

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

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA PRODUÇÃO
DE UNISTEIN: UM ESTUDO DE CASO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Julice Aires dos Santos

Santa Maria, RS, Brasil

2010

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA PRODUÇÃO DE UNISTEIN: UM ESTUDO DE CASO

por

Julice Aires dos Santos

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

Prof. Robson Machado da Rosa

**Santa Maria, RS, Brasil
2010**

**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

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA PRODUÇÃO DE UNISTEIN:
UM ESTUDO DE CASO**

elaborado por
Julice Aires dos Santos

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

COMISSÃO EXAMINADORA:

Robson Machado da Rosa
(Presidente/Orientador)

Otília Denise Ribeiro (UFSM)

Gilberto Brondani (UFSM)

Santa Maria, 06 de julho de 2010.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e aos meus familiares por acreditarem em mim quando eu mesma não acreditei. À minha querida mãe, que mesmo longe esteve sempre tão próxima com sua fé e apoio incondicionais, me incentivando todo dia a nunca desistir diante das dificuldades. Em especial, agradeço ao meu querido pai que me deu a mão para os primeiros passos rumo ao meu sonho como quem sabia que partindo para a morada eterna deixaria um grande vazio, mas também uma lição de vida e a certeza que eu poderia caminhar sozinha.

Agradeço, com muito amor, ao meu namorado que incansavelmente esteve presente em momentos tão críticos, sempre com muita paciência e compreensão me incentivando diante das minhas desilusões e dificuldades.

Aos professores do Curso de Ciências Contábeis, em especial, ao professor Robson Machado da Rosa pela incansável dedicação e orientação para o desenvolvimento de um bom trabalho.

A todos aqueles que de alguma maneira me ajudaram na conclusão de mais uma jornada da vida, meus sinceros agradecimentos.

“Bom mesmo é ir à luta com determinação,
abraçar a vida com paixão, perder com
classe e vencer com ousadia, pois o triunfo
pertence a quem se atreve.
A vida é muita para ser insignificante.”

Charles Chaplin

RESUMO

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

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA PRODUÇÃO DE UNISTEIN: UM ESTUDO DE CASO

AUTORA: JULICE AIRES DOS SANTOS

ORIENTADOR: ROBSON MACHADO DA ROSA

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 06 de julho de 2010.

Este trabalho apresenta um planejamento tributário desenvolvido numa empresa do ramo de pré-moldados de concreto, especificamente sobre o setor produtivo de Unistein, um tipo de pavimentação, objetivando verificar a forma de tributação menos onerosa. A pesquisa se caracteriza como um estudo de caso, tendo abordagem qualitativa, descritiva e dedutiva. Os dados para o estudo foram coletados junto à administração e ao engenheiro responsável, quando realizada visita na empresa para acompanhamento do processo produtivo. O planejamento tributário visa à economia de tributos orientando o contribuinte, entre as opções legais, àquela menos onerosa do ponto de vista fiscal. Para alcançar seu objetivo tem como foco analisar os casos em que o ordenamento jurídico prevê a alternativa de escolha entre regimes de tributação que podem levar a redução da carga tributária. O trabalho foi realizado sob três regimes tributários diferenciados levando em consideração uma estimativa de atividade operacional. A análise dos resultados mostrou que a forma mais econômica de tributação é o SIMPLES Nacional.

Palavras-chave: planejamento; tributação; unistein.

ABSTRACT

**Completion of course work
Accountancy Course
Universidade Federal de Santa Maria**

TAX PLANNING IN THE PRODUCTION OF UNISTEIN: A CASE STUDY

AUTHOR: DOS SANTOS AIRES JULICE

COACH: ROBSON MACHADO DA ROSA

Date and Location of Defense: Santa Maria, 06 July 2010.

This paper presents a tax planning company developed a line of precast concrete, specifically on the productive sector of Unistein, a type of flooring in order to verify the least expensive form of taxation. The research is characterized as a case study approach with qualitative, descriptive and deductive. Data for the study were collected from the administration and the engineer in charge, when seen in the company held to monitor the production process. The tax planning aims to save taxes by directing the taxpayer, between the legal options at that cost less than fiscally. To achieve its goal focuses on analyzing cases where the law provides for the choice between alternative systems of taxation that can lead to reducing the tax burden. The work was performed under three different tax regimes taking into account an estimate of operational activity. The results showed that the most economical form of taxation is the National SIMPLE.

Keywords: planning; taxation; unistein.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – Ciclo da substituição tributária	23
FIGURA 2 – Fórmulas para cálculo do ICMS ST	24
FIGURA 3 – Exemplo de cálculo de ICMS ST	25

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1– Comparativo entre regimes	26
QUADRO 2 – Exemplo de cálculo PIS e COFINS não cumulativo.....	30
QUADRO 3 – Exemplo de cálculo PIS e COFINS cumulativo	31
QUADRO 4 – LALUR Parte A - registro de ajustes do lucro líquido	35
QUADRO 5 – LALUR Parte B - controle de ajustes do lucro líquido	35
QUADRO 6 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta –lucro presumido	37
QUADRO 7 – Dados hipotéticos.....	38
QUADRO 8 – Exemplo de cálculo IRPJ estimativa	38
QUADRO 9 – Exemplos de recolhimento IRPJ estimativa	39
QUADRO 10 – Exemplo de suspensão de pagamento IRPJ	40
QUADRO 11 – Exemplo de resultados trimestrais.....	41
QUADRO 12 – Comparativo entre lucro real anual e trimestral	41
QUADRO 13 – Exemplo de cálculo CSLL estimativa.....	45
QUADRO 14 – Exemplo de cálculo Simples a recolher com contribuição patronal	47
QUADRO 15 – Exemplo de cálculo Simples a recolher sem contribuição patronal	47
QUADRO 16 – Estimativa de gastos mensais	56
QUADRO 17 – Consumo de matéria-prima por m ² de unistein.....	56
QUADRO 18 – Crédito mensal de tributos no lucro real	57
QUADRO 19 – Crédito mensal de tributos sobre gastos e imobilizado no lucro real	57
QUADRO 20 – Crédito mensal total de tributos no lucro real	58
QUADRO 21 – Débito mensal de tributos no lucro real.....	58
QUADRO 22 – Tributos mensais a recolher sobre o faturamento	58
QUADRO 23 – Apuração do lucro real mensal.....	59
QUADRO 24 – Cálculo do IRPJ e CSLL no lucro real	59
QUADRO 25 – Total mensal de tributos a recolher no lucro real	60
QUADRO 26 – Crédito mensal de tributos sobre matéria-prima.....	60

QUADRO 27 – Crédito mensal de tributos sobre imobilizado.....	60
QUADRO 28 – Débito mensal de tributos no lucro presumido.....	61
QUADRO 29 – Total mensal de tributos a recolher no lucro presumido	61
QUADRO 30 – Faturamento anual	62
QUADRO 31 – Simples Nacional a recolher.....	62
QUADRO 32 – Cálculos da folha de pagamento e contribuição patronal	63
QUADRO 33 – Comparativo mensal de tributação	63
QUADRO 34 – Comparativo anual de tributação.....	64

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A - Partilha do simples nacional – comércio.....	75
ANEXO B - Partilha do simples nacional – indústria.....	76
ANEXO C - Partilha do simples nacional – serviços e locação de bens móveis.....	77

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Objetivos da pesquisa	13
1.1.1 Objetivo geral	13
1.1.2 Objetivos específicos.....	14
1.2 Justificativa	14
1.3 Estrutura do trabalho	15
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	16
2.1 Planejamento tributário	16
2.2 Imposto sobre serviços de qualquer natureza	19
2.3 Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços	20
2.3.1 Icms substituição tributária.....	22
2.3.1.1 Cálculo do imposto	23
2.4 Programa de integração social e contribuição para financiamento da seguridade social	25
2.4.1 Incidência não-cumulativa.....	26
2.4.1.1 Direito ao crédito fiscal	29
2.4.2 Incidência cumulativa.....	31
2.5 Imposto de renda pessoa jurídica	32
2.5.1 Lucro real	32
2.5.1.1 Lucro real anual	36
2.5.1.1.1 Balanço ou balancete de suspensão e redução.....	38
2.5.1.2 Lucro real trimestral	40
2.5.2 Lucro presumido.....	42

2.6 Contribuição social sobre o lucro líquido	44
2.7 Sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições de microempresas e empresas de pequeno porte	45
2.7.1 Cálculo e aplicação dos anexos	46
2.8 Imposto sobre produtos industrializados	48
2.9 Previdência social	50
3 METODOLOGIA	54
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	56
5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES	65
REFERÊNCIAS	68
ANEXOS	74
ANEXO A - Partilha do simples nacional – comércio.....	75
ANEXO B - Partilha do simples nacional – indústria.....	76
ANEXO C - Partilha do simples nacional – serviços e locação de bens móveis.....	77

1 INTRODUÇÃO

O foco deste trabalho é a carga tributária incidente sobre o setor produtivo industrial de uma empresa do ramo de pré-moldados de concreto, localizada no Estado do Rio Grande do Sul.

A empresa objeto deste estudo trabalha com a venda de materiais de construção, construção por empreitada e fabricação de pré-moldados para construção civil como pavilhões, casas pré-moldadas, postes, mourões e pavimentação.

Atualmente, a empresa enfrenta uma crise financeira devido à administração inadequada dos seus recursos e a perda de mercado para a concorrência, pois a baixa produtividade não permite a formação de estoque, acarretando a perda da clientela. Analisando os setores produtivos percebe-se que a produção de Unistein, um tipo de pavimentação, além de ser um processo simples, representa uma parcela considerável do faturamento. Como forma de alavancar os resultados a administração decidiu pela abertura de uma nova empresa que se concentraria exclusivamente na produção de Unistein, aumentando a produtividade, gerando estoque e reabsorvendo mercado.

No entanto, atentando ao fato de que com o aumento do faturamento a carga tributária tende a aumentar, faz-se necessário um estudo mais aprofundado sobre o caso, ou seja, um planejamento tributário. Desta forma, qual seria o regime de tributação mais econômico a ser implantado na produção de Unistein da empresa em estudo?

1.1 Objetivos da pesquisa

Buscando-se a solução do problema deste estudo foram traçados os objetivos a seguir mencionados. Conforme Diehl (2006, p.97) o objetivo geral determina o que se pretende realizar para obter resposta ao problema proposto, de um ponto de vista geral, enquanto os objetivos específicos determinam os aspectos a serem estudados para alcançar o objetivo geral.

1.1.1 Objetivo geral

Objetivo geral desta pesquisa é verificar a forma de tributação federal menos onerosa diante do novo empreendimento.

1.1.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral e responder ao problema foram definidos como objetivos específicos:

- a) Avaliar a incidência de tributos;
- b) Calcular o ônus tributário sob três regimes diferentes de tributação;
- c) Comparar as três formas de tributação.

1.2 Justificativa

A atividade empresarial tem como finalidade a lucratividade do negócio e para isso precisa minimizar custos e despesas, aumentando os lucros. Neste ambiente, a perda de mercado para a concorrência devido à administração desqualificada dos recursos, pode significar o encerramento do ciclo operacional, bem como a falência de uma empresa. Logo, a abertura de uma nova empresa para que a mesma concentre sua atividade sobre um produto mais rentável é uma alternativa para se obter retorno, refletindo positivamente nos resultados da empresa, desde que o ônus tributário não seja tão significativo e inviabilize a rentabilidade do negócio.

Como forma de especulação do ônus tributário surge a figura do planejamento tributário, atividade cada vez mais procurada pelos contribuintes, como meio de projeção dos atos e fatos administrativos visando a redução da carga tributária de forma lícita.

O planejamento tributário tem como principal objetivo a economia de tributos orientando o contribuinte, entre as opções legais, àquela menos onerosa do ponto de vista fiscal. Para alcançar seu objetivo tem como foco analisar os casos em que o ordenamento jurídico prevê a alternativa de escolha entre regimes de tributação que podem levar a redução da carga tributária. Como exemplo tem-se o imposto de renda, que permite a algumas empresas a opção pela tributação com base no lucro presumido, visto que na sua essência toda empresa é lucro real. Outro exemplo é a opção pelo pagamento anual do imposto de renda e da contribuição social, fugindo à regra da trimestralidade, que ainda possibilita a divisão em três quotas mensais permitindo ao contribuinte se programar para o pagamento.

Percebe-se que num planejamento a longo prazo é possível fazer do recolhimento de tributos uma ferramenta de gestão, reduzindo-se o saldo de tributos a pagar ao final do mês. Esta redução acarreta um crescimento na margem de lucro e, conseqüentemente, um produto mais barato no mercado sem alterar a qualidade, gerando aumento da competitividade.

Desta forma, a principal justificativa deste estudo é a proposição de um planejamento tributário a ser utilizado como ferramenta gerencial, visando à redução da carga de tributos e a recuperação da saúde financeira da empresa.

1.3 Estrutura do trabalho

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, distribuídos em: introdução, revisão bibliográfica, metodologia, resultados e discussões e conclusões e sugestões.

O capítulo um traz uma introdução ao trabalho apresentando o tema, o problema da pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa para a elaboração do estudo.

O capítulo dois apresenta a revisão bibliográfica que serviu como base para a pesquisa, contendo o planejamento tributário, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, o programa de integração social, a contribuição para o financiamento da seguridade social, o imposto de renda pessoa jurídica, a contribuição social sobre o lucro líquido, sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições de microempresas e empresas de pequeno porte, imposto sobre produtos industrializados e instituto nacional de seguridade social.

No capítulo três consta a metodologia utilizada na elaboração do trabalho.

O capítulo quatro apresenta a análise dos resultados onde consta uma estimativa operacional na implantação da nova empresa, avaliada sob três formas diferentes de tributação: lucro presumido, lucro real e SIMPLES Nacional.

Finalizando, encontra-se o capítulo cinco que apresenta a conclusão do presente trabalho, bem como sugestões para a empresa estudada.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A revisão bibliográfica é a análise ampla e criteriosa das publicações correntes em uma determinada área do conhecimento. De um modo geral, a revisão bibliográfica é realizada como parte inicial de um estudo científico, para conhecer a forma como determinado assunto foi abordado e analisado.

2.1 Planejamento tributário

O Código Tributário Nacional (CTN) define em seu artigo (art.) 3º o conceito de tributo como “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”. São considerados tributos os impostos, taxas e contribuições de melhoria conforme o art.5º do CTN.

