

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

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO  
FERRAMENTA DE GESTÃO NA CONSTRUÇÃO CIVIL**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO**

**Adeline Cardoso Paz  
Cariane Rosita Avello Schirmer**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2009**

# **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO NA CONSTRUÇÃO CIVIL**

**por**

**Adeline Cardoso Paz  
Cariane Rosita Avello Schirmer**

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

**Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Otília Denise Jesus Ribeiro**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2009**

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

A comissão organizadora, abaixo assinada,  
aprova o Trabalho de Conclusão

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO  
NA CONSTRUÇÃO CIVIL**

elaborado por

**Adeline Cardoso Paz  
Cariane Rosita Avello Schirmer**

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

**COMISSÃO ORGANIZADORA:**

Prof<sup>a</sup>. Otília Denise Jesus Ribeiro  
(Presidente/ Orientadora)

Prof<sup>o</sup>. Joaquim Luiz Rodrigues Dorneles

Prof<sup>o</sup>. Sidenei Caldeira

Santa Maria, Julho de 2009.

## **AGRADECIMENTOS**

Muitos dos nossos objetivos conquistados ao longo da vida se devem, além do nosso esforço, às pessoas que estão ao nosso lado, oferecendo apoio, carinho e atenção.

Agradecemos primeiramente a Deus por nos proporcionar concluir mais esta etapa de nossas vidas com saúde, força, clareza e perseverança, fazendo-nos seguir sempre em frente.

Agradecemos também, e principalmente, à nossa família, e aos nossos companheiros, Carlos Renan e Fabiano, que sonharam nossos sonhos e dividiram conosco esperanças, que acreditaram quando nós não acreditávamos, que sempre tiveram palavras de incentivo, e que tantas vezes deixamos em segundo plano, que nos momentos importantes suportaram nossa ausência, que nos dias de fraqueza respeitaram nossos sentimentos e enxugaram nossas lágrimas. Que ali estiveram sempre, ao nosso lado.

À Prof<sup>ª</sup>. Otília Denise Jesus Ribeiro, pela orientação exemplar, sempre buscando o aprimoramento do processo acadêmico, norteada pelo seu amor à profissão.

Aos professores e funcionários do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria que contribuíram indicando o direcionamento para o conhecimento, ao longo do processo acadêmico.

Aos nossos colegas, com os quais dividimos alegrias e decepções, e que agora deixarão de ser colegas, para se tornar para sempre nossos amigos.

Aos amigos, que muitas vezes tivemos que privar de momentos de confraternização, mas sabem que nunca foram esquecidos.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste trabalho.

## **RESUMO**

Trabalho de Conclusão  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Universidade Federal de Santa Maria

### **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO NA CONSTRUÇÃO CIVIL**

AUTORAS: ADELINE CARDOSO PAZ

CARIANE ROSITA AVELLO SCHIRMER

ORIENTADORA: OTÍLIA DENISE JESUS RIBEIRO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, Julho de 2009.

A necessidade da utilização do planejamento tributário como ferramenta de gestão, vem se tornando um forte aliado à administração empresarial, servindo como base para as tomadas de decisões, ao cumprimento de sua função gerencial de fornecer ao empresário, informações de como reduzir seus gastos com impostos de um modo legal, ampliando a sua capacidade financeira. Através do planejamento tributário e do estudo comparativo das formas de tributação a nível federal, busca-se uma forma lícita de redução de impostos, minimizando o impacto sofrido nos desembolsos realizados por uma empresa do ramo da construção civil. Baseando-se no conceito da elisão fiscal, busca-se a elaboração do planejamento tributário através das informações contábeis, para que de forma lícita ocorra à redução dos gastos tributários, e como consequência a maximização dos lucros. Devido ao advento da nova legislação, que regulamentou o Simples Nacional, o qual implantou novas regras para a forma de tributação simplificada, ocorreu à necessidade de verificar-se uma comparação com os outros regimes tributários federais. . Para isso foram feitas apurações de imposto de renda e contribuições sociais com base no lucro real, lucro presumido e com base no Simples Nacional, além do ICMS, e ISS. Foi possível, dessa forma, verificar que a empresa terá um custo tributário menor optando pelo lucro presumido, e que o planejamento tributário foi o instrumento de gestão que proporcionou que fosse possível chegar a esse resultado, reservando à empresa ótima expectativa quanto ao seu futuro financeiro.

Palavras-chave: planejamento tributário; construção civil; formas de tributação.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1 – Esquema de demonstração do lucro real.....</b>	<b>20</b>
<b>Quadro 2 – Demonstrativo da Apuração do Simples Nacional .....</b>	<b>39</b>
<b>Quadro 3 – Apuração do valor INSS a recolher .....</b>	<b>40</b>
<b>Quadro 4 – Demonstração do resultado do exercício e ajustes .....</b>	<b>41</b>
<b>Quadro 5 – Apuração do Lucro Real e IRPJ .....</b>	<b>42</b>
<b>Quadro 6 – Demonstrativo apuração do adicional do IRPJ.....</b>	<b>42</b>
<b>Quadro 7 – Apuração da CSLL com base no Lucro Real Trimestral .....</b>	<b>43</b>
<b>Quadro 8 – Apuração débitos PIS e COFINS .....</b>	<b>44</b>
<b>Quadro 9 – Apuração créditos PIS e COFINS .....</b>	<b>44</b>
<b>Quadro 10 – Apuração PIS e COFINS regime não-cumulativo .....</b>	<b>45</b>
<b>Quadro 11 – Apuração ISS mensal .....</b>	<b>46</b>
<b>Quadro 12 – Apuração INSS mensal .....</b>	<b>46</b>
<b>Quadro 13 – Apuração do IRPJ e CSLL com base no Lucro Presumido .....</b>	<b>48</b>
<b>Quadro 14 – Apuração de PIS e COFINS com incidência cumulativa .....</b>	<b>49</b>
<b>Quadro 15 – Quadro Comparativo de Valores .....</b>	<b>50</b>