A caracterização de um tributo é composta pelos seguintes elementos: fato gerador, contribuinte ou responsável e a base de cálculo.

O fato gerador é a materialização da hipótese de incidência prevista na lei, gerando a obrigação tributária, conforme o art. 114 do CTN. Exemplo: um carro é vendido por R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), logo a venda é a atividade material de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Conforme o art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal também chamado de contribuinte é a pessoa física ou jurídica responsável pelo fato gerador e recolhimento do tributo. Já a base de cálculo (BC), conforme Machado (2002) é a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o "quantum" do imposto, ou seja, é o valor sobre o qual aplicando um percentual (alíquota), resulta no valor do tributo a pagar. A base de cálculo do imposto sobre a venda do carro do exemplo anterior é o valor da venda multiplicado por 5% (cinco por cento) conforme o Regulamento do ICMS (RICMS/RS)¹. Exemplo: R\$ 60.000,00 x 5% = R\$3.000,00 x 17% = R\$ 510,00, ou seja, a BC

¹ Art. 23, inciso I, alínea a, Livro I do RICMS/RS: A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias, apurada conforme previsto no Capítulo anterior terá seu valor reduzido para:
a) 5% (cinco por cento), quando se tratar de veículos.

do tributo é R\$ 3.000,00 (três mil reais) e o ICMS a recolher é R\$ 510,00 (quinhentos e dez reais).

Atualmente, a alta carga tributária do país gera grande arrecadação aos cofres públicos, mas uma grande insegurança econômica aos contribuintes, que procuram se valer de alternativas para manterem os negócios e os lucros. Neste contexto, surgem os meios lícitos, baseados na legislação brasileira, e os meios ilícitos para reduzir o recolhimento de impostos. Ressalta-se que os meios ilícitos como a sonegação e a fraude, trazem não só eminentes riscos como também grandes despesas em caso de autuação fiscal.

A sonegação é caracterizada como toda ação ou omissão dolosa que tende a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Já a fraude, além de agir ou omitir dolosamente a ocorrência do fato gerador, também exclui ou modifica as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento. A fraude e a sonegação fiscal consistem na utilização de procedimentos que violam diretamente a lei ou o regulamento fiscal, sendo flagrante a oposição do contribuinte à lei.

Atualmente, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário e, para não haver complicações com o fisco, a melhor alternativa encontrada foi o planejamento tributário, que escolhe entre duas ou mais opções lícitas, aquela que possa dar melhores resultados para a empresa antes da ocorrência do fato gerador.

Segundo Fabretti (2006, p.32) planejamento tributário se define pelo “estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, que exige antes de tudo, bom senso do planejador”.

No Brasil, o poder de tributação se divide entre a União, os Estados e os Municípios e, conforme o art.150 da Constituição Federal (CF) de 1988 é vedado a tais órgãos:

- I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- III - cobrar tributos:
 - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 - c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
- IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Conforme o art.153 da CF/1988 compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Conforme o art. 154, I, da CF/1988, a União poderá instituir mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo supracitado, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. Nos casos de guerra externa ou da sua iminência, a União pode instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação, conforme estabelece o art.154, II, da CF/1988.

Segundo o art. 155, I a III da CF/1988, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, e sobre a propriedade de veículos automotores.

Já aos Municípios, conforme o art.156, I a III da CF/1988, compete instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre serviços de qualquer natureza e sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Desta forma, ao longo deste estudo serão abordadas algumas características dos principais tributos que uma empresa deve pagar na esfera municipal, estadual e federal.

2.2 Imposto sobre serviços de qualquer natureza

A Lei Complementar (LC) nº116/2003 dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Cada município tem o dever de legislar sobre o imposto.

O ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviço conforme a LC nº 116/2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Conforme o art. 5º da LC nº116/2003, o contribuinte é o prestador do serviço. Na regra geral o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço e a alíquota a ser aplicada varia conforme a atividade exercida. A Emenda Constitucional nº37/2002, em seu art. 3º incluiu o art.88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), fixando a alíquota mínima do ISSQN em 2% (dois por cento). Já o art.8º, inciso II da LC nº116/2003 fixa a alíquota máxima em 5% (cinco por cento).

Normalmente o imposto calculado é recolhido pelo prestador do serviço, mas há hipóteses que a lei estabelece que o recolhimento seja realizado pelo substituto tributário.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais (LC 116/2003).

Substituto tributário é todo tomador do serviço designado em Lei Municipal a reter o ISSQN sobre o valor do serviço daqueles que lhe prestam. No ato da retenção, o substituto tributário deverá fornecer ao prestador do serviço, o recibo de retenção do ISSQN que comprovará o imposto retido. Na hipótese do serviço ser realizado entre substitutos tributários, o imposto deve ser retido pelo tomador do serviço.

2.3 Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal e tem suas hipóteses de incidência definidas no art.2º, Livro I do RICMS/RS que dispõe:

O imposto incide sobre:

I - as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

III - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, e que está expressamente sujeito à incidência do imposto estadual, nos termos dos subitens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11, da Lista de Serviços a que se refere o art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31/07/03;

IV - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade

V - a entrada no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais.

O imposto incide também, sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio e sobre serviços prestados no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

Configura fato gerador do imposto, dentre outras, a simples saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, mesmo sendo para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme o art.4º, Livro I do RICMS/RS.

Considera-se como contribuinte qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que caracterizem hipótese de incidência do imposto.

A base de cálculo do imposto nas operações com mercadorias é definida no art.16, Livro I do RICMS/RS como:

I - o valor da operação:

a) na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

b) na transmissão de propriedade;

II - o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, 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;

Para descartar dúvidas a respeito da composição da base de cálculo do imposto, o art.18, Livro I do RICMS/RS esclarece que a composição da mesma será definida como:

- I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- II - o valor correspondente:
 - a) a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
 - b) a frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado;
 - c) ao montante do IPI, quando a mercadoria se destinar a consumo ou ativo permanente do estabelecimento destinatário ou ao consumidor final.

O Art. 19, Livro I, do referido regulamento ainda reforça que não integra a base de cálculo do imposto:

- I - o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos;
- II - o valor dos descontos concedidos no ato da emissão do documento fiscal, desde que constem deste.

Conforme o art. 26, Livro I, do RICMS/RS as alíquotas do imposto nas operações com mercadorias e nas prestações de serviços interestaduais são definidas conforme o seu destino e se o destinatário for contribuinte do imposto. Nestas condições, se o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo a alíquota será de 12% (doze por cento), e se estiver nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, a alíquota será de 7% (sete por cento). A alíquota interna do imposto relativo ao objeto deste estudo é de 17% (dezessete por cento).

O ICMS é um imposto de caráter não-cumulativo e, portanto, compensa o valor devido nas operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, com o montante cobrado nas etapas anteriores por esta ou por outra unidade da Federação. Ou seja, os créditos apurados nas entradas de mercadorias e insumos para o desempenho da atividade social da empresa, desde que tenham sido anteriormente cobrados e destacados na primeira via do documento fiscal em operações ou prestações de que tenham resultado, são deduzidos dos débitos resultantes da sua receita operacional, conforme o art.31, Livro I do RICMS/RS. No art.33 destaca-se que para efeito de apuração do montante devido não é admitido crédito fiscal:

- I - destacado em excesso em documento fiscal;
- II - destacado em documento fiscal relativo a mercadorias entradas no estabelecimento ou a serviços a ele prestados, quando o imposto tiver sido devolvido, no todo ou em parte, ao próprio ou a outro contribuinte, por outra unidade da Federação, mesmo sob a forma de prêmio ou estímulo;
- III - relativo à entrada de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não-tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

No mesmo artigo, inciso IX, compreende-se que não é aceito o crédito fiscal que não tenha sido escriturado nos livros fiscais nem informado em Guia de Informação e Apuração

do ICMS (GIA), na forma e no prazo definidos em instruções baixadas pelo Departamento da Receita Pública Estadual.

Conforme o art.34, III, do RICMS/RS, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for destinado ao uso ou consumo do estabelecimento e utilizada para produção ou comercialização de mercadoria cuja saída resulte em operações isentas ou não-tributadas ou para prestação de serviços isentos ou não-tributados.

Quando se refere à apuração e pagamento do imposto, o art.36, Livro I, do RICMS/RS evidencia que as obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação com créditos do próprio imposto, nos termos da lei, ou pagas em dinheiro. Conforme o seu art. 37 o montante devido resultará da diferença a maior (saldo devedor), em cada período de apuração entre as operações relativas à circulação de mercadorias ou às prestações de serviços, escrituradas a débito fiscal e a crédito fiscal. Quanto ao débito e ao crédito fiscal do imposto, o referido artigo estabelece que:

§ 1º - Constituirá débito fiscal e como tal será escriturado o valor:

- a) resultante da aplicação da alíquota respectiva sobre a base de cálculo, relativamente às operações e prestações realizadas;
 - b) do imposto devido decorrente de responsabilidade, exceto a originária de recebimento de mercadoria ou utilização de serviço de transporte ou de comunicação, cuja operação ou prestação não esteja acobertada por documento fiscal idôneo, conforme previsto no art. 13, IV e V;
- (...)

§ 2º - Constituirá crédito fiscal e como tal será escriturado o valor:

- a) do imposto cobrado, relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento e aos serviços a ele prestados, vinculados diretamente com operação ou prestação posteriores tributadas;
- b) do imposto cobrado, relativamente a bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento e ao serviço de transporte correspondente;

2.3.1 Icms substituição tributária

Em algumas situações os governos estaduais, como forma de simplificar a cobrança e a fiscalização, aumentar o recolhimento do imposto aos cofres públicos e reduzir os níveis de sonegação fiscal, podem adotar o regime de substituição tributária.

A substituição tributária (ST) é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços subsequentes é atribuída ao contribuinte responsável determinado na legislação. Ou seja, o responsável recolhe não só o imposto referente às suas operações próprias, mas também o imposto devido nas operações posteriores, conforme a Figura 1. Conforme Vargas (2009) o responsável pela retenção e

recolhimento do imposto incidente sobre as operações e prestações subsequentes, inclusive do valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações que destinem mercadorias e serviços a consumidor final é denominado contribuinte substituto ou responsável, normalmente caracterizado como fabricante ou importador. Já o contribuinte que tem o imposto devido pago pelo contribuinte substituído é denominado substituto.

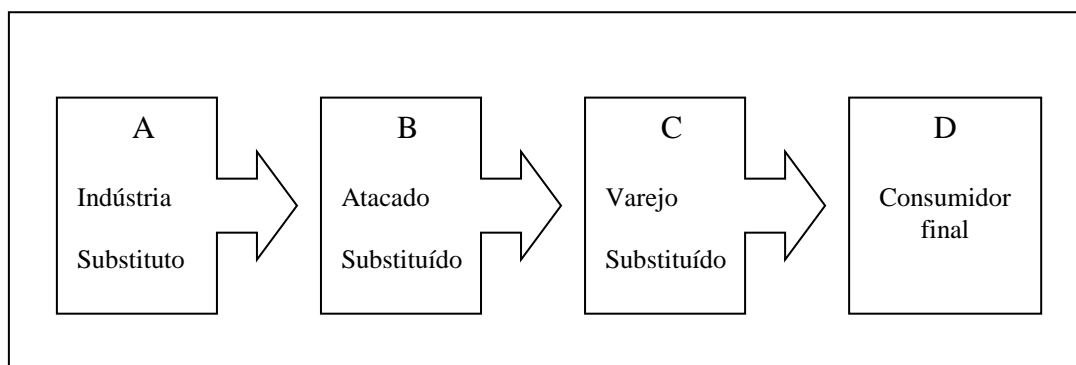


Figura 1 - Ciclo da substituição tributária.
Fonte: VARGAS, 2009.

2.3.1.1 Cálculo do imposto

Para calcular o valor do ICMS ST faz-se necessário alguns esclarecimentos conforme o art. 15, Livro III do RICMS/RS que ressalta:

O débito de responsabilidade por substituição tributária em operações internas será calculado pela aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista para as diversas mercadorias deduzindo-se do valor obtido, o débito fiscal próprio.

§ 1º - Se a saída ao consumidor de mercadoria sujeita a substituição tributária estiver beneficiada com base de cálculo reduzida, a base de cálculo para o débito de responsabilidade por substituição tributária terá o mesmo percentual de redução, observadas as mesmas condições previstas para a concessão do benefício.

Esta regra também vale para as operações interestaduais, devendo apenas se atentar para o fato de que a alíquota a ser adotada sobre a operação própria corresponderá à interestadual, enquanto que a alíquota adotada para fins de substituição tributária corresponderá à interna vigente na Federação de destino, conforme o art.37, Livro III do RICMS/RS. Na entrada de mercadorias sujeitas ao regime de ST no RS é importante também estar atento ao tipo de produto, à sua origem e ao tipo de remetente (indústria, comércio, etc), ou seja, verificar se o produto está no regime ST e se o remetente é responsável. Há casos em que o remetente não é obrigado à substituição do ICMS por força da sua legislação estadual, o

que transfere a responsabilidade ao adquirente da mercadoria se a mesma for sujeita a ST no estado comprador, conforme o art.53-A, Livro III, do RICMS/RS:

Na hipótese de estabelecimento receber de outra unidade da Federação mercadoria relacionada no Apêndice II, Seções II e III, sem substituição tributária, o imposto relativo às operações subsequentes e à diferença entre a alíquota interna e a interestadual quando a mercadoria for destinada ao ativo permanente ou ao uso ou consumo do destinatário é devido no momento da entrada da mercadoria no território deste Estado, ocasião em que deverá comprovar seu pagamento mediante a apresentação de guia de recolhimento ou comprovante de pagamento auto-atendimento.

Para efeitos de cálculo o governo estima uma margem de lucro realizada na comercialização das mercadorias pelo contribuinte, denominada margem de valor agregado (MVA). Bruni (2004) esclarece que nesse regime, o governo determina que algumas atividades tenham o ICMS recolhido por um agente específico da cadeia produtiva – comumente o fabricante - e que a substituição tributária é cobrada com base na diferença entre o preço que o governo estima ser pago pelo consumidor final do produto e o praticado no momento da venda. Logo, para encontrar o ICMS ST a recolher é preciso calcular o débito e o crédito fiscal atentando ao fato de que no valor total da nota fiscal (NF) deve estar incluso não só o valor do produto, mas também o frete, o IPI e demais despesas acessórias. Desta forma, têm-se as fórmulas da Figura 2.

$$\begin{aligned} \text{Débito} &= \{[\text{Total da NF} + (\text{Total da NF} \times \text{MVA})] \times \% \text{ redução BC}\} \times \% \\ &\quad \text{alíquota interna} \\ \text{Crédito} &= [(\text{Total da NF} \times \% \text{ redução BC interestadual}) \times \% \text{ alíquota} \\ &\quad \text{interestadual}] \\ \text{ICMS ST a recolher} &= \text{Débito} - \text{Crédito} \end{aligned}$$

Como exemplo tem-se uma nota fiscal de um leitor magnético no valor de R\$ 897,55 (oitocentos e noventa e sete reais e cinquenta e cinco centavos) originária do estado do Paraná (PR), cuja alíquota estadual é 12% e redução da base de cálculo. Sabendo que tal mercadoria tem o benefício da redução da base de cálculo no RS para 70,59% (setenta inteiros e cinquenta e nove décimos por cento) e MVA de 34,78% (trinta e quatro inteiros e setenta e oito décimos por cento), qual seria o ICMS ST a recolher?

Os cálculos estão evidenciados na Figura 3, conforme segue:

$$\text{Débito} = \{ [897,55 + (897,55 \times 34,78\%)] \times 70,59\% \} = 853,94 \times 17\% = 145,17$$

$$\text{Crédito} = [(897,55 \times 100\%) \times 12\%] = 107,70$$

$$\text{ICMS ST a recolher} = 145,17 - 107,70 = 37,46$$

Figura 3 – Exemplo de cálculo de ICMS ST.

Como o PR não está obrigado a ST o adquirente do RS é responsável pelo recolhimento do imposto devido ao fato do leitor magnético estar sujeito a ST no Estado. Primeiro calcula-se o débito e depois o crédito, utilizando 100% (cem por cento) para evidenciar que não existe redução da base de cálculo do produto no PR. Logo o ICMS ST a recolher seria de R\$ 37,46 (trinta e sete reais e quarenta e seis centavos).

2.4 Programa de integração social e contribuição para financiamento da seguridade social

O Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público , mais conhecido como PIS/PASEP ou PIS é uma contribuição social de natureza tributária devida pelas pessoas jurídicas, com objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos. O abono salarial é um direito do trabalhador, que após cinco anos de cadastro no PIS/PASEP, tenha trabalhado com carteira assinada durante pelo menos 30 (trinta) dias no ano base e que receba em média até dois salários mínimos.

Esta contribuição foi criada em 1970 pela Lei Complementar nº 7 e sofreu diversas alterações ao longo do tempo, principalmente por meio da Lei nº 9.718/1998 que sofreu novas alterações pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, além das Leis nº 10.865/2004 e nº 10.925/2004.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi criada em 1991 pela Lei Complementar nº 70 e sofreu grandes alterações ao longo dos anos.

São contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. A incidência sobre o faturamento também alcança as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias (Lei nº 9.715/1998, art.2º).

A partir da Lei 10.637/2002 se fez necessária a separação entre o critério de incidência cumulativa e o de incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, conforme o Quadro 1. Basicamente, o regime não-cumulativo difere do regime cumulativo pelo fato de haver o aproveitamento do crédito do tributo pelo adquirente da mercadoria, como será desenvolvido ao longo desse trabalho.

Incidência cumulativa	Incidência não-cumulativa
Alíquota de 0,65% para o PIS e 3% ou 4% para a COFINS	Alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS
Não se pode utilizar créditos	Permite a utilização de créditos
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 especificados em lei.	Não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo SIMPLES Nacional.

Quadro 1 - Comparativo entre regimes
Fonte: PINTO, p.242, 2010.

2.4.1 Incidência não-cumulativa

Conforme o art.10 da Lei 10.833/2003, dentre outras atividades, não estão sujeitas a incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS:

- I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art.3º da Lei nº 9.718/1998 e na Lei nº 7.102/1983²;
- II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
- IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;
- V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

Tanto o PIS quanto a COFINS tem como fato gerador e base de cálculo o faturamento ou receita conforme a Emenda Constitucional (EC) nº 20/1998, ou seja, a receita bruta de vendas e serviços nas operações em conta própria ou alheia.

Conforme o art.1º, §3º da Lei nº 10.637/2002, não integram a base de cálculo do PIS as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo permanente e as reversões de provisões e recuperações de

² O § 6º do art.3º da Lei nº 9.718/98 refere-se a bancos, caixas econômicas, sociedades de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e afins; O §§ 8º do art.3º da Lei nº 9.718/98 refere-se a pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos; O § 9º do art.3º da Lei nº 9.718/98 refere-se às operadoras de planos de assistência à saúde. A Lei nº 7.102/83 refere-se a serviços de vigilância, segurança e transporte de valores.

créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas. Também não fazem parte da base de cálculo, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita e as receitas decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero.

Há diversas hipóteses previstas na legislação em que as alíquotas do PIS e da COFINS ficam reduzidas a zero, conforme o art.8º § 12 da Lei 10865/2004, tais como:

- a) Venda de papel;
- b) Saída de produtos agropecuários, fertilizantes, defensivos agrícolas e outros;
- c) Saídas de aeronaves e suas partes e peças;
- d) Venda de produtos químicos e farmacêuticos;
- e) Venda de livros técnicos e científicos;
- f) Saídas para a Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio;
- g) Venda de álcool para a Zona Franca de Manaus;
- h) Receitas financeiras;
- i) Receita da venda de gás natural e carvão mineral;
- j) Biodiesel fabricado com matéria-prima produzida nas regiões norte e nordeste e no semiárido, adquiridos de agricultor familiar do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (PRONAF);
- k) Venda a varejo de unidades de processamento digitais incluídos no Programa de Inclusão Digital;
- l) Vendas no mercado interno de preparações compostas não alcoólicas;
- m) Receita da industrialização por encomenda de produtos farmacêuticos e de higiene e limpeza;
- n) Vendas aos Estados, Municípios e Distrito Federal de veículos e embarcações destinados ao transporte escolar para a educação básica;
- o) Venda de material de defesa, veículos e carros blindados de combate destinados ao uso das Forças Armadas ou órgão de segurança pública brasileiros;
- p) Venda de equipamentos de controle de produção, inclusive medidores de vazão;
- q) Vendas de artigos, aparelhos ortopédicos e outros.

Segundo o art. 1º da Lei 10.925/2004, complementado pelo art.5º da Lei 10.684/2003 ficam isentas do PIS e da COFINS as receitas da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego no processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados

desde que tenham o projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA). Também ficam isentas das contribuições supracitadas, na incidência não-cumulativa, as receitas decorrentes da venda de energia elétrica pela Itaipu Binacional conforme o art.14 da Lei 10.925/2004.

O PIS e a COFINS não incidem sobre as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, sobre as vendas à empresa comercial exportadora com fim específico de exportação e sobre os serviços prestados para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, conforme o art. 6º da Lei 10.833/2003.

Para a determinação do débito do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo é aplicado sobre a base de cálculo, as alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. Dependendo do caso, há setores em que a base de cálculo pode ser reduzida (art.1º §2º da Lei nº 10.485/2002):

§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

Há casos em que a alíquota pode ser diferenciada como no art.4º da Lei nº 9.718/1998, alterada pelo art.22 da Lei nº 10.865/2004:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I - 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes;

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo (GLP) dos derivados de petróleo e gás natural.

Outro exemplo é a receita da venda de papel imune a impostos conforme o art.150, inciso VI alínea “d” da CF/1988 que, quando destinado à impressão de periódicos fica sujeita a alíquota de 0,8% para o PIS e 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) para a COFINS, conforme o art.8º, § 10º da Lei nº 10.865/2004.

2.4.1.1 Direito ao crédito fiscal

O crédito fiscal tem como objetivo neutralizar a incidência do PIS e da COFINS sobre todos os agentes da cadeia comercial. Desta forma, após apurado o débito das referidas contribuições a pessoa jurídica pode descontar os créditos mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS sobre os seguintes valores, conforme o art. 3º da Lei 10.833/2003:

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos
 - a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
 - b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;
- 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485/2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;
- III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos 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 Nacional;
- VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme esta Lei;

Não gera direito a crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física e a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de contribuição, inclusive no caso de isenção. Segundo o art. 3º, § 3º, da Lei 10.833/2003 o direito ao crédito só existe em relação aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Se o crédito não for aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se a incidência não-cumulativa, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, conforme o art.3º,§ 7º, da Lei 10.833/2003, que ainda evidencia que:

- § 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

O valor dos créditos apurados não constitui receita bruta, servindo somente para a dedução do valor devido da contribuição.

Como exemplo tem-se uma empresa hipotética que apresenta a seguinte situação e cálculo de tributos, em janeiro de determinado ano, conforme o Quadro 2:

Vendas no mercado interno	R\$ 180.000,00
Vendas no mercado externo	R\$ 90.000,00
Receita financeira	R\$ 5.600,00
Aluguéis recebidos	R\$ 4.800,00
Compras para revenda	R\$ 70.000,00
Energia elétrica	R\$ 3.800,00
Amortização	R\$ 1.400,00
Depreciação	R\$ 2.300,00
Aluguéis pagos a pessoa jurídica	R\$ 12.500,00
Aluguéis pagos a pessoa física	R\$ 8.000,00
Logo:	
a) Cálculo do débito	
Vendas no mercado interno	R\$ 180.000,00
(=) Base de cálculo	R\$ 180.000,00
PIS	R\$ 2.970,00
COFINS	R\$ 13.680,00
b) Cálculo do crédito	
Compras para revenda	R\$ 70.000,00
Energia elétrica	R\$ 3.800,00
Amortização	R\$ 1.400,00
Depreciação	R\$ 2.300,00
Aluguéis pagos a pessoa jurídica	R\$ 12.500,00
PIS	R\$ 1.485,00
COFINS	R\$ 6.840,00
c) Tributos a recolher	
PIS a recolher	R\$ 1.485,00
COFINS a recolher	R\$ 6.840,00

Quadro 2 - Exemplo de cálculo PIS e COFINS não-cumulativo.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou optante pelo SIMPLES Nacional, que passar a ser tributada com base no lucro real, quando se sujeitar a incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, também terá direito ao aproveitamento do crédito sobre o estoque de abertura, desde que comprovado na data da mudança do regime de tributação.

O crédito do PIS e da COFINS deve ser lançado a crédito na conta a que se referem e a débito de PIS/COFINS a recuperar no Ativo Circulante ou a débito da conta PIS/COFINS a recolher no Passivo Circulante. Já o valor devido sobre a base de cálculo continua sendo lançado a débito da conta de resultado e a crédito do PIS/COFINS a recolher.

2.4.2 Incidência cumulativa

As pessoas jurídicas sujeitas à incidência cumulativa do PIS e da COFINS recolhem tais contribuições com base no faturamento ou receita conforme o art.1º da Emenda Constitucional nº 20/1998 que alterou o art.195 da CF/1988. Assim como na incidência não-cumulativa, o faturamento ou receita é representado pelas receitas decorrentes da venda ou da prestação de serviços.

No caso da pessoa jurídica ser tributada pelo lucro presumido há a possibilidade de opção pelo regime de caixa, conforme a Instrução Normativa (IN) 104/1998, que simplificada significa dizer que no caso de o contribuinte vender a prazo e não receber, não terá de recolher o imposto. Importante ressaltar que os valores recebidos antecipadamente, por conta da venda de bens e direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita no mês do faturamento, da entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que ocorrer primeiro. Salienta-se ainda, que esta opção abrange não só o PIS e a COFINS, mas também o Imposto de Renda e a Contribuição Social.

No regime cumulativo a alíquota do PIS é de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e da COFINS é de 3% (três por cento). Neste regime não existe o aproveitamento do crédito pelo adquirente, ou seja, a cada operação de venda há o pagamento do imposto e a pessoa jurídica que revende o produto coloca a sua margem de contribuição para não ter prejuízo, conforme o exemplo do Quadro 3.

	Empresa A	Empresa B	Empresa C
Margem de Contribuição		50%	50%
Preço de Venda	R\$ 1.000,00	R\$ 1.500,00	R\$ 2.250,00
COFINS a recolher	R\$ 30,00	R\$ 45,00	R\$ 67,50
PIS a recolher	R\$ 6,50	R\$ 9,75	R\$ 14,62

Quadro 3 – Exemplo de cálculo PIS/COFINS cumulativo.

Assim como no regime não-cumulativo existem casos que as alíquotas são diferenciadas ou reduzidas à zero, conforme já citado. Como exemplos se têm a COFINS de 4% (quatro por cento) para bancos e sociedades de crédito e a alíquota zero para PIS e

COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de carvão mineral destinado a geração de energia elétrica.

As pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES Nacional não estão sujeitas às contribuições PIS e COFINS de modo que estão incluídas nos percentuais aplicados sobre a receita bruta mensal conforme a legislação específica.

2.5 Imposto de renda pessoa jurídica

Conforme Pinto (2010), o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) pode ser determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. No entanto, para as empresas tributadas pelo lucro real existe a opção pelo balanço anual e o recolhimento por estimativa.

Quando há casos de extinção, incorporação, fusão ou cisão a apuração da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser efetuadas na data do evento (PINTO, 2010, p.66).

2.5.1 Lucro real

Conforme Pinto (2010), as pessoas jurídicas que forem obrigadas ou que optarem espontaneamente pelo lucro real devem recolher o IRPJ por uma das formas a seguir:

a) Lucro Real Trimestral, que consiste no recolhimento do IRPJ sobre bases de cálculo apuradas por períodos trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário;

b) Lucro Real Anual, quando há a opção pela apuração anual, fazendo o recolhimento mensal do IRPJ com base em regime de estimativa. Assim, o período de apuração será encerrado no dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

Conforme o art. 14 da Lei nº 9.718/1998, estão obrigadas ao lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários,

empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
 III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
 IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
 V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
 VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Lucro Real é o lucro líquido contábil do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os valores que por serem de outro período-base, forem adicionados ou excluídos do lucro líquido serão respectivamente, excluídos e adicionados para a determinação do lucro real do período-base competente, conforme o art. 247, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1999.