## LISTA DE ANEXOS

<b>ANEXO A – Percentuais de presunção do lucro .....</b>	<b>62</b>
<b>ANEXO B – Impostos e contribuições devidas .....</b>	<b>63</b>
<b>ANEXO C – Percentuais de presunção do lucro .....</b>	<b>64</b>
<b>ANEXO D – Impostos e contribuições devidas .....</b>	<b>65</b>
<b>ANEXO E – Anexo IV Seção III Simples Nacional.....</b>	<b>66</b>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	8
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	10
<b>2.1 Planejamento Tributário</b> .....	10
<b>2.2 Tributo e sua definição conforme o Sistema Tributário Nacional</b> .....	14
<b>2.3 Do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza</b> .....	16
2.3.1 Do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica .....	17
2.3.2 A apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo Lucro Real .....	18
2.3.3 Da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo Lucro Presumido .....	22
<b>2.4 Contribuições Sociais</b> .....	22
2.4.1 A apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido para as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real e com base no Lucro Presumido .....	27
<b>2.5 Imposto sobre Serviços</b> .....	28
<b>2.6 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços</b> .....	28
<b>2.7 Simples Nacional</b> .....	31
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	34
<b>4 ESTUDO DE CASO</b> .....	37
<b>4.1 Descrição da Empresa</b> .....	37
<b>4.2 Levantamento dos dados</b> .....	38
4.2.1 Situação atual .....	38
4.2.2 Apuração com base no Lucro Real .....	40
4.2.2.1 Apuração com base no Lucro Real Trimestral .....	41
4.2.2.2 Apuração com base no Lucro Real dos demais impostos e contribuições	43
4.2.3 Apuração com base no Lucro Presumido .....	47
<b>4.3 Análise e discussão dos dados</b> .....	49
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	52
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	54



# 1 INTRODUÇÃO

A legislação tributária brasileira está sempre em constantes modificações. Para que as empresas possam acompanhar estas alterações, sem ter impactos financeiros negativos, e assim zelar pela sua sobrevivência no mercado, é extremamente importante que tenham como ferramenta de gestão o planejamento tributário.

Baseando-se no planejamento tributário e no estudo comparativo das formas de tributação a nível federal, busca-se uma forma lícita de redução de impostos, minimizando o impacto sofrido nos desembolsos realizados pelas empresas em geral.

Este estudo justifica-se pela necessidade da utilização do planejamento tributário como ferramenta de gestão, servindo como base para a tomada de decisão, no cumprimento de sua função gerencial, de fornecer ao empresário as informações necessárias de como reduzir seus gastos com impostos de um modo legal, ampliando a sua capacidade financeira.

Atualmente, cabe ao profissional de contabilidade a busca por estas informações, como forma de auxílio aos clientes, para que os mesmos evitem a utilização de meios ilícitos para a redução da sua carga tributária. Buscando demonstrar que através de uma boa utilização do planejamento tributário pode-se chegar à economia desejada.

O interesse demonstrado pelo empresário, em verificar se sua empresa, no ramo da construção civil, está realmente obtendo benefícios com a forma de tributação atual, a necessidade da redução dos gastos tributários, e a busca da maximização dos lucros, exige que sejam estabelecidos parâmetros, através dos quais a empresa possa encontrar a forma de tributação ideal em exercícios futuros.

Neste sentido, busca-se explicitar o questionamento que originou esse estudo, ou seja, se a empresa em questão apresenta economia tributária na opção de tributação adotada atualmente.

Sendo assim, baseando-se no conceito da elisão fiscal, busca-se a elaboração do planejamento tributário através das informações contábeis, para que de forma lícita ocorra à redução dos gastos tributários, e como conseqüência a maximização dos lucros.

A fim de solucionar este problema busca-se demonstrar a forma de tributação federal que melhor se adapte a uma empresa da construção civil. Busca-se em virtude disso, ao longo do trabalho, estudar os sistemas de tributação federal existentes na legislação brasileira, analisar o sistema de tributação existente atualmente na empresa em estudo, e, além disso, pretende-se projetar para cenário futuro, no caso, o ano de 2010, valores através de cálculos efetuados nas diferentes formas de tributação federal, para que seja possível fazer uma comparação entre eles, e avaliar os resultados obtidos. Logo após, será apresentada à empresa, a forma de tributação que representou economia tributaria para ela.

Para o atendimento destes objetivos, o trabalho será introduzido por uma revisão bibliográfica, onde constará a fundamentação legal a respeito do assunto, a abordagem de obras publicadas a respeito deste tema, dentre outras colocações pertinentes sobre o assunto.

O trabalho obedecerá à seguinte estrutura: introdução, desenvolvimento e conclusão. Na introdução expõe-se o tema cujo qual o trabalho será desenvolvido, explicando-se o motivo de sua escolha, o problema que foi levantado, e os objetivos a serem atingidos. A seguir, o desenvolvimento será dividido em três capítulos, introduzindo-se pela revisão bibliográfica, que é a base conceitual do trabalho, logo após, a metodologia empregada, onde constará os métodos utilizados para atingir as metas as quais o estudo foi proposto, e por fim, a análise e discussão dos resultados alcançados. Na conclusão, então, do trabalho, traz-se as considerações finais a respeito do estudo realizado.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

Para que este estudo fosse realizado de maneira sólida, com conceitos e definições contundentes, utilizou-se da revisão bibliográfica como instrumento de investigação de informações que sustentassem os vários aspectos abordados ao longo do estudo. Para Martins (2002), a revisão bibliográfica consiste em proceder ao levantamento bibliográfico que dê suporte e fundamentação teórico-metodológica ao estudo.

Buscou-se, principalmente, na legislação que trata dos diversos pontos abordados, o alicerce maior para o desenvolvimento deste estudo. Além disso, o estudo apoiou-se também nas análises dos especialistas sobre os diversos tópicos abordados ao longo deste trabalho.