Na determinação do lucro real será adicionada ao lucro líquido do período-base, conforme o art.249 do RIR/1999:

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.

Da mesma maneira, o RIR/1999 determina as hipóteses de exclusões e compensações conforme segue:

Art. 250. 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 arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Como exclusões da receita bruta têm-se as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados em destaque do comprador ou contratante do serviço, como por exemplo, o ICMS em substituição tributária. Também não fazem parte da base de cálculo do IRPJ os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, receitas de atividades incentivadas, recuperações de crédito que não

representem ingresso de novas receitas, reversão do saldo de provisões já constituídas, lucros e dividendos lançados como receita, juros sobre capital próprio e ganhos com equivalência patrimonial.

De modo similar, há receitas e ganhos que são consideradas adições ao lucro estimado para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, como os ganhos de capital e demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não inclusas na atividade da empresa.

No lucro real existe a possibilidade de reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL com as chamadas despesas dedutíveis, conforme a legislação do Imposto de Renda como:

- a) Perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica;
- b) Pró-labores pagos ou creditados a administradores;
- c) Valores efetivamente pagos a empregados a título de gratificações
- d) Juros sobre capital próprio pagos ou creditados a titular, sócio ou acionista;
- e) A remuneração integral da empregada paga nos sessenta dias de prorrogação da licença-maternidade;
- f) Arrendamento mercantil e aluguel de bens móveis ou imóveis relacionados com a atividade operacional;
- g) Despesas com depreciação, amortização, manutenção, e demais gastos com bens móveis e imóveis relacionados à atividade operacional;
- h) Despesas com alimentação de empregados ou cestas-básicas fornecidas indistintamente a todos.

Importante ressaltar que existem despesas que são indedutíveis para cálculo do lucro real, devendo ser adicionadas ao lucro líquido como, por exemplo, a CSLL, as gratificações a dirigentes e acionistas, das despesas com alimentação de sócios, dirigentes e acionistas, e também os lucros e rendimentos oriundos do exterior.

As empresas tributadas com base no lucro real são obrigadas a emitir o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), de caráter fiscal, cuja função é ajustar os demonstrativos contábeis à declaração do imposto de renda com adições e exclusões ao lucro líquido do período-base, apurando a base de cálculo do imposto de renda devido e controlando os valores que devem influenciar na determinação do lucro real de períodos-base futuros e que não constem da escrituração comercial. Este Livro é composto por duas partes:

- a) PARTE "A" - é a parte onde são discriminados os ajustes, por data, ao lucro real, como as despesas indedutíveis e os valores excluídos, e a respectiva Demonstração do Lucro Real.

b) PARTE "B" – descreve os valores que afetarão o lucro real de períodos-base futuros, como por exemplo, os prejuízos a compensar.

O Quadro 4 exemplifica os ajustes realizados ao lucro líquido para se encontrar o lucro real, na Parte A do LALUR, enquanto o Quadro 5 exemplifica o controle de ajustes do lucro líquido realizado na Parte B do LALUR.

PARTE A				REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
Data		Histórico		Adições		Exclusões	
31/12/2009		Multas indedutíveis	R\$ 80,00	R\$ 80,00			
31/12/2009		Despesas indedutíveis					
05/03/2009		Nota Fiscal 2060 Jabur S/A	R\$ 250,00				
28/04/2009		Nota Fiscal 1340 Salen Ltda	R\$ 340,00	R\$ 590,00			
31/12/2009		Dividendos recebidos					
14/11/2009		Dividendos Petrobrás S/A	R\$ 940,00				
12/12/2009		Dividendos ALCA S/A	R\$ 1.500,00			R\$ 2.440,00	
Total de Adições e Exclusões				R\$ 670,00		R\$ 2.440,00	
31/12/2009				DEMONSTRATIVO DO LUCRO REAL			
		Resultado do Exercício				R\$ 60.000,00	
		Adições					
		Multas indedutíveis		R\$ 80,00			
		Despesas indedutíveis		R\$ 590,00			
		Total de Adições				R\$ 670,00	
		Exclusões					
		Dividendos recebidos				R\$ 2.440,00	
		Total de Exclusões				R\$ 2.440,00	
LUCRO REAL						R\$ 58.230,00	
31 de dezembro de 2009							
				João Mascarenhas Contador CRC/RS 02040			

Quadro 4 – LALUR Parte A – Registro de ajustes do lucro líquido.

DATA	HISTÓRICO	Controle de Valores		D/C
		Débito	Crédito	
31/12/2008	Prejuízo Fiscal apurado n/exercício		R\$12.000,00	C
31/12/2009	Prejuízo Fiscal compensado n/exercício	R\$12.000,00		D

Quadro 5 - LALUR Parte B – Controle de ajustes do lucro líquido.

Cabe ainda ao lucro real, conforme o art.42 da Lei 8.981/1995, a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores sendo limitada a 30% (trinta por cento) do lucro real apurado mensal ou anualmente. Como exemplo se tem uma pessoa jurídica com prejuízo

fiscal de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) que apurou no primeiro trimestre deste ano um lucro real, antes da compensação, de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Logo, embora o contribuinte tenha prejuízo fiscal compensável maior que o lucro real apurado tem que recolher o imposto sobre 70% (setenta por cento) do lucro real, visto que a compensação é limitada a 30%, ou seja, R\$ 3.000,00 (três mil reais).

As pessoas jurídicas obrigadas ou optantes pelo lucro real podem recolher o IRPJ e a CSLL por estimativa ou trimestralmente, sendo tais opções irrevogáveis durante todo o ano-calendário. A seguir serão evidenciadas as particularidades, vantagens e desvantagens do lucro real anual e do lucro real trimestral.

2.5.1.1. Lucro real anual

Conforme Pinto (2010), as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar, mensalmente, o IRPJ da seguinte forma:

- a) Lucro estimado, com base na receita bruta apurados a cada mês;
- b) Lucro real ou prejuízo fiscal apurado em balanços ou balancetes de redução e suspensão intermediários, levantados a cada período em curso com observância das leis comerciais e fiscais.

Para efeitos de apuração do lucro real, a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, conforme o art. 31 da Lei nº 8.981/1995.

O IRPJ devido mensalmente será calculado pela aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo. A parcela da base de cálculo que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês fica sujeita a incidência de 10% (dez por cento) de adicional de IRPJ. Do IRPJ devido podem ser deduzidos o IR-Fonte pago ou retido sobre as receitas que integrarem a base de cálculo e também, os incentivos de programa de alimentação ao trabalhador (PAT), de atividades culturais e doações aos fundos da criança e do adolescente.

Os valores recolhidos mensalmente sob a forma de estimativa são considerados antecipação do IRPJ devido apurado no balanço anual. O sistema de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa é determinado sobre a base de cálculo estimada e para isso, aplica-se determinado percentual sobre a receita bruta, conforme o Quadro 6:

Percentual	Ramo de atividade
1,60%	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 cargas, serviços

	hospitais, venda de unidades imobiliárias, obras por empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, industrialização quando a matéria-prima, produto intermediário, e material de embalagem forem fornecidos pelo encomendante e outras não mencionadas nos demais percentuais;
8%	A partir de 1º de janeiro de 2009, com base no art. 29 da Lei nº 11.727/2008, 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%	Entidades financeiras e assemelhadas, empresas de arrendamento mercantil, seguradoras, cooperativas de crédito, entidades de previdência privada aberta; Transporte de passageiros; Exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$120.000,00, 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 cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); Prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.

Quadro 6 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta - lucro presumido

Fonte: PINTO, p.72, 2010.

As pessoas jurídicas que optarem pelo recolhimento por estimativa devem apurar o lucro real em 31 de dezembro (balanço anual) ou na data da extinção, incorporação, cisão ou fusão para determinar a diferença de imposto a ser paga ou compensada. O saldo do balanço anual será tratado da seguinte forma:

a) Se positivo, pago em quota única até o último dia útil do mês de março do ano calendário seguinte;

b) Se negativo, o valor devido por estimativa deve ser efetivamente pago mesmo que a pessoa jurídica possua créditos junto a Receita Federal do Brasil, passíveis de compensação. Ou seja, a compensação do saldo negativo com o saldo do tributo a pagar, não pode mais ser realizada desde a publicação da Medida Provisória (MP) nº 449/2008.

Para melhor exemplificar o cálculo do IRPJ estimado o Quadro 7 apresenta os dados hipotéticos de uma empresa em determinado mês:

Receita de vendas	R\$ 189.750,00
Receita de comissões	R\$ 93.750,00
Juros Recebidos	R\$ 1.500,00

Ganho de capital na venda de bens do ativo permanente	R\$ 5.000,00
Lucro inflacionário realizado	R\$ 3.500,00
Vendas canceladas	R\$ 2.000,00
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	R\$ 4.000,00
IR-Fonte sobre comissões	R\$ 1.500,00

Quadro 7 - Dados hipotéticos.

Fonte: Adaptado de PINTO, p.91, 2010.

Com os dados do Quadro 7 se tem o cálculo do IRPJ estimado, conforme o Quadro 8:

a) lucro estimado sobre as vendas	
Receita de vendas	R\$ 189.750,00
(-) Vendas canceladas	R\$ 2.000,00
(-) IPI	R\$ 4.000,00
(=) Receita bruta de vendas	R\$ 183.750,00
(x) Percentual aplicável	8%
(=) Lucro estimado	R\$ 14.700,00
b) lucro estimado sobre os serviços	
Receita de comissões	R\$ 93.750,00
(x) Percentual aplicável	32%
(=) Lucro estimado	30.000
c) base de cálculo do IRPJ	
Lucro estimado	R\$ 44.700,00
(+) Juros recebidos	R\$ 1.500,00
(+) Ganho de capital	R\$ 5.000,00
(+) Lucro inflacionário realizado	R\$ 3.500,00
(=) Base de cálculo do IRPJ	R\$ 54.700,00
(=) IRPJ	R\$ 8.205,00
(+) Adicional de IRPJ	R\$ 3.470,00
(-) IR-Fonte	R\$ 1.500,00
(=) IRPJ devido	R\$ 10.175,00

Quadro 8 – Exemplo de cálculo IRPJ estimativa

Fonte: Adaptado de PINTO, p.91, 2010.

2.5.1.1.1 Balanço ou balancete de suspensão e redução

Conforme o art.35 da Lei nº 8.981/1995, o contribuinte que estiver efetuando os recolhimentos por estimativa pode suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre por meio de balanço ou balancete mensal que o valor acumulado já pago, excede ao valor do imposto, inclusive o adicional calculado com base no lucro real do período em curso, considerando tal período como o intervalo entre primeiro de janeiro ou o início da atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete.

A demonstração do lucro real relativa ao período do balanço de suspensão ou redução deve ser transcrita na Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF), nº 93/1997 define que:

Art. 10. A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

II - reduzir o valor do imposto ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

A redução ocorre quando a empresa, em um determinado mês, demonstra que o valor apurado do imposto menos o valor já pago durante o período acumulado é inferior ao cálculo pela estimativa com base na receita.

Como exemplo, se tem uma pessoa jurídica que efetuou os recolhimentos de IRPJ por estimativa conforme o Quadro 9:

Competência	Valor pago
Janeiro	R\$ 1.000,00
Fevereiro	R\$ 1.200,00
Março	R\$ 1.500,00
Total	R\$ 3.700,00

Quadro 9 – Exemplo de recolhimento IRPJ estimativa.
Fonte: PINTO, p.88, 2010.

Levando em consideração o Quadro 9, suponha-se que o IRPJ estimado da competência de abril seja de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), o que leva o contribuinte a levantar balanço de suspensão ou redução do período de janeiro a abril apurando um IRPJ a recolher de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais). Como o valor acumulado devido até a competência abril é maior que os valores já recolhidos por estimativa, o contribuinte pode recolher apenas a diferença de R\$ 300,00 (trezentos reais) ocorrendo uma redução do tributo.

Já a suspensão do recolhimento do imposto ocorre quando a empresa demonstra através de balancete que em determinado mês, o resultado acumulado de janeiro até esse mês, resultou em prejuízo fiscal, inexistindo imposto a pagar, ou que o valor devido já foi totalmente recolhido.

Valor devido IRPJ Janeiro/2010 a Abril/2010	R\$ 30.000,00
---	---------------

IRPJ antecipado por estimativa Janeiro/2010 a Março/2010	R\$ 35.000,00
Valor IRPJ estimado em Abril/2010	R\$ 8.000,00

Quadro 10 - Exemplo de suspensão de pagamento IRPJ.

Conforme demonstrado, o valor devido ao Fisco é de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), porém já foi antecipado R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais) referente ao trimestre de janeiro a março. Neste caso, como já foi antecipado mais do que se devia no período em curso, ocorre a suspensão do pagamento.

2.5.1.2 Lucro real trimestral

Conforme Pinto (2010), as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real trimestral têm como período-base o término de cada trimestre, recolhendo os tributos de forma definitiva, ou seja, sobre o lucro líquido do trimestre apurado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas pela Legislação Federal. O recolhimento do IRPJ determinado com base no lucro real, por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, serão pagos em quota única até o último dia útil do mês subsequente a apuração ou em três quotas mensais, iguais e sucessivas com igual vencimento. A apuração de forma trimestral substitui a apuração mensal transferindo para o trimestre a escrituração do LALUR.

Assim como no recolhimento por estimativa, a alíquota de IRPJ é de 15% sobre o lucro real e 10% de adicional sobre a parcela que exceder R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre ou R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais. Da mesma maneira, a apuração do lucro real, bem como as devidas adições, exclusões e compensações seguem as mesmas regras já descritas anteriormente.

No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só pode reduzir até o limite de 30% (trinta por cento) o lucro real dos trimestres seguintes. Estatisticamente a opção pelo lucro real trimestral é a menos vantajosa devido ao fato de que empresa fica limitada em compensar os prejuízos fiscais dentro do próprio ano em 30% do seu lucro. Exemplo:

1º Trimestre	Prejuízo fiscal	R\$ 300.000,00
2º Trimestre	Prejuízo fiscal	R\$ 50.000,00
3º Trimestre	Prejuízo fiscal	R\$ 50.000,00

4º Trimestre	Lucro fiscal	R\$ 400.000,00
--------------	--------------	----------------

Quadro 11 – Exemplo de resultados trimestrais.