Nessa concepção, percebe-se a tamanha importância da revisão bibliográfica para o adequado desenvolvimento do trabalho, pois se trata da fundamentação teórica dos objetivos que nele são propostos, buscando compilar os aspectos mais relevantes a respeito do assunto que está sendo desenvolvido.

### **2.1 Planejamento Tributário**

Segundo Gaultier e Underdown apud Catelli (2001, p. 157), o planejamento é definido como:

A mais básica de todas as funções administrativas, e a habilidade pela qual essa função é desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejar pode ser definido como o processo de pensamento que precede a ação e está direcionado para que se tomem decisões no momento presente com o futuro em vista (Gaultier e Underdown apud Catelli, 2001, p. 157).

Sendo assim, verifica-se como passo inicial para uma gestão eficaz, a elaboração do planejamento estratégico, que corresponde “ao estabelecimento de um conjunto de providências a serem tomadas pelo empresário para a situação em que o futuro tende a ser diferente do passado” conforme coloca Bulgacov (1999, p. 224).

Neste estudo, busca-se demonstrar que é possível encontrar uma forma de redução dos desembolsos com tributos, com base numa projeção futura, utilizando o planejamento contábil-tributário como instrumento de gestão.

Oliveira (2002) observa como sendo o papel do moderno e competente profissional de contabilidade, que não deve estar limitado aos aspectos fiscais e legais, mas deve voltar-se para os aspectos gerenciais, de produtividade, de eficiência e estratégias.

A implantação do planejamento tributário, que Domingues (2000) conceitua como um “conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais”, ou seja, o planejamento tributário consiste em procedimentos nascidos do estudo aprofundado das normas, aliados às hipóteses tributárias.

Segundo Latorraca apud Januzzi et. al.:

Costuma-se, então, denominar de planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, proteja os atos e fatos administrativos como objeto de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, as economias tributárias, cotejando as várias opções legais (Latorraca apud Januzzi et al. 2000, p.53).

Assim, verifica-se que o planejamento tributário, é a forma lícita de economia com impostos, conforme explica Borges apud Santos (2003, p.60), ao descrever que a natureza do planejamento tributário “consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência fiscal”. Ainda, os referidos autores definem o planejamento tributário como sendo:

A técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante os meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação ou adiamento do ônus fiscal”, o que nos leva ao encontro do conceito de elisão fiscal, como sinônimo de economia de impostos (Borges apud Santos, 2003, p.60).

A economia de impostos é uma realidade atual, e utilizada por empresas em busca de obter melhores resultados em virtude da alta carga tributária e da economia tão instável, conforme destaca Oliveira et. al. (2002):

A redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvidas, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos que dispõem as empresas para racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial (Oliveira et. al., 2002).

Verifica-se que a finalidade do planejamento tributário segundo Martinez (2002) é evitar a incidência do tributo, adotando-se procedimentos com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador, reduzir o montante do tributo, com o sentido de reduzir a base de cálculo ou alíquota do tributo, e retardar o pagamento do tributo, procurando postergar o pagamento do tributo, sem que haja a incidência da multa. Sendo assim, através do planejamento tributário buscam-se as alternativas lícitas e preventivas, na busca de uma menor carga tributária. O referido autor ainda destaca que, para que se utilize o planejamento tributário, existe a necessidade de se entender de elisão fiscal, como o próprio descreve, “a elisão fiscal representa a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para reduzir, eliminar ou postergar tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário”.

Sendo assim, Martinez (2002) afirma que a elisão como uma conduta lícita, que ocorre antes do fato gerador, é uma maneira de se obter, assim, uma menor carga tributária legalmente possível, sendo que ela surge das brechas encontradas na legislação, que fornece sustentação legal para que se utilize a elisão fiscal.

Portanto considera-se a elisão, o ato que mais se aproxima do planejamento tributário, pois é baseada na ocorrência do fato gerador, antecipando-se ao nascimento da obrigação tributária, buscando-se sempre a redução da carga tributária como forma de economia fiscal.

Já a Evasão Fiscal vai de encontro ao conceito de elisão fiscal, conforme define Fabretti (2006), consiste em prática contrária à lei, geralmente cometida após o fato gerador da obrigação tributária objetivando reduzi-la ou ocultá-la.

Na visão de Gutierrez (2006) a evasão fiscal ocorre da seguinte maneira: “ocorrida à situação concreta que configura a hipótese de incidência do tributo, não há como fugir da obrigação tributária, a não ser que o contribuinte dolosamente oculte a ocorrência desta situação”. O referido autor ainda acrescenta que se os atos conducentes à economia fiscal violarem a lei, estar-se-á praticando uma fraude ou evasão fiscal.

A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei 8.137/90 que trata dos Crimes da Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo.

Em seu artigo primeiro a Lei trás a definição de Crime contra a Ordem Tributária, e ao longo de seus incisos descreve as condutas que dão origem a este tipo infração:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação ( Brasil, Lei 8.137, 1990).

A pena para os casos previstos no artigo primeiro é de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão mais multa.

O artigo segundo descreve ainda, mais algumas situações que constituem crime de mesma natureza, contra a Ordem Tributária, porém com pena mais leve, de 6 (seis) meses a 2(dois) anos de reclusão mais multa.

O contribuinte imbuído do desejo de ampliar seus lucros e ter redução de custos tem o pleno direito de agir, em sua vida negocial, de maneira a não pagar tributos ou obter menor carga tributária, desde que ele aja em conformidade com a legislação. O que de fato é proporcionado por meio da elisão fiscal. No entanto, utilizar-se de meios ilícitos, mascarar as situações que são consideradas legalmente uma obrigação tributária, a fim de reduzir custos tributários é considerada evasão fiscal, ou como o próprio nome diz, uma fuga fiscal. O planejamento tributário é o instrumento de suporte para que as empresas alcancem a economia fiscal, atinjam a forma menos onerosa de pagar seus tributos, e ainda sim, estando quite com o fisco.

## 2.2 Tributo e sua definição conforme o Sistema Tributário Nacional

O planejamento tributário para que seja utilizado em toda sua plenitude, exige de quem o faça, ou de quem dele participe conhecimento das diretrizes que regem o sistema tributário nacional. Para que se possa identificar e escolher as melhores propostas quando da análise dos dados, é importante saber as definições determinadas pela própria legislação tributária.

Dessa maneira, para que os objetivos deste estudo sejam alcançados, é imprescindível que se traga as definições de tributo, de suas espécies, dos seus elementos, de acordo com a legislação tributária e com a doutrina.

Conforme o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, através do artigo 3º, tributo é: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo Caldas (2001) ao analisar este artigo define que:

Tributo é um pagamento obrigatório, pelo poder coercitivo do estado e independente da vontade do agente passivo da hipótese tributária, devendo para isso ser feito nos prazos e formas instituídas em lei, e em moeda corrente no país, como regra geral da extinção da obrigação tributária, cabendo o pagamento de tributos em outras espécies em situações especiais, quando autorizado em lei do ente federativo competente (Caldas, 2001, p. 64).

Os tributos são classificados quanto ao seu gênero, conforme o CTN em impostos, taxas, contribuição de melhoria, e contribuições sociais. Os impostos são “tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 15, CTN)”, isto é, se caracteriza por um tributo não vinculado.

As taxas “tem como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público, específico e divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte” (art. 77, CTN), portanto tem como característica a vinculação.

A contribuição de melhoria decorre da valorização imobiliária decorrente de obras públicas, conforme coloca os artigos 81 e 82 do Código Tributário Nacional.

O art. 217 do CTN, com redação dada pelo Decreto-lei nº 27, de 14/11/1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade

de outras contribuições. Na visão de Machado (2003, p.70): “isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas contribuições sociais”.

As contribuições sociais têm sua redação dada pelo artigo 195 da Constituição Federal, que descreve a vinculação destas contribuições.

Art. 195. 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 (Brasil, Constituição Federal, 1988).

O tributo é composto por elementos fundamentais, como, o fato gerador, contribuinte, base de cálculo e alíquota. O fato gerador é definido pelos artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional, que coloca:

Art. 114 – fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115 – fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (Brasil, Código Tributário Nacional, 1966).

Outro elemento do tributo é o contribuinte, definido como “o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador” segundo coloca Ricarte (2002, p. 31). A base de cálculo do tributo é “o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar” Ricarte (2002, p. 32). Além disso, referido autor descreve alíquota como sendo o “percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o valor do montante do tributo a ser pago”.

Os tributos são classificados em diretos e indiretos, Amaro (2004, p. 90), define essa classificação:

Uma classificação, de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos é a que divide os tributos em diretos e indiretos. Os primeiros são devidos de "direito", pelas mesmas pessoas que, "de fato", suportam o ônus do tributo, é o caso do imposto de renda. Os indiretos ao contrário, são devidos "de direito", por uma pessoa (dita "contribuinte de direito"), mas suportados por outra ("contribuinte de fato"); o "contribuinte de direito" recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o "contribuinte de fato"; os impostos de que gravam consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS e ISS) estariam aqui incluídos (Amaro, 2004, p. 90).

Outra classificação de tributos, que os separa em reais e pessoais, depende de se verificar se predominam características objetivas ou subjetivas na



configuração do fato gerador. Segundo Amaro (2004, p.89 e 90), "se o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, estado civil, família, etc.) ele se diz pessoal", um exemplo deste é o próprio Imposto de Renda Pessoa Física. Ainda o mesmo autor define tributo real como sendo o tributo que ignora os aspectos pessoais do contribuinte, a exemplo do Imposto de Transmissão de Imóveis.

E, por fim, pode o tributo ser classificado conforme o seu objetivo em fiscal, extrafiscal e parafiscal. Machado (2003 p. 74) conceitua tributo fiscal como sendo o tributo que tem por principal objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o Estado como o imposto de renda, por exemplo; o extrafiscal é aquele que tem por objetivo interferir no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros, um deles é o imposto de importação. E o parafiscal, segundo o referido autor, é o que tem por meta arrecadar recursos para o custeio de atividade que, em princípio, não integra funções próprias do Estado, mas este as desenvolve por meio de entidades específicas, como ocorre com as taxas anuais do Conselho Regional de Contabilidade, do Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura.

### **2.3 Do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza**

A Constituição Federal em seu artigo 153 definiu que é competência da União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e que o mesmo, conforme §2º inciso I do mesmo dispositivo, deverá ser informado segundo critérios de generalidade, universalidade e progressividade. Peixoto (2005) esclarece que pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, ou seja, o IR deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos (universalidade), auferidas por quaisquer espécies de pessoas (generalidade) e quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade).

O Código Tributário Nacional dispõem em seu artigo 43 que será fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica oriunda da renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais. O Texto Constitucional traz ainda nos parágrafos 1º e 2º do artigo 43, respectivamente, que a incidência do

imposto independe da denominação da renda ou do rendimento, da localização, as condições jurídicas ou nacionalidade da fonte, como também da origem e da forma de percepção; e quanto à receita ou rendimento vindos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade. A base de cálculo do imposto será o montante, real, arbitrado, ou presumido, da renda e dos proventos de qualquer natureza, conforme define o artigo 44 do CTN.

A Lei 4.506/64 veio a dispor sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, que logo após passou a ser regulamentada pelo Decreto 3.000 de 26 de março de 1999, mais conhecido por RIR/99. O Regulamento do Imposto de Renda veio a tratar de como será a tributação, fiscalizado, administração e arrecadação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

O Regulamento trará, em seus dois primeiros livros, as disposições pertinentes à tributação sobre as rendas auferidas pelas pessoas físicas e pelas pessoas jurídicas.