Percebe-se que no último trimestre a empresa poderá compensar somente R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ou seja, (30% do lucro fiscal), ficando assim, um lucro tributável de R\$ 280.000,00 (duzentos e oitenta mil reais), que sofre a incidência de Imposto de Renda, Adicional e Contribuição Social. Porém, se a opção fosse pelo lucro real anual a compensação do prejuízo dentro do próprio ano seria automática, pois pelo lucro real anual o resultado é apurado acumuladamente dentro do exercício (janeiro a dezembro) e, sendo o resultado tributável do ano calendário igual a zero, inexistiria o pagamento de IRPJ e CSLL. A empresa teria benefício com o lucro real trimestral em relação ao lucro real anual, se houvesse lucro em todos os trimestres do ano, pois pagaria o imposto de renda e a contribuição social a cada trimestre e teria a opção em dividi-los em três quotas. Porém é muito arriscado prever que a empresa terá lucro fiscal em todos os trimestres do exercício.

Com as considerações sobre o lucro real anual e trimestral se tem um comparativo entre as duas modalidades conforme o Quadro 12.

Descrição	Lucro real anual	Lucro real trimestral
Adicional de IRPJ	Vantagem: o adicional é sobre R\$ 240.000,00 ao ano	Desvantagem: o adicional é sobre R\$60.000,00 ao trimestre
Compensação de prejuízos fiscais	Vantagem: permite compensação integral dos prejuízos mensais anteriores dentro do mesmo ano-calendário.	Desvantagem: a compensação de prejuízos de trimestres anteriores, dentro do mesmo ano-calendário, fica limitada a 30% do lucro real.
Pagamento de tributos	Desvantagem: pagamento mensal por estimativa	Vantagem: pagamento trimestral de forma definitiva

Quadro 12 - Comparativo entre lucro real anual e trimestral.

2.5.2 Lucro presumido

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real, conforme Pinto (2010).

A diferença fundamental entre o conceito do lucro presumido em relação ao conceito do lucro real está no fato de que, no primeiro caso, há uma presunção por parte do fisco do que seria o lucro das organizações enquanto que, no segundo, o lucro a ser tributado corresponde ao lucro efetivo das empresas após a dedução dos impostos incidentes sobre vendas, custos e despesas, ajustado por adições e exclusões estabelecidas pela legislação fiscal.

Segundo Pinto (2010), a pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá manter:

- a) escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária;
- b) Livro Registro de Inventário no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada.

As pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas ao lucro real podem recolher o IRPJ e a CSLL com base no lucro presumido. A apuração é realizada trimestralmente tendo o encerramento do período e prazo de pagamento igual ao lucro real trimestral.

Assim, de acordo com os artigos (arts.)13 e 14, I a VII da Lei nº 9.718/1998, podem fazer a opção pelo lucro presumido, as pessoas jurídicas que:

- a) no ano calendário anterior tiverem receita bruta total igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses;

b) que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

c) as demais pessoas jurídicas que não se enquadrem nas condições a que se refere o item “b” anterior observado o limite de receita bruta poderão exercer a opção pela sistemática do lucro presumido, inclusive: as sociedades civis de profissão regulamentada, as pessoas jurídicas que explorem atividade rural, as sociedades por ações, de capital aberto, as empresas que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras de construção civil; as empresas que tenham sócios ou acionistas domiciliados no exterior; as empresas constituídas sob qualquer forma societária, de cujo capital participem entidades de administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; que sejam filiais, sucursais, agências ou representações, no país, de pessoas jurídicas com sede no exterior; as empresas que vendam bens importados, qualquer

que seja o valor da receita auferida com a venda desses produtos; as corretoras de seguro, por serem consideradas empresas de intermediação de negócios.

A extensa relação acima permite observar que é grande a gama de empresas que podem se beneficiar dessa opção simplificada de tributação, o que reforça a importância de verificar se o lucro presumido, através dos percentuais fixos para cada atividade, condiz com a lucratividade obtida pelas empresas nessas atividades.

De acordo com o que determina a Lei nº 9.718/1998, art. 14, e o RIR/99, art.246, estão impedidas de optar pelo critério de tributação de lucro presumido todas as pessoas jurídicas não elencadas na relação anteriormente citada, cuja tributação deverá obrigatoriamente ser realizada com base na apuração pelo lucro real.

O sistema de recolhimento do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido é determinado sobre a base de cálculo presumida e para isso, aplica-se determinado percentual sobre a receita bruta, conforme o Quadro 6.

Segundo Pinto (2010, p.189) “ o lucro presumido tem como exclusões da receita bruta as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados em destaque do comprador ou contratante do serviço”. Como adições, conforme Pinto (2010), consideram-se os ganhos de capital na venda de ativo permanente, as variações monetárias ativas, as aplicações de renda fixa e variável, os juros sobre o patrimônio líquido e demais receitas e ganhos. Os lucros distribuídos pelas empresas desse regime de apuração são considerados isentos.

Pinto (2010) considera não tributáveis as receitas e rendimentos conforme segue:

- a) recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas, e cujas perdas não tenham sido deduzidas na apuração do lucro real em períodos anteriores;
- b) a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas, desde que o valor provisionado não tenha sido deduzido na apuração do lucro real dos períodos anteriores, ou que se refiram ao período no qual a pessoa jurídica tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53);
- c) os lucros e dividendos recebidos decorrentes de participações societárias, caso refiram-se a períodos em que os mesmos sejam isentos de imposto de renda.

2.6 Contribuição social sobre o lucro líquido

A CSLL é uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, instituída pela Lei nº 7.689/1988, tendo como contribuintes todas as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda.

A alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento) a ser aplicado sobre a base de cálculo conforme a modalidade de tributação. Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ.

A base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real é o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. Já para as pessoas jurídicas tributadas com base na estimativa mensal, no lucro presumido ou arbitrado corresponde à soma dos valores correspondentes a:

- I – 12% (doze por cento) da receita bruta para todas as pessoas jurídicas, como regra geral;
- II – 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta, para as pessoas jurídicas relacionadas abaixo, a partir de 1º de setembro de 2003, permanecendo as demais com o percentual de 12%:
 - a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativo ao exercício de profissão regulamentada;
 - b) intermediação de negócios (inclusive representação comercial);
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza;
 - d) construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra;
 - e) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços;
 - f) outros serviços não especificados acima, exceto serviços de transporte de cargas, de passageiros e serviços hospitalares. (PINTO, p.209, 2010)

Da mesma forma que no IRPJ, devem ser excluídas da base de cálculo: as vendas canceladas; as devoluções de vendas; os descontos incondicionais concedidos; e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador dos quais o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário. Como adições têm-se os ganhos de capital e as demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade.

O período de apuração é trimestral para as empresas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado ou lucro real trimestral. As pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual deverão pagar a CSLL, mensalmente, sobre uma base de cálculo estimada, a menos que comprovem através de balanços de suspensão que a contribuição social devida com base no lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões admitidas é menor que a soma da contribuição devida com base na estimativa. Assim, a pessoa jurídica que levantou balanço ou balancete para suspender ou reduzir o pagamento do imposto de renda, em determinado mês do ano-calendário, deverá apurar a base de cálculo da CSLL sobre o lucro líquido apurado nesse mesmo balanço. Os valores de CSLL efetivamente pagos, calculados sobre a base de cálculo estimada

mensalmente, no transcorrer do ano-calendário, poderão ser deduzidos do valor de CSLL apurado anualmente, da mesma forma que no IRPJ.

O prejuízo fiscal, aqui chamado de base de cálculo negativa da CSLL, também pode ser compensado limitado a 30% da base, da mesma maneira que no IRPJ.

Para melhor exemplificar o cálculo da CSLL estimada segue os cálculos no Quadro 13, baseados no Quadro 7 que apresenta os dados hipotéticos de uma empresa em determinado mês:

a) Base de cálculo sobre as vendas	
Receita de vendas	R\$ 189.750,00
(-) vendas canceladas	R\$ 2.000,00
(-) IPI	R\$ 4.000,00
(=) Receita bruta de vendas	R\$ 183.750,00
(x) Percentual aplicável	12%
(=) Base parcial da CSLL	R\$ 22.050,00
b) Base de cálculo sobre serviços	
Receita de comissões	R\$ 93.750,00
(x) Percentual aplicável	32%
(=) Base parcial da CSLL	R\$ 30.000,00
c) Base de cálculo da CSLL	
Base de cálculo parcial	R\$ 52.050,00
(+) Juros recebidos	R\$ 1.500,00
(+) Ganho de capital	R\$ 5.000,00
(+) Lucro inflacionário realizado	R\$ 3.500,00
(=) Base de cálculo	R\$ 62.050,00
(x) Alíquota	9%
(=) CSLL	R\$ 5.584,50

Quadro 13 – Exemplo de cálculo CSLL estimativa
Fonte: Adaptado de PINTO, p.223, 2010.

2.7 Sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições de microempresas e empresas de pequeno porte

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) Nacional, instituído pela Lei Complementar nº123/2006, é um regime tributário diferenciado e simplificado que favorece as pessoas jurídicas enquadradas como microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) nos termos da lei supracitada. Trata-se de uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos por meio da aplicação de percentuais progressivos, incidentes sobre a receita bruta.

O SIMPLES Nacional foi criado para minimizar a tributação das ME e EPP e tornar menos complexo o pagamento dos tributos, tirando muitas empresas da informalidade e

alavancando a economia, devido ao fato dessas empresas serem responsáveis pela maioria dos postos de trabalho gerados no país.

A opção pelo SIMPLES Nacional implica o pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, ICMS, ISS, IPI, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica.

Considera-se ME, a pessoa jurídica que tenha auferido no ano-calendário anterior, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais). Já como EPP, considera-se aquela que tenha auferido no mesmo período receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, os limites referidos serão proporcionais ao número de meses em que a empresa tenha exercido atividade. As empresas que optarem pelo SIMPLES Nacional além de satisfazerem os limites da receita bruta, não podem estar expressamente impedidas do benefício como aquelas citadas no art. 17 da Lei nº 123/2006.

Para verificar se uma ME ou EPP atende aos requisitos para entrada no SIMPLES Nacional, também se faz jus a utilização dos códigos de atividades econômicas previstos na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) que são informados pelo contribuinte no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Conforme o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), que publicou a Resolução nº 06/2007, existem códigos da CNAE que são impeditivos ao SIMPLES Nacional, e outros que abrangem concomitantemente atividades impeditivas e permitidas.

2.7.1 Cálculo e aplicação dos anexos

Para fins de cálculo do SIMPLES Nacional, o contribuinte deve destacar as receitas para efetuar o cálculo relativo a cada segmento da seguinte forma:

- a) receitas decorrentes da revenda de mercadorias;
- b) receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;
- c) receitas da prestação de serviços, bem como da locação de bens móveis;
- d) receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas à substituição ou antecipação tributária;
- e) receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior.

Após a separação das receitas, determina-se o valor devido pela aplicação dos percentuais das tabelas constantes da Lei Complementar nº123/2006, conforme os anexos A, B e C deste trabalho. Desta forma, as atividades comerciais serão tributadas na forma do Anexo A, as atividades industriais pelo Anexo B, determinadas prestações de serviço pelo Anexo C e as atividades de locação de bens móveis pelo Anexo C, deduzindo-se alíquota do ISS. Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

Para exemplificar, tem-se uma empresa que apresenta receita bruta acumulada nos últimos doze meses no valor de R\$ 290.000,00 (duzentos e noventa mil reais) e uma receita bruta no referido mês no valor de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais) decorrente da revenda de mercadorias e R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) decorrente da prestação de serviços. Logo, é efetuado o cálculo conforme o Quadro 14:

	Alíquotas						
Receita	Simples	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	CPP	ICMS
Comércio	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
Simples a recolher	R\$3.420,00	R\$135,00	R\$155,00	R\$475,00	R\$115,00	R\$1.375,00	R\$1.165,00
Receita	Simples	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	CPP	ISS
Serviços	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
Simples a recolher	R\$3.078,00	R\$144,00	R\$129,00	R\$429,00	R\$105,00	R\$1.221,00	R\$1.050,00
Total Simples Nacional	R\$6.498,00	R\$279,00	R\$284,00	R\$904,00	R\$220,00	R\$2.596,00	R\$2.215,00

Quadro 14 – Exemplo de cálculo do Simples a recolher com contribuição patronal.

No caso dessa empresa não ser contribuinte da CPP, a alíquota referente a tal contribuição seria excluída, reduzindo a alíquota do SIMPLES Nacional e deixando o cálculo do imposto da seguinte maneira:

	Alíquotas						
Receita	Simples	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	ICMS	
Comércio	4,09%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,33%	
Simples a recolher	R\$2.045,00	R\$135,00	R\$155,00	R\$475,00	R\$115,00	R\$1.165,00	
Receita	Simples	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	ISS	
Serviços	6,19%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	3,50%	
Simples a recolher	R\$1.857,00	R\$144,00	R\$129,00	R\$429,00	R\$105,00	R\$1.050,00	
Total Simples Nacional	R\$3.902,00	R\$279,00	R\$284,00	R\$904,00	R\$220,00	R\$2.215,00	

Quadro 15 – Exemplo de cálculo do Simples a recolher sem contribuição patronal.

2.8 Imposto sobre produtos industrializados

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecido as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).

Segundo o art.4º do Decreto nº4.544/2002, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou re-acondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

O fato gerador do imposto se configura com o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira ou com a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Nos termos do art. 24 do RIPI, são obrigados ao pagamento do imposto, como contribuinte:

I – o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II – o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

III – o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

IV – os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade.

Segundo o art.131 do RIPI, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); e

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

A alíquota do IPI varia conforme o produto e sua classificação na TIPI. Alguns produtos devido a essa classificação podem ter alíquota zero e, com isso, não geram direito a crédito pelo adquirente.

A base de cálculo depende da transação. No caso de venda em território nacional, a base de cálculo é o preço de venda. Já no caso de importação, a base de cálculo é o preço de venda da mercadoria, acrescido do Imposto de Importação e demais taxas exigidas (frete, seguro, etc).