### 2.3.1 Do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

As partes envolvidas na tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ou seja, os sujeitos ativo e passivo são, respectivamente, a União Federal, e as pessoas jurídicas e as empresas individuais, além das empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, conforme expõe a Constituição Federal.

A base de cálculo do imposto é determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, e será apurada de acordo com os seguintes sistemas: o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração, conforme elucida o artigo 219 do Regulamento do Imposto de Renda.

O parágrafo único do artigo 219 do RIR/99 determina que integrará a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

Quanto ao período de apuração do imposto o artigo 220 do RIR/99 esclarece que será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos

de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. À opção do contribuinte, o lucro real também pode ser apurado por período anual.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, e na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

A pessoa jurídica seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, de acordo com o artigo 228 do Regulamento do Imposto de Renda, bem como deverá ser apurado em conformidade com os demais dispositivos do Regulamento.

A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, se sujeita à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento), conforme parágrafo único do artigo 228 do Regulamento.

O adicional de 10% será pago juntamente com o imposto de renda apurado através da aplicação da alíquota geral de 15%.

### 2.3.2 A apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo Lucro Real

O Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas ou autorizado na legislação, e corresponde à base de cálculo do imposto devido pelas pessoas jurídicas, conforme o art. 247 do Decreto 3.000, de 1999.

Existem pessoas jurídicas, que pela sua atividade encontram-se obrigadas a tributar pelo Lucro Real, definidas em lei, pelo art. 246 do Decreto 3.000, de 1999. São elas as pessoas jurídicas:

- a) cuja receita total no ano calendário anterior tenha sido superior a quarenta e oito milhões de reais, ou proporcional ao período que corresponder, quando menor de 12 meses;
- b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, de investimento, de desenvolvimento dentre outras conforme inciso II do artigo 246;
- c) que tiveram lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

- d) autorizadas pela legislação tributária usufruam de benefícios fiscais de isenção ou redução de imposto;
- e) que no decorrer do ano calendário tenham efetuado o pagamento mensal pelo regime de estimativa;
- f) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, dentre outras conforme inciso VI do artigo 246.

Contudo, qualquer pessoa jurídica, ainda que não enquadrada nas situações de obrigatoriedade do lucro real constante neste artigo, poderão optar por esta forma de tributação, independente do seu porte ou da sua atividade, pois a legislação não define as empresas que podem optar pelo lucro real, mas sim, aquelas que estão obrigadas a esta opção.

O período de apuração da pessoa jurídica obrigada ou que optar pelo lucro real poderá ser de duas formas, trimestral ou anual. A apuração trimestral se dá através do cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido com base a partir do resultado apurado no balanço levantado a cada trimestre do ano calendário, com o recolhimento no trimestre seguinte. Para efeito de cálculo, os trimestres adotados serão os encerrados até 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, conforme RIR/99.

Segundo Neves e Viceconti (2007, pg.10) a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá, alternativamente à apuração trimestral, optar pelo pagamento mensal do imposto por estimativa com base na receita bruta, e determinar o lucro real apenas em 31 de dezembro do ano-calendário, ou na data de encerramento de atividades, assim, efetuará quando necessário ajuste entre os dois valores, o devido e o estimado, na declaração de informações da pessoa jurídica - DIPJ. Os referidos autores explicam ainda, que o referido ajuste trata da suspensão ou da redução do pagamento mensal por estimativa, que consiste em comprovar por meio de balanço ou balancete que o valor do imposto pago, até o mês a que o balanço se refere, é igual ou superior ao imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso.

O lucro com base na receita bruta é estimado através a aplicação de percentuais, diversificados de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, que serão demonstradas no Anexo A.

Para efetuar a escolha da forma de tributação a empresa deverá se manifestar através do pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início da atividade, calculado com base na receita bruta e acréscimos ou no lucro real apurado no balanço ou balancete de redução. Uma vez manifestada a escolha, ela será irrevogável para todo o ano calendário conforme o artigo 232 do Regulamento do Imposto de Renda.

A pessoa jurídica demonstrará o lucro real apurado no período abrangido pelo balanço ou balancete por meio da transcrição no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), considerando, segundo Neves e Viceconti (2007, pg. 524) que cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão e redução, o contribuinte determinará um novo lucro real para o período em curso, desconsiderando os apurados nos meses anteriores do mesmo ano-calendário.

A empresa obrigada ou a que optar pela tributação pelo lucro real efetuará o pagamento do Imposto de Renda através da alíquota de 15% sobre a base de cálculo, além do adicional de 10% quando ultrapassarem o limite de R\$20.000,00, por mês, sendo que se a opção for pela apuração trimestral o limite será de R\$60.000,00 do lucro real.

A base de cálculo do IRPJ terá como partida o lucro líquido do período, somadas as adições e exclusões, como segue o esquema a seguir:

#### **Quadro 1 – Esquema da demonstração do lucro real**

1. <b>Lucro ou Prejuízo</b> líquido (sem o IR), apurado contabilmente no período de apuração.
2. <b>Adições:</b> discriminadas e agrupadas de acordo com a natureza.
3. <b>Exclusões:</b> discriminadas e agrupadas de acordo com a natureza.
4. <b>Subtotal:</b> compreendendo a soma algébrica do Lucro ou Prejuízo líquido do período de apuração com as adições e exclusões.
5. <b>Compensações</b> de prejuízos fiscais cujos valores não excedam a 30% do <i>valor positivo</i> do item anterior.
<b>6. Resultado final representado pelo lucro real ou prejuízo fiscal no período de apuração, compensável em períodos subsequentes.</b>

Fonte: Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e tributos conexos CSLL – PIS – COFINS Silvério das Neves Paulo; E.V.Viceconti – 2007, pg534.

As adições são determinadas pelo art. 249 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e tem por finalidade aumentar o valor da base de cálculo, onde se destacam os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, assim como, os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o RIR/99, devam ser computados na determinação do lucro real. Além disso, serão somadas as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição ou destinadas a reservas, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados; as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvadas o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 do RIR/99; as contribuições não compulsórias instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica, as despesas com brindes. Também será adicionado o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional.

As exclusões ou reduções do lucro tributável são determinadas pelo art. 250 do Regulamento do Imposto de Renda, onde se destacam os valores cuja dedução seja autorizada pelo RIR/99 e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o RIR/99, não sejam computados no lucro real, além das demais exclusões que constam no parágrafo único do artigo 250.

Também deve ser reduzido o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas no RIR/99, 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 do RIR/99.

Após as somas e subtrações, assim como após a compensação de prejuízo, se assim a pessoa jurídica o tiver, estará levantado o lucro real do período, base de cálculo para a apuração do valor imposto de renda devido para este regime de tributação, através da aplicação da alíquota de 15%.

### 2.3.3 Da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo Lucro Presumido

Para Neves e Viceconti (2007, pg. 667) o lucro presumido é uma modalidade optativa de se apurar o imposto de renda das pessoas jurídicas, que partindo de valores globais da receita bruta, presume-se o lucro a ser tributado. Os referidos autores destacam que a receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e os resultados auferidos nas operações de conta alheia. Além disso, deve integrar também as vendas a prazo, a receita de locação de imóvel quando não for este objeto social da empresa, ganho de capital na venda de bens e direitos, juros da remuneração do capital próprio, dentre outras.

As empresas que desejarem optar pelo Lucro Presumido, segundo Neves e Viceconti (2007, pg. 17) deverão fazer a opção mediante o pagamento da primeira cota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração (trimestre) do ano-calendário, sendo esta opção aplicada a todo o período do ano-calendário.

Após a apuração do lucro presumido, baseado no Anexo C, será aplicada a alíquota do IRPJ de 15%, e do adicional do imposto de renda de 10% sobre a base de cálculo, quando o valor ultrapassar o valor de R\$20.000,00 por mês.

A apuração do lucro presumido, a partir do ano-calendário de 1997, será em períodos da apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, de acordo com o artigo 1º da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996.

Destaca-se que em momento algum se mencionou a participação do lucro líquido como base de cálculo para apuração do imposto, e sim e somente, a receita bruta apurada no período, pois é sobre ela que incidirá a porcentagem de presunção do imposto, e posteriormente a respectiva alíquota de 15%.

## 2.4 Contribuições Sociais

De acordo com o artigo 195 da Constituição Federal, as contribuições sociais serão financiadas por toda a sociedade, direta e indiretamente. Sendo as pessoas jurídicas, objeto deste estudo, membros atuantes na sociedade, recairá sobre elas também a responsabilidade de contribuir para a Seguridade Social. O inciso I do artigo supra citado estabelece sobre o que recai exatamente esta responsabilidade:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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 (Brasil, Constituição Federal, 1988).

A Lei 8.212/91 em seu artigo 22 inciso I estabelece os percentuais a que os empregadores estão obrigados a contribuir, sendo de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, a segurado empregado, trabalhador avulso que lhe preste serviço, assim como pelos serviços prestados por contribuinte individual, alíquotas de 1%, 2% ou 3% para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), de acordo com o grau de riscos ambientais do trabalho. E 15% sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço prestado por cooperado por intermédio de cooperativa de trabalho. Além disso, Fabretti (2006) explica que o empregador é obrigado a descontar do empregado sua contribuição previdenciária sobre o salário recebido, nas alíquotas estabelecidas conforme o valor do salário de contribuição percebido pelo empregado. O referido autor esclarece que o desconto da contribuição do empregado é ônus deste (contribuinte de fato), sendo a empresa a responsável pelo recolhimento.

Quanto às contribuições sobre a receita ou faturamento tem – se a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O PIS foi criado pela Lei Complementar nº 07 de 7 de setembro de 1970. Ainda no mesmo ano foi instituído por meio da Lei Complementar nº 08 a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP. Logo em seguida a Lei Complementar nº 26 unificou os fundos das duas contribuições, do PIS e do PASEP, criando o que temos hoje, o PIS/PASEP. A legislação referente ao PIS/PASEP sofreu alterações ao longo dos anos, estando atualmente embasada na Lei 9.715 de 25 de novembro de 1998, que veio a dispor sobre a incidência do PIS/PASEP nas pessoas jurídicas em geral.

A Cofins foi instituída pela Lei Complementar nº 70 de 1991, sofrendo alterações ao longo dos anos, principalmente após a Lei nº 9.718 de 1998, que também trouxe alterações sobre a legislação do PIS/PASEP.



Logo em seguida a Instrução Normativa nº247 de 21 de novembro de 2002, veio a consolidar a legislação referente ao Pis e Cofins.

Em seu artigo 2º a Lei 9.718/98 define que as contribuições para o Pis/Pasep e Cofins devidas pessoas jurídicas de direito privado serão calculadas com base no faturamento, observada a legislação vigente, incide sobre a importação de bens e serviços, desde de 1º de agosto de 2004 conforme artigo 1º da Lei 10.865/2004. Além disso, o Pis/Pasep também incidirá sobre a folha de salários das entidades relacionadas no artigo 13 e das cooperativas do artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001.

Para Neves e Viceconti (2007, pg. 124) são considerados contribuintes do Pis/Pasep todas as pessoas jurídicas de direito privado, as entidades a elas equiparadas e também as pessoas jurídicas de direito público interno. Os referidos autores acrescentam, ainda, que são contribuintes da Cofins todas as pessoas jurídicas de direito privado e as entidades a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto as relacionadas no artigo 13 da MP nº 2.158-35/2001. Estas são consideradas isentas da Cofins sobre as receitas de suas próprias atividades.