Conforme o art. 51 do RIPI são isentos do imposto, dentre outros:

I - os produtos industrializados por instituições de educação ou de assistência social, quando se destinem, exclusivamente, a uso próprio ou a distribuição gratuita a seus educandos ou assistidos, no cumprimento de suas finalidades;

II - os produtos industrializados por estabelecimentos públicos e autárquicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que não se destinarem a comércio;

III - as amostras de produtos para distribuição gratuita, de diminuto ou nenhum valor comercial, assim considerados os fragmentos ou partes de qualquer mercadoria, em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade,

IV - as amostras de tecidos de qualquer largura, e de comprimento até quarenta e cinco centímetros para os de algodão estampado, e trinta centímetros para os demais, desde que contenham, em qualquer caso, impressa tipograficamente ou a carimbo, a expressão "Sem Valor Comercial", dispensadas desta exigência as amostras cujo comprimento não exceda de vinte e cinco centímetros e quinze centímetros nas hipóteses supra, respectivamente

V - os pés isolados de calçados, conduzidos por viajante do estabelecimento industrial, desde que tenham gravada, no solado, a expressão "Amostra para Viajante";

VI - as aeronaves de uso militar e suas partes e peças, vendidas à União;

VII - os caixões funerários (Lei nº 4.502, de 1964, art. 7º, inciso XV).

Conforme o art. 163 do RIPI, a não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período. O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

O art. 164 do RIPI estabelece que os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e material de embalagem (ME) adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

II - do imposto relativo à MP, PI e ME, quando remetidos a terceiros para industrialização sob encomenda, sem transitar pelo estabelecimento adquirente;

- III - do imposto relativo a MP, PI e ME , recebidos de terceiros para industrialização de produtos por encomenda, quando estiver destacado ou indicado na nota fiscal;
- IV - do imposto destacado em nota fiscal relativa a produtos industrializados por encomenda, recebidos do estabelecimento que os industrializou, em operação que dê direito ao crédito;
- V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;
- VI - do imposto mencionado na nota fiscal que acompanhar produtos de procedência estrangeira, diretamente da repartição que os liberou, para estabelecimento, mesmo exclusivamente varejista, do próprio importador;
- VII - do imposto relativo a bens de produção recebidos por comerciantes equiparados a industrial;
- VIII - do imposto relativo aos produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;
- IX - do imposto pago sobre produtos adquiridos com imunidade, isenção ou suspensão quando descumprida a condição, em operação que dê direito ao crédito; e
- X - do imposto destacado nas notas fiscais relativas a entregas ou transferências simbólicas do produto, permitidas neste Regulamento.

A pessoa jurídica contribuinte do imposto e optante pelo SIMPLES Nacional e que atenda ao disposto na Lei nº 123/2006, recolhe o imposto mensalmente em conjunto com os demais impostos e contribuições.

2.9 Previdência social

O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) é uma autarquia do Governo Federal do Brasil que recebe as contribuições para a manutenção do Regime Geral da Previdência Social (RGPS). A Previdência Social é o seguro social para a pessoa que contribui, ou seja, é uma instituição pública que tem como objetivo reconhecer e conceder direitos aos seus segurados. A renda transferida pela Previdência Social é utilizada para substituir a renda do trabalhador contribuinte, quando ele perde a capacidade de trabalho, seja pela doença, invalidez, idade avançada, morte e desemprego involuntário, ou mesmo a maternidade e a reclusão.

Conforme o art. 194 da CF/1988, a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

- Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:
- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
 - II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
 - III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
 - IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
 - V - equidade na forma de participação no custeio;
 - VI - diversidade da base de financiamento;
 - VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais conforme o art.195 da CF/1988:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Segundo o art. 51 da IN nº 971/2009, constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal:

I - em relação ao segurado empregado, empregado doméstico, trabalhador avulso e contribuinte individual, o exercício de atividade remunerada;

II - em relação ao empregador doméstico, a prestação de serviços pelo segurado empregado doméstico, a título oneroso;

III - em relação à empresa ou equiparado à empresa:

a) a prestação de serviços remunerados pelos segurados empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual e cooperado intermediado por cooperativa de trabalho.

Conforme o art. 53 da IN 971/2009, a base de cálculo da contribuição social previdenciária é o valor sobre o qual incide uma alíquota definida em lei para determinar o montante da contribuição devida. Já o art. 57 do dispositivo legal supra-citado define que as bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

I- O total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa;

II- O total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços;

III- O valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços em relação a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho;

IV- O valor bruto da receita da comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica ou da comercialização da produção própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria;

V- A receita obtida com a realização de espetáculo desportivo, no território nacional, se associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional.

O art.63 da IN 971/2009 define que “a contribuição social previdenciária dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da alíquota de 8% (oito por cento), 9% (nove por cento) ou 11% (onze por cento) sobre o seu salário-de-contribuição, de acordo com a faixa salarial constante da tabela publicada periodicamente pelo Ministério da Previdência Social”.

Conforme o art.201 do Decreto nº 3.048/1999 que aprova o Regulamento da Previdência Social (RPS), as contribuições previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas do art.75 da IN 971/2009, são:

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços;

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;

c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

III - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

IV - 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, relativamente aos serviços que lhes são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000.

A ME e a EPP optante pelo SIMPLES Nacional contribui na forma estabelecida no art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006, ou seja, pagam a contribuição patronal unificadamente com os demais impostos. Ressalta-se que o recolhimento unificado não exclui a incidência da Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual e a relativa ao trabalhador.

Ocorre a isenção do pagamento da contribuição quando se tratar de pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos, conforme o art.206 do RPS:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal;

II - seja reconhecida como de utilidade pública pelo respectivo Estado, Distrito Federal ou Município onde se encontre a sua sede;

III - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

IV - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando, anualmente, relatório circunstanciado de suas atividades ao Instituto Nacional do Seguro Social;

VI - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores, ou equivalentes, remuneração, vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes são atribuídas pelo respectivo estatuto social.

VII - esteja em situação regular em relação às contribuições sociais.

O INSS pode ainda, arrecadar e fiscalizar contribuição devida a terceiros desde que provenha de empresa, segurado, aposentado ou pensionista a ele vinculado aplicando a essa contribuição, no que couber, as normas do RPS. Terceiros são outras entidades para as quais a empresa contribui, formando o chamado Sistema “S”, por reunir entidades como o Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Serviço Social da Indústria (SESI), entre outros.

Para o cálculo da contribuição de terceiros, efetuado sobre o total da folha de pagamento dos empregados, a empresa deve se enquadrar num código denominado Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) e, com base neste saberá qual o percentual de recolhimento a que está sujeita. Tais contribuições ficam sujeitas aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios da seguridade social sendo recolhidas na mesma guia de arrecadação. Para a apuração dos encargos sociais considera-se uma alíquota de 5,8% (cinco inteiros e oito décimos por cento) para as empresas em geral.

3 METODOLOGIA

Metodologia é o estudo dos métodos e procedimentos a serem seguidos na realização de uma pesquisa com a finalidade de conhecer e explicar um fato ou problema.

Os métodos e técnicas empregados na pesquisa científica podem ser selecionados quanto à abordagem do problema, quanto ao objetivo geral, quanto ao procedimento técnico utilizado e quanto às bases lógicas de investigação.

Quanto à abordagem do problema o estudo contempla a pesquisa qualitativa, visto que não apresenta quantificação para a análise do problema. Segundo Longaray (2006) os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisando a interação de certas variáveis.

Quanto aos objetivos o estudo tem abordagem descritiva, ou seja, descreve e analisa a alteração na carga tributária sob três óticas diferentes de tributação. Gil (2002, p.42) diz que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto ao procedimento técnico a pesquisa se classifica como um estudo de caso, visto que aborda a situação de uma empresa específica enfatizando suas características particulares. O estudo utiliza a pesquisa bibliográfica como auxílio ao aprofundamento do conhecimento, baseando-se na legislação brasileira federal, estadual e municipal e em livros didáticos. Conforme Diehl (2004) o estudo de caso caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde as publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros. Por meio dessas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada. (LONGARAY, 2006, p.87)

Segundo as bases lógicas de investigação a pesquisa se caracteriza no método dedutivo, porque parte dos aspectos gerais da tributação brasileira, se direcionando para os aspectos particulares da empresa estudada. O método dedutivo é a modalidade de investigação ou pesquisa que permite a obtenção de conclusões partindo do aspecto mais geral para o mais específico.

Método dedutivo é o processo pelo qual, com base em enunciados ou premissas se chega a uma conclusão necessária, em virtude da correta aplicação de regras lógicas. Caracteriza-se pelo emprego de cadeias de raciocínio. Pode utilizar resultados da

experiência, expressos em termos de relações. É dedutivo o raciocínio que parte do geral para chegar ao particular, ou seja, do universal ao singular, isto é, para tirar uma verdade particular de uma geral. (LAKATOS, 2008, p.256)

Para a coleta dos dados foi realizada visita na empresa, com acompanhamento de todo o processo produtivo para um conhecimento mais detalhado do objeto de estudo. Nessa oportunidade foram coletados dados, de suma importância ao desenvolvimento do trabalho, junto ao engenheiro responsável e ao setor administrativo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A nova empresa se concentrará exclusivamente sobre a produção de Unistein para pavimentação, que será o foco de evidenciação da forma mais econômica de tributação.

Para a nova estrutura começar a produzir seria necessária a aquisição de uma empilhadeira no valor R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) e de uma máquina modelo MS 2 n° 0384, para a fabricação do produto, no valor de R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais), ambas compradas no RS.

Além disso, foram estimados alguns gastos mensais, conforme o Quadro 16:

Estimativa de gastos	
Salários	R\$ 5.218,00
INSS	R\$ 1.502,78
Honorários contábeis	R\$ 500,00
Aluguel a pessoa jurídica	R\$ 2.000,00
Energia elétrica	R\$ 1.352,00
Água e esgoto	R\$ 360,00
Telefone	R\$ 180,00
Manutenção do imobilizado	R\$ 218,00
Depreciação	R\$ 3.250,00
Total	R\$ 14.580,78

Quadro 16 - Estimativa de gastos mensais.

O volume estimado de vendas de Unistein foi de 6.250 m² (seis mil duzentos e cinquenta metros quadrados) por mês, ou seja, uma produção anual de 75.000 m² (setenta e cinco mil metros quadrados). A atividade do setor de produção é de vinte e cinco dias mensais. O preço de venda do metro quadrado (m²) de Unistein é de R\$ 28,00 (vinte e oito reais). A matéria-prima (MP) consumida para produzir o m² de Unistein caracteriza-se da seguinte forma:

Matéria-prima (MP) Unistein	Consumo/m ²	Unidade	Custo unitário	Custo/m ²
Cimento especial CP V ARI	27,396	kg	R\$ 0,36	R\$ 9,86
Areião	0,0296	m ³	R\$ 32,00	R\$ 0,95
Areiãozinho	0,0296	m ³	R\$ 32,00	R\$ 0,95
Pó de pedra	0,0088	m ³	R\$ 47,95	R\$ 0,42
Pedrisco	0,0296	m ³	R\$ 38,35	R\$ 1,14
Total			R\$ 150,66	R\$ 13,31

Quadro 17 - Consumo de matéria-prima por m² de unistein.

O cimento especial Portland de Alta Resistência Inicial (CP VARI) usado como uma das MP do Unistein tem alíquota de 4% (quatro por cento) de IPI, por não ser um cimento comum, cuja alíquota é zero. Já a alíquota de ICMS é de 12%, pois o produto é adquirido de fora do Estado. O areião e o areiãozinho têm alíquota de 17% de ICMS e o pó de pedra e o pedrisco têm alíquota reduzida para 12% no RS. Como são usados no processo produtivo o cimento, o areião, o areiãozinho, o pó de pedra e o pedrisco geram ao adquirente o direito ao crédito de ICMS e de IPI, no caso do cimento.

Na hipótese de tributação com base no lucro real, o regime não-cumulativo permite o aproveitamento de crédito do PIS e da COFINS referente à aquisição de MP, além do crédito de ICMS e de IPI, o que gera um crédito de tributos conforme o Quadro 18:

		Crédito MP			
Matéria-prima Unistein	Custo MP	PIS	COFINS	IPI	ICMS
Cimento especial CP VARI	R\$ 61.641,00	R\$ 1.017,08	R\$ 4.684,72	R\$ 2.465,64	R\$ 7.396,92
Areião	R\$ 5.920,00	R\$ 97,68	R\$ 449,92	-	R\$ 1.006,40
Areiãozinho	R\$ 5.920,00	R\$ 97,68	R\$ 449,92	-	R\$ 1.006,40
Pó de pedra	R\$ 2.637,25	R\$ 43,51	R\$ 200,43	-	R\$ 316,47
Pedrisco	R\$ 7.094,75	R\$ 117,06	R\$ 539,20	-	R\$ 851,37
Total	R\$ 83.213,00	R\$ 1.373,01	R\$ 6.324,19	R\$ 2.465,64	R\$ 10.577,56

Quadro 18 – Crédito mensal de tributos no lucro real.

O cálculo do custo da MP foi realizado considerando o custo de cada insumo por m² multiplicado pela estimativa de vendas (6.250 m²). Sobre o custo da MP, foram calculados os créditos de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS sobre o cimento, o areião, o areiãozinho, o pó de pedra e o pedrisco; 12% de ICMS sobre o cimento, o pó de pedra e o pedrisco; 17% de ICMS sobre o areião e o areiãozinho; e ainda, 4% de IPI sobre o cimento.

Além disso, a empresa pode se creditar do PIS e da COFINS sobre alguns gastos gerais e do ICMS sobre o valor de aquisição do imobilizado conforme o Quadro 19:

Crédito de tributos				
Gastos e imobilizado	Valor	PIS	COFINS	ICMS
Energia elétrica	R\$ 1.352,00	R\$ 22,31	R\$ 102,75	-
Água e esgoto	R\$ 360,00	R\$ 5,94	R\$ 27,36	-
Aluguel	R\$ 2.000,00	R\$ 33,00	R\$ 152,00	-
Depreciação Empilhadeira	R\$ 333,33	R\$ 5,50	R\$ 25,33	-
Depreciação Máquina	R\$ 2.916,67	R\$ 48,13	R\$ 221,67	-
Empilhadeira	R\$ 40.000,00	-	-	R\$ 141,67
Máquina	R\$ 350.000,00	-	-	R\$ 1.239,58
Total	R\$ 396.962,00	R\$ 114,87	R\$ 529,11	R\$ 1.381,25

Quadro 19 – Crédito mensal de tributos sobre gastos e imobilizado no lucro real.