Para a determinação da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep, de acordo com o artigo 2º da Lei 9.718, considera-se faturamento o correspondente à receita bruta da pessoa jurídica. O parágrafo primeiro do artigo 3º da referida lei veio definir que se compreende por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, independente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para as receitas. No entanto, Neves e Viceconti (2007, pg.125) observam que, em 2005 o Supremo Tribunal Federal, declarou inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei 9.718, em virtude da lei ter ampliado a base de cálculo para o Pis e Cofins, uma vez que o artigo 195 da Constituição determina ser a base de cálculo apenas o faturamento, e não demais receitas como trás o dispositivo da Lei 9.718. Ainda acrescentam, que após a publicação da lei, houve a promulgação da Emenda Constitucional nº20 de 15 de dezembro de 1998, que aí sim, acrescentou ao artigo 195 da CF, como base de cálculo as receitas ou o faturamento. A decisão do STF surtiu efeito apenas para aquelas pessoas jurídicas que impetraram ação objeto do julgamento.

Para fins de cálculo das referidas contribuições é preciso fazer uma separação entre o critério de incidência cumulativa e não-cumulativa. Esses

tratamentos foram dispostos na Lei 10.637/02 para o Pis/Pasep e na Lei 10.833/03 para a Cofins.

As leis de não-cumulatividade, tanto do Pis como da Cofins, concedem deduções de crédito referente a diversas despesas, tais como energia elétrica, aluguéis pagos à pessoa jurídica, depreciações, entre outros gastos. Portanto, segundo Fabretti (2006) o modo de apuração será pela aplicação, num primeiro momento, da alíquota sobre o valor do faturamento deduzido dos valores que não integram a base de cálculo. Em seguida, devem ser apurados os créditos pela aplicação da alíquota sobre os valores descritos pela lei como autorizados a gerar créditos desses tributos. O confronto entre o valor do débito e do crédito será o valor a recolher das referidas contribuições.

Quanto à incidência não - cumulativa o PIS terá alíquota de 1,65%, e a Cofins de 7,6%, permitindo-se a utilização de créditos. Este sistema não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e pelas optantes pelo Simples.

As alíquotas para o Pis e Cofins cumulativos serão respectivamente, 0,65%, 3%, e 4% para as instituições financeiras. E as pessoas jurídicas abrangidas por este sistema serão as tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos em Lei.

E finalmente, a contribuição social sobre o lucro líquido (CSSL), que foi instituída pela Lei nº 7.689/1988. Previstas no art. 195, inciso I, aliena c, da Constituição Federal. A referida lei veio a sofrer algumas alterações, dentre elas a Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que consta a equiparação entre a CSLL e o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ):

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por lei (Brasil, Lei 8.981, 1995).

A competência para instituir a contribuição é da União Federal, conforme o art. 195 da Constituição Federal. Sendo que a Lei 7.689/88, em seu art. 6º, delegou a Secretaria da Receita Federal a arrecadação, administração e fiscalização desta contribuição, aplicando-se, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda.

Os contribuintes da CSLL são as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, conforme dispõe o artigo 4º da Lei 7.689/88:

São imunes da CSLL as entidades beneficentes de assistência social que atendam cumulativamente às seguintes condições:

- a) sejam reconhecidas como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;
- b) sejam portadoras do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos;
- c) promovam a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde;
- d) seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores não recebam remuneração, vantagens ou benefícios a qualquer título;
- e) apliquem integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais.

São isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestam os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Devendo o superávit de suas contas ser aplicado no incremento de seu ativo imobilizado.

São também isentas da CSLL a entidade binacional Itaipu e as entidades fechadas de previdência complementar.

O art. 8º da lei 7.689/88 determinou que a CSLL seria devida a partir do resultado apurado em 31 de dezembro daquele ano. Desta forma, feriu a anterioridade nonagesimal requisitada pelo § 6º do art. 195 da CF, sendo que a lei foi publicada em 16 de dezembro de 1988. Posteriormente o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do art. 8º.

Aplica-se a CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei nº 8.981, de 1995, art. 57).

Desta forma, além do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deverá recolher a Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), também pela forma escolhida.

Não é possível, por exemplo, a empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real e a CSLL pelo Lucro Presumido. Escolhida a opção, deverá proceder à tributação, tanto do IRPJ quanto da CSLL, pela forma escolhida.

#### 2.4.1 A apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido para as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real e com base no Lucro Presumido

As pessoas jurídicas optantes pelo lucro real terão como base de cálculo para apuração da CSLL o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. Assim, temos que será aplicada a CSLL, em relação à base de cálculo, apuração e pagamento as normas relativas ao IRPJ, como a opção por estimativa, inclusive balanços para fins de suspensão ou redução, a trimestralidade e os prazos de recolhimento, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda.

A alíquota da CSLL a partir de 01.05.1999 foi majorada para 12% (doze por cento) e a partir de 01.02.2000 a alíquota é de 9% (nove por cento). As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, adimplentes com os tributos e contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil, nos últimos cinco anos-calandário, poderão beneficiar-se, a partir do ano-calandário de 2003, do bônus de 1% instituído pelo artigo 38 da Lei 10.637/2002. No caso de empresas optantes pelo regime de estimativa, o bônus será deduzido da CSLL devida apurada no ajuste anual de 31 de dezembro.

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida corresponderá aos valores de 12% da receita bruta de vendas de mercadorias e produtos e de 32% para as empresas de prestação de serviços.

A partir de janeiro de 2003, a alíquota da CSLL passou a ser de 9% sobre a base de cálculo conforme a lei nº 10.637, artigo 37.

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, a partir do ano de 1997, terão período de apuração trimestral para a CSLL, que serão encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro do ano calendário.

## **2.5 Imposto sobre Serviços**

A Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III, determina que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza que não estejam compreendidos no artigo 155, II, que trata das 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, definidos em lei complementar.

O parágrafo terceiro do referido dispositivo estabelece que caberá a lei complementar definir as alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior, e regular a forma e as condições de isenções, incentivos e benefícios fiscais que serão concedidos e revogados.