O lucro real permite à empresa o aproveitamento do crédito de PIS e COFINS sobre despesas de energia elétrica, água e esgoto, aluguel pago a outra pessoa jurídica e sobre a depreciação do imobilizado usado no processo produtivo. Desta forma, para o cálculo dos créditos aplicou-se as alíquotas de 1,65% de PIS e de 7,6% de COFINS sobre o valor das despesas.

Em relação ao imobilizado, a aquisição das máquinas para o processo industrial gera ao adquirente o direito ao crédito de ICMS sobre o valor de aquisição, aproveitado em quarenta e oito vezes iguais e sucessivas. Logo, aplicou-se a alíquota de 17% de ICMS sobre o preço de aquisição das máquinas que dividido por quarenta e oito resultou no crédito mensal demonstrado no Quadro 19.

Logo, o crédito total de tributos, incluindo matéria-prima, gastos gerais e imobilizado pode ser evidenciado conforme o Quadro 20:

Crédito total MP/ gastos /imobilizado					
Tributo	PIS	COFINS	IPI	ICMS	Total
Valor	R\$ 1.487,89	R\$ 6.853,30	R\$ 2.465,64	R\$ 11.958,81	R\$ 22.765,64

Quadro 20 - Crédito mensal total de tributos no lucro real.

Como o preço de venda do Unistein é de R\$ 28,00 por m², o faturamento e o débito dos tributos incidentes sobre as vendas, pelo lucro real, são evidenciados no Quadro 21:

Débito			
PIS	COFINS	ICMS	Total
R\$ 2.887,50	R\$ 13.300,00	R\$ 29.750,00	R\$ 45.937,50

Quadro 21 – Débito mensal de tributos no lucro real.

Sobre o faturamento de R\$ 175.000,00 (cento e setenta e cinco mil reais) foram calculados os débitos de 1,65% de PIS, 7,6% de COFINS e 17% de ICMS. Como na pavimentação a alíquota de IPI é zero não existe débito, mas o crédito na aquisição de cimento aparece como redutor dos demais tributos. Com a compensação dos créditos do Quadro 20 sobre o débito de PIS, COFINS e ICMS têm-se os tributos a recolher sobre o faturamento, conforme o Quadro 22:

PIS	COFINS	ICMS	IPI	Total
R\$ 1.399,61	R\$ 6.446,70	R\$ 17.791,19	(R\$ 2.465,64)	R\$ 23.171,86

Quadro 22 – Tributos mensais a recolher sobre o faturamento.

Como o IRPJ e a CSLL não incidem sobre o faturamento, para o cálculo desses tributos é necessário primeiro encontrar a base de cálculo, ou seja, o lucro real que pode ser analisado no Quadro 23:

Receita de vendas	R\$ 175.000,00
(-) Impostos s/vendas	R\$ 23.171,86
PIS	R\$ 1.399,61
COFINS	R\$ 6.446,70
ICMS	R\$ 17.791,19
IPI	(R\$ 2.465,64)
(=) Receita líquida	R\$ 151.828,14
(-) Custo da mercadoria	R\$ 83.213,00
(=) Lucro bruto	R\$ 68.615,14
(-) Despesas operacionais	R\$ 14.580,78
Energia elétrica	R\$ 1.352,00
Água e esgoto	R\$ 360,00
Telefone	R\$ 180,00
Aluguel a pessoa jurídica	R\$ 2.000,00
Manutenção do imobilizado	R\$ 218,00
Depreciação	R\$ 3.250,00
Honorários contábeis	R\$ 500,00
INSS	R\$1.502,78
Salários	R\$ 5.218,00
(=) Lucro líquido	R\$54.034,36
(=) Lucro real	R\$ 54.034,36

Quadro 23 – Apuração do lucro real mensal.

Considerando que a estrutura apresentada é apenas para efeito de cálculo do lucro real, não evidenciando uma Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), utilizou-se o faturamento ou receita de vendas (R\$28,00 x 6.250 m²) deduzindo-se os impostos incidentes sobre o mesmo, conforme o Quadro 22, o custo da matéria-prima e as despesas operacionais, encontrando-se o lucro líquido do exercício. Como não há adições nem exclusões a serem realizadas, o lucro líquido é igual ao lucro real que é a base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Lucro real	CSLL	IRPJ	Adicional IRPJ
R\$54.034,36	R\$4.863,09	R\$8.105,15	R\$ 3.403,44

Quadro 24 – Cálculo de IRPJ e CSLL no lucro real.

Desta forma, para encontrar a CSLL aplicou-se a alíquota de 9% sobre o lucro real. Para encontrar o IRPJ aplicou-se a alíquota de 15% sobre o lucro real e, além disso, calculou-se 10% de adicional de IRPJ sobre a parcela do lucro real que excedeu R\$ 20.000,00 mensais, ou seja, sobre R\$ 34.034,36 (trinta e quatro mil e trinta e quatro reais e setenta e trinta e seis centavos).

Analisando os cálculos de IRPJ e CSLL, bem como dos tributos incidentes sobre o faturamento percebe-se que o lucro real gera um total de carga tributária conforme evidenciado no Quadro 25:

Total de tributos a recolher						
ICMS	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	IPI	TOTAL
R\$ 17.791,19	R\$ 1.399,61	R\$ 6.446,70	R\$ 11.508,59	R\$ 4.863,09	(R\$ 2.465,64)	R\$ 39.543,54

Quadro 25 – Total mensal de tributos a recolher no lucro real.

Como não existe débito de IPI porque a alíquota sobre pavimentação é zero, o crédito decorrente da aquisição de cimento aparece como redutor dos demais tributos, visto que pode ser compensado no pagamento dos mesmos.

Levando em consideração a tributação com base no lucro presumido, para absorver a demanda mensal de Unistein a produção gera um custo de MP e créditos de IPI e ICMS conforme o Quadro 26:

Matéria-prima (MP) Unistein	Custo MP	Crédito	
		ICMS	IPI
Cimento especial CP V ARI	R\$ 61.641,00	R\$ 7.396,92	R\$ 2.465,64
Areião	R\$ 5.920,00	R\$ 1.006,40	-
Areiãozinho	R\$ 5.920,00	R\$ 1.006,40	-
Pó de pedra	R\$ 2.637,25	R\$ 316,47	-
Pedrisco	R\$ 7.094,75	R\$ 851,37	-
Total	R\$ 83.213,00	R\$ 10.577,56	R\$ 2.465,64

Quadro 26 – Crédito mensal de tributos sobre matéria-prima.

O cálculo do custo da MP foi realizado considerando o custo de cada insumo por m² multiplicado pela estimativa de vendas (6.250 m²). Sobre o custo da MP, foram calculados os créditos de 17% de ICMS sobre o areião e o areiãozinho, 12% de ICMS sobre o pó de pedra, o pedrisco e o cimento e ainda, 4% de IPI sobre o cimento.

A compra de maquinário para a produção gera ao adquirente o direito ao crédito de ICMS sobre o valor de aquisição a ser aproveitado em quarenta e oito vezes iguais e sucessivas, conforme o Quadro 27:

Imobilizado	Crédito mensal	
	Custo	ICMS
Empilhadeira	R\$ 40.000,00	R\$141,67
Máquina	R\$ 350.000,00	R\$ 1.239,58
Total	R\$ 390.000,00	R\$ 1.381,25

Quadro 27 – Crédito mensal de tributos sobre imobilizado.

Para o cálculo do crédito sobre o imobilizado aplicou-se 17% sobre o valor de aquisição e dividiu-se por quarenta e oito, gerando o crédito mensal de ICMS a ser aproveitado.

Como o preço de venda do Unistein é de R\$ 28,00 por m², o faturamento e o débito dos tributos pelo lucro presumido são evidenciados no Quadro 28:

	Débito				
Faturamento	ICMS	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL
R\$ 175.000,00	R\$ 29.750,00	R\$ 1.137,50	R\$ 5.250,00	R\$ 2.100,00	R\$ 1.890,00

Quadro 28 – Débito mensal de tributos no lucro presumido.

Sobre o faturamento de R\$ 175.000,00 foram calculados os débitos: 17% de ICMS; 0,65% de PIS e 3% de COFINS. Para o cálculo do IRPJ, foi utilizada a base de cálculo presumida, conforme o Quadro 6, onde o faturamento foi multiplicado pela alíquota de 8% (atividade industrial) e, posteriormente pela alíquota de 15% de IRPJ. Como a base de cálculo é de R\$ 14.000,00 (quatorze mil reais), ou seja, (R\$ 175.000,00 x 8%), não há adicional de IRPJ. De forma semelhante para o cálculo da CSLL, o faturamento foi multiplicado pela alíquota de 12% (atividade industrial) e, posteriormente pela alíquota de 9% de CSLL.

Como o Unistein tem alíquota zero de IPI, o crédito adquirido na compra do cimento pode ser utilizado para compensar o pagamento de outros tributos. Logo, como a tributação com base no lucro presumido não admite crédito de PIS e COFINS, utilizou-se apenas o crédito de ICMS sobre a matéria-prima e o imobilizado de forma que o valor total de tributos a recolher fica evidenciado no Quadro 29:

Total a Recolher						
ICMS	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	IPI	Total
R\$ 17.791,19	R\$ 1.137,50	R\$ 5.250,00	R\$ 2.100,00	R\$ 1.890,00	(R\$ 2.465,64)	R\$ 25.703,05

Quadro 29 – Total mensal de tributos a recolher no lucro presumido.

Para a tributação pelo SIMPLES Nacional, foi utilizada a mesma estimativa de vendas para todo o ano, ou seja, o faturamento mensal de R\$ 175.000,00 (6.250 m² x R\$28,00), conforme o Quadro 30:

Simples Nacional	
Estimativa faturamento anual	
Janeiro	R\$ 175.000,00
Fevereiro	R\$ 175.000,00
Março	R\$ 175.000,00
Abril	R\$ 175.000,00
Mai	R\$ 175.000,00
Junho	R\$ 175.000,00
Julho	R\$ 175.000,00
Agosto	R\$ 175.000,00
Setembro	R\$ 175.000,00
Outubro	R\$ 175.000,00
Novembro	R\$ 175.000,00
Dezembro	R\$ 175.000,00
Total	R\$ 2.100.000,00

Quadro 30 – Faturamento anual.

Logo, o ano-calendário geraria uma receita bruta acumulada no valor de R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais), que enquadra a empresa num percentual de 11,92% (onze inteiros e noventa e dois décimos por cento) de SIMPLES Nacional, conforme o Anexo B. Como o SIMPLES Gaúcho possibilita a redução de 1,55% (um inteiro e cinquenta e cinco décimos por cento) da alíquota de ICMS incidente no SIMPLES Nacional, tem-se a redução da alíquota do referido imposto em 0,06% (seis décimos por cento), ou seja, o resultado do produto de 1,55% pela alíquota do ICMS de 3,88% (três inteiros e oitenta e oito décimos por cento). Logo, alíquota do SIMPLES Nacional também fica reduzida em 0,06%, passando de 11,92% para 11,86% (onze inteiros e oitenta e seis décimos por cento).

Como não existe neste caso a utilização de créditos de tributos, o valor a ser recolhido aos cofres públicos é o faturamento mensal multiplicado pela alíquota do SIMPLES Nacional. Dentro dessa alíquota pode ser evidenciada a alíquota de cada tributo perfazendo o total de 11,86%, conforme o Quadro 31:

Faturamento	Alíquotas							
	SIMPLES	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	ICMS	IMI	CPP
R\$ 175.000,00	11,86%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	3,82%	0,50%	4,52%
SIMPLES a Recolher (R\$)	20.755,00	927,50	927,50	2.765,00	665,00	6.685,00	875,00	7.910,00

Quadro 31 - Simples nacional a recolher – mensal.

Além dos tributos incidentes sobre o faturamento e o lucro real, a empresa ainda tem a recolher o INSS sobre a folha de pagamento, composta de sete funcionários que recebem também o adicional de insalubridade, devido à atividade que exercem no setor produtivo.

Na diferenciação dos regimes de tributação, ressalta-se que no SIMPLES Nacional a contribuição patronal é recolhida juntamente com os demais tributos. Desta forma, os cálculos evidenciados no Quadro 32 se referem ao lucro real e presumido, cujo recolhimento ocorre em guia de arrecadação específico.

Folha de pagamento			Contribuição patronal				
Funcionário	Salário	Insalubridade	Total	INSS	SAT	Terceiros	Total
A	R\$ 648,00	R\$ 102,00	R\$ 750,00	R\$ 150,00	R\$ 22,50	R\$ 43,50	R\$ 216,00
B	R\$ 651,00	R\$ 102,00	R\$ 753,00	R\$ 150,60	R\$ 22,59	R\$ 43,67	R\$ 216,86
C	R\$ 550,00	R\$ 102,00	R\$ 652,00	R\$130,40	R\$ 19,56	R\$ 37,82	R\$ 187,78
D	R\$ 915,00	R\$ 102,00	R\$ 1.017,00	R\$203,40	R\$ 30,51	R\$ 58,99	R\$ 292,90
E	R\$ 572,00	R\$ 102,00	R\$ 674,00	R\$ 134,80	R\$ 20,22	R\$ 39,09	R\$ 194,11
F	R\$ 648,00	R\$ 102,00	R\$ 750,00	R\$ 150,00	R\$ 22,50	R\$ 43,50	R\$ 216,00
G	R\$ 520,00	R\$ 102,00	R\$ 622,00	R\$124,40	R\$ 18,66	R\$ 36,08	R\$ 179,14
Total	R\$ 4.504,00	R\$ 714,00	R\$ 5.218,00	R\$ 1.043,60	R\$ 156,54	R\$ 302,64	R\$ 1.502,78

Quadro 32 – Cálculos da folha de pagamento e contribuição patronal mensal.

Sobre a folha de pagamento que perfaz um total de R\$ 5.218,00 (cinco mil duzentos e dezoito reais) foi aplicado 20% de INSS Patronal, 3% de SAT, que corresponde ao nível de risco da atividade da empresa e 5, 8% de contribuições a terceiros, totalizando a Contribuição Patronal.