De acordo com o artigo 1º da Lei 116/2003, que dispõe sobre o Imposto sobre serviços de qualquer natureza ou ISS, define que este imposto é de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa a referida lei, ainda que estes não sejam considerados como atividades preponderantes do prestador.

Segundo Fabretii (2006) o imposto incide sobre o preço dos serviços mencionados na Lista ainda que envolvam o fornecimento de mercadorias, não havendo incidência de Imposto sobre circulação de mercadorias, e também sobre o serviço proveniente do exterior ou cuja prestação aí se tenha iniciado. A incidência do ISS não depende da denominação dada ao serviço prestado.

O art. 5º da Lei 116/03 define que é o contribuinte do ISS o prestador do serviço. A base de cálculo será o valor do serviço prestado.

## **2.6 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços**

O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar nº87/1996, alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/1997, 99/1999, 102/2000 e 122/2006.

O imposto incide, conforme art. 2º da Lei Complementar, sobre as operações relativas à circulação de mercadorias; sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal seja de pessoas, bens, mercadorias ou valores; sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação. Incidirá também sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual, dentre outras situações dispostas nos demais incisos do artigo 2º da lei Complementar.

Já o artigo 3º da Lei Complementar discorre sobre o que o ICMS não incide, por exemplo, sobre as operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; as operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização. Também não incidirá ICMS sobre as operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar, dentre outras situações elencadas nos demais incisos do referido artigo.

O contribuinte é definido pela Lei Complementar 87/1996, conforme descreve o artigo 4º:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (Brasil, Lei Complementar 87, 1996).

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento, conforme artigo 12 da Lei Complementar 87/1996, da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; da transmissão à terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não

tiver transitado pelo estabelecimento transmitente. Além disso, são considerados fatos geradores o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios e aqueles compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto da competência estadual; da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha, iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, dentre outras situações especificadas no artigo 12 da Lei Complementar supracitada.

A base de cálculo do imposto será o valor da operação na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12; no fornecimento de mercadoria com prestação de serviço será o valor da prestação no caso de serviço não compreendido na competência tributária municipal; o preço corrente da mercadoria empregada no caso do fornecimento de mercadoria com prestação de serviço quando compreendidos pela competência tributária municipal e com indicação de incidência de tributação estadual, dentre outros valores citados ao longo dos incisos do artigo 13 da Lei Complementar. Também integrará a base de cálculo, de acordo com o § 1º do artigo 13, o valor correspondente ao frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado.

Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto será, como consta no §4º do artigo 3º, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente. Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador, conforme define o §5 do artigo acima citado.

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, segundo artigo 13 da Lei Complementar.

É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.

## **2.7 Simples Nacional**

O Simples Nacional é o regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, criado pela Lei Complementar 123, de 14/12/2006, que considera a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o artigo 966 da Lei 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil), devidamente inscritos no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, cuja receita bruta se encontre dentro dos limites fixados, como microempresa ou empresa de pequeno porte. Tem sua alteração em vários aspectos dada pela Lei Complementar 128 de 22/12/2008.

Este regime especial institui benefícios como o recolhimento simplificado de impostos e contribuições, desburocratização nos procedimentos de abertura e fechamento das empresas, concessão de tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, nos processos de licitações públicas, além da simplificação das relações do trabalho, possibilidade de realização de negócios de compra e venda de serviços por meio de consórcio constituído, exclusivamente por microempresas e empresas de pequeno porte, e estímulo ao crédito e à capitalização.

Para efeito de opção ao Simples Nacional, estarão aptas a este regime as microempresas, que são empresas que tenham auferido receita bruta igual ou inferior a R\$240.000,00 no ano-calendário, e as empresas de pequeno porte, cuja receita bruta auferida no ano-calendário seja superior a R\$240.000,00 e igual ou inferior a R\$2.400.000,00, conforme o art. 3º da Lei Complementar 123, de 14/12/2006.

Contudo, o artigo 17º da Lei Complementar 123 e a Resolução 6 do Comitê Gestor do Simples Nacional, de 18/06/2007, comitê este que regulamenta e define aspectos inerentes a lei complementar, conforme art. 2º inciso I da Lei 123/2006, e é instituído pelo Decreto nº 6.038 de 07/02/2007, colocam vedações as pessoas jurídicas que estiverem enquadradas na sua redação, bem como, impedem algumas atividades a fazerem a opção.



O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ; IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados); CSLL; COFINS; contribuição para o PIS/PASEP; contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o artigo 22 da Lei 8.212/91, exceto no caso das pessoas jurídicas que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII a XXVI do § 4º do artigo 12 da Resolução 4 do CGSN/2007; ICMS; ISS. Redação dada pela Lei Complementar 123, de 14/12/2006, artigo 13º.

A base de cálculo do Simples Nacional, sobre a qual será aplicada a alíquota, será a receita bruta total mensal auferida no mês, considerando-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações por conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, conforme artigo 4º da Resolução 4 CGSN, de 30/05/2007.

O valor devido mensalmente pela empresa optante pelo Simples nacional será determinado mediante a aplicação da tabela constante no Anexo I a V da Lei Complementar 123, sendo que, para o estabelecimento da alíquota a ser utilizada, será necessário encontrar a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.

A tabela 1 da Seção II do Anexo IV da Resolução 5 CGSN/2007, que faz referência aos incisos XIII a XVIII do § 3º do artigo 12 da Resolução 4 CGSN/2007, onde encontram-se as atividades de: construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de sub-empitada; transporte municipal de passageiros; empresas montadoras de estandes para feiras; escolas livres, de línguas estrangeiras, artes, cursos técnicos e gerenciais; produção cultural e artística e produção cinematográfica e de artes cênicas. Esta tabela refere-se às empresas que não estão sujeitas a retenção ou substituição tributária do ISS (Imposto sobre Serviços).

Ainda, a tabela acima referida será utilizada por empresas obrigadas a retenção ou substituição tributária do ISS, conforme regulamenta a Resolução 51 do CGSN de 22/12/2008, no