Após a realização dos cálculos de tributos apurados mensalmente, tem-se um comparativo das três possíveis formas de tributação sobre o setor produtivo de Unistein, conforme o Quadro 33:

	Lucro presumido	Lucro real	SIMPLES Nacional
ICMS	R\$ 17.791,19	R\$17.791,19	R\$ 6.685,00
IPI	(R\$ 2.465,64)	(R\$ 2.465,64)	R\$ 875,00
PIS	R\$ 1.137,50	R\$ 1.399,61	R\$665,00
COFINS	R\$ 5.250,00	R\$ 6.446,70	R\$2.765,00
IRPJ	R\$ 2.100,00	R\$ 11.508,59	R\$927,50
CSLL	R\$ 1.890,00	R\$ 4.863,09	R\$927,50
CPP	R\$ 1.502,78	R\$ 1.502,78	R\$ 7.910,00
TOTAL	R\$ 27.205,83	R\$ 41.046,32	R\$ 20.755,00

Quadro 33 – Comparativo mensal de tributação.

Para esta comparação foi utilizada a mesma estimativa de vendas para todo o ano, bem como as mesmas despesas e custos operacionais e a mesma carga tributária mensal, multiplicada por doze vezes, gerando para a empresa uma tributação anual conforme o Quadro 34:

	Lucro presumido	Lucro real	SIMPLES Nacional
ICMS	R\$ 213.494,28	R\$ 213.494,28	R\$ 80.220,00
IPI	(R\$ 29.587,68)	(R\$ 29.587,68)	R\$10.500,00
PIS	R\$ 13.650,00	R\$ 16.795,32	R\$ 7.980,00
COFINS	R\$ 63.000,00	R\$ 77.360,40	R\$ 33.180,00
IRPJ	R\$ 25.200,00	R\$ 138.103,08	R\$ 11.130,00
CSLL	R\$ 22.680,00	R\$ 58.357,08	R\$ 11.130,00
CPP	R\$ 18.033,36	R\$ 18.033,36	R\$ 94.920,00
TOTAL	R\$ 326.469,96	R\$ 492.555,84	R\$ 249.060,00

Quadro 34 – Comparativo anual de tributação.

Como a empresa não paga IPI, o valor demonstrado aparece reduzindo os demais tributos, já que pode ser utilizado para a compensação do pagamento daqueles, reduzindo desta forma a carga tributária do lucro presumido e do lucro real.

Em relação ao ICMS ressalta-se que o crédito adquirido na compra de imobilizado só pode ser utilizado em quarenta e oito vezes, ou seja, quatro anos. Logo, pode-se dizer que o comparativo de tributação tem validade de quatro anos, visto que no quadragésimo nono mês ocorre uma redução no crédito de ICMS no valor de R\$ 16.575,00 anuais (dezesesseis mil quinhentos e setenta e cinco reais), alterando significativamente o valor do tributo a recolher.

5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Analisando as três formas de tributação percebe-se que no lucro real a possibilidade de se creditar do PIS e da COFINS sobre a aquisição de matéria-prima e sobre alguns gastos operacionais devido ao regime não-cumulativo, não desonera a carga tributária desses tributos em comparação ao lucro presumido. Já em relação ao SIMPLES Nacional, esses tributos têm uma significativa redução, pois há uma economia de R\$ 5.670,00 (cinco mil seiscentos e setenta reais) de PIS e de R\$ 29.820,00 (vinte e nove mil oitocentos e vinte reais) de COFINS e de R\$ 8.815,00 (oito mil oitocentos e quinze reais) de PIS e de R\$ 44.180,00 (quarenta e quatro mil cento e oitenta reais) de COFINS se comparado ao lucro presumido e ao lucro real, respectivamente.

Em relação ao ICMS e ao IPI, tanto o lucro presumido quanto o lucro real permitem o aproveitamento do crédito na aquisição de matéria-prima e do imobilizado, o que reduz a carga tributária destes tributos nos dois regimes, o que não ocorre no SIMPLES Nacional, já que não admite aproveitamento de crédito. Um fato que ameniza a carga tributária do ICMS incluso no SIMPLES Nacional é a redução concernente ao SIMPLES Gaúcho, que possibilita uma economia de R\$ 133.274,00 (cento e trinta e três mil duzentos e setenta e quatro reais) em relação ao lucro real e presumido. Atentando ao fato de que na alíquota do SIMPLES Nacional aparece o IPI, nota-se que a alíquota zero dos demais regimes tributários aqui não tem validade. Tal fato ocorre porque as reduções de alíquota no SIMPLES Nacional estão condicionadas a imunidade, exigibilidade suspensa ou a substituição tributária, o que não ocorre nesse caso. As saídas com alíquota zero são operações tributadas, mas que por questões matemáticas não estão obrigadas ao recolhimento do tributo conforme o ordenamento jurídico. Analisando somente a carga tributária do IPI não seria vantajosa a opção pelo SIMPLES Nacional, visto que existe um débito de R\$ 10.500,00 (dez mil e quinhentos reais) onde existiria um crédito de R\$ 213.494,00 (duzentos e treze mil quatrocentos e noventa e quatro reais) nos demais regimes, mas pela análise total da carga tributária percebe-se que mesmo com essas particularidades o SIMPLES Nacional ainda é mais econômico.

Analisando o IRPJ e a CSLL, percebe-se que a carga tributária do lucro real é a mais alta devido à base de cálculo ser o lucro líquido ajustado enquanto no lucro presumido e no SIMPLES Nacional, os tributos são calculados sobre uma base de cálculo presumida e sobre o faturamento, respectivamente. Logo, a economia do SIMPLES Nacional é de R\$ 14.070,00

(quatorze mil e setenta reais) de IRPJ e de R\$ 11.550,00 (onze mil quinhentos e cinquenta reais) de CSLL comparado ao lucro presumido, e de R\$ 126.973,00 (cento e vinte e seis mil novecentos e setenta e três reais) de IRPJ e de R\$ 47. 227,00 (quarenta e sete mil duzentos e vinte e sete reais) de CSLL se comparado ao lucro real.

Observando os cálculos do INSS patronal, percebe-se que é o único tributo que o SIMPLES Nacional tem uma carga tributária inversa dos demais, ou seja, o ônus tributário é maior que no lucro presumido e no lucro real. Isso acontece porque nesse regime a Contribuição Patronal tem como base de cálculo o faturamento ao contrário dos demais regimes, que se baseiam no valor da folha de pagamento. O ponto positivo é que no SIMPLES Nacional as empresas ficam isentas das contribuições a terceiros que representam 5,8% do total da contribuição. Mesmo com o gasto de R\$ 76.887,00 (setenta e seis mil oitocentos e oitenta e sete reais) de Contribuição Patronal a mais que no lucro presumido e no lucro real, o SIMPLES Nacional ainda é a opção mais benéfica devido a carga tributária total apresentar a maior economia.

Comparando as três formas de tributação estudadas percebe-se que o SIMPLES Nacional aparece como a forma mais vantajosa de tributação, pois apresenta uma economia de 23% , ou seja, R\$ 77.410,00 (setenta e sete mil quatrocentos e dez reais) em comparação ao lucro presumido e de 49% , ou seja, R\$ 243.495,00 (duzentos e quarenta mil quatrocentos e noventa e cinco reais) se comparado ao lucro real, ressalvando que tal situação fica condicionada a receita bruta acumulada de até R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), que é o limite para o enquadramento no SIMPLES Nacional. Importante ressaltar que acima desse valor, se a empresa tiver um faturamento anual de até R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões) possibilita a opção pelo lucro presumido e acima de R\$ 48.000.000,00 será essencialmente lucro real. Como no lucro presumido o IRPJ e a CSLL são calculados sobre uma base estimada pelo Fisco e no lucro real são calculados sobre o lucro líquido ajustado, para saber qual a melhor opção entre os dois regimes seria preciso atentar para sua margem de lucro. De um modo geral, o lucro presumido costuma ser a melhor opção quando a margem de lucro for igual ou superior aos percentuais preestabelecidos pelo Fisco (8% e 32% neste caso), visto que se presume que um percentual do faturamento da empresa seja sua margem de lucro, ocorrendo a tributação sobre o mesmo. Caso a margem seja menor, a melhor opção seria o lucro real, evitando o pagamento de tributos sobre um lucro que não existiu efetivamente.

Conclui-se, portanto, que a segmentação do setor produtivo de Unistein da empresa em estudo pode aumentar a produtividade sem onerar a carga tributária e, para isso, a forma

mais vantajosa de tributação seria pelo SIMPLES Nacional. Desta forma, este trabalho cumpriu com o seu objetivo de verificar a forma de tributação menos onerosa, contribuindo para a redução da carga tributária, aumento da margem de lucro e recuperação da saúde financeira da empresa.

Sugere-se uma análise dos resultados apresentados, ressaltando que a forma mais econômica de tributação é o SIMPLES Nacional, e a realização de novos planejamentos tributários a serem usados como ferramenta de gestão.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da pesquisa: monografia, dissertação e tese**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. BRASIL. Decreto n. 37.699, de 26 de agosto de 1997. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 26 ago.1997. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>. Acesso em 15 nov. 2009.

_____. BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez.1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em 15 nov. 2009.

_____. BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out.1966 e retificado em 31 out.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 15 nov. 2009.

_____. BRASIL. Decreto nº 40.867, de 03 de julho de 2001. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, RS, 03 jul.2001. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=110022&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>>. Acesso em 27 nov. 2009.

_____. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 outubro de 1988. **Assembléia Nacional Constituinte**, Brasília, DF, 05 out.1988. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/const/>>. Acesso em 25.mar.2010.

_____. BRASIL, Emenda Constitucional 37, de 12 de junho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 de junho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm>. Acesso em 08 abr.2010.

_____. BRASIL, Emenda Constitucional 20, de 15 de dezembro 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm#art195i>. Acesso em 08 abr.2010.

____BRASIL, Instrução Normativa 104, de 24 de agosto de 1998. Estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. Alterada pela IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 de agosto de 1998. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in10498>>. Acesso em 08 abr.2010.

____BRASIL, Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1º ago.2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 08 abr. 2010.

____BRASIL, Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez.2002. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/2002/L10637.htm>>. Acesso em 10 abr.2010.

____BRASIL, Lei 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 mai.2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm>. Acesso em 10 abr.2010.

____BRASIL, Lei Complementar 07, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 08 set.1970. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em 10 abr.2010.

____BRASIL, Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez.1991. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em 10 abr.2010.

____BRASIL, Lei 10.925, de 23 de julho de 2004. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 jul.2004. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2004/lei10925.htm>>. Acesso em 10 abr.2010.

____BRASIL, Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez.2003. Disponível em: <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em 14 abr.2010.

____BRASIL, Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 nov.1998. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm>. Acesso em 14. abr. 2010.

____BRASIL, Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 nov.1998. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em 15 de abr.2010.

____BRASIL, Lei 7.102, de 20 de junho de 1983. Dispõe sobre segurança para estabelecimentos financeiros, estabelece normas para constituição e funcionamento das empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 21 jun.1983. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L7102.htm>>. Acesso em 15 de abr.2010.

____BRASIL, Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 mar.1999. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/L2Parte1.htm>>. Acesso em 15 de abr.2010.

____BRASIL, Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 93, de 24 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Alterada pela IN SRF nº 15/99, de 12 de fevereiro de 1999. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 dez.1997. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf09397.htm>>. Acesso em 15 de abr.2010.

____BRASIL, Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez.1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm>. Acesso em 16 de abr. 2010.

____BRASIL, Lei 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da República**

Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 dez.2006. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em 16 de abr.2010.

____BRASIL, Lei 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 dez.2008. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2008/leicp128.htm>>. Acesso em 18 de abr.2010.

____BRASIL, Resolução 06 do Comitê Gestor do Simples Nacional, de 20 de junho de 2007. Dispõe sobre os códigos de atividades econômicas previstos na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) a serem utilizados para fins da opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 jun.2007. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2007/CGSN/Resol06.htm>>. Acesso em 18 de abr.2010.

____BRASIL, Resolução 50, Comitê Gestor do Simples Nacional, de 22 de dezembro de 2008. Altera as Resoluções CGSN nº 4, de 30 de maio de 2007, nº 6, de 18 de junho de 2007, nº 11, de 23 de julho de 2007, nº 15, de 23 de julho de 2007, nº 30, de 7 de fevereiro de 2008 e nº 38, de 1º de setembro de 2008. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 dez.2008. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Resolucao/2008/CGSN/Resol50.htm>>. Acesso em 19 de abr.2010.

____BRASIL, Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 de dez. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7689.htm>. Acesso em 19 abr.2010.

____BRASIL, Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 jan.1995. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8981.htm>>. Acesso em 19 abr.2010.

____BRASIL, Lei 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 21 jun.1995. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9065.htm>>. Acesso em 19 abr.2010.

____BRASIL, Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 390, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 02 fev.2004. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2004/in/2004_0390.htm>. Acesso em 19 abr.2010.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in3902004.htm>>. Acesso em 20 de abr.2010.

____BRASIL, Lei 10.485, de 03 de julho de 2002. Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 04 jul.2002. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10485.htm>. Acesso em 20 de abr.2010.

____BRASIL, Lei 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 abr.2004. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2004/lei10865.htm>>. Acesso em 20 de abr.2010.

____BRASIL, Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 mai.1999. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/D3048.htm>>. Acesso em 20 de abr.2010.

____BRASIL, Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil 971, de 13 de novembro de 2009. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 de nov.2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em 20 abr.2010.

____BRASIL, Decreto 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 de dez.2002. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4544.htm>. Acesso em: 21 de abr.2010.

BRUNI, Adriano Leal.; FAMA, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora hp12c e excel. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

DIEHL, Astor A.; TATIM, Denise C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. 1.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Fundamentos da metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Metodologia científica**. 5.ed.São Paulo: Atlas, 2008.

LONGARAY, André Andrade. et al.**Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

MARTINS, Gilberto de A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VARGAS, Claudete. Curso **Entendendo a substituição tributária** “Incluindo os novos produtos sujeitos ao regime – Decreto 46.626/09”. [S.l.: s.n.], não paginado.

ANEXOS

ANEXO A - Partilha do simples nacional – comércio

Receita Bruta em 12 meses (R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

ANEXO B – Partilha do simples nacional – indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPi
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

ANEXO C – Partilha do simples nacional – serviços e locação de bens móveis

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 120.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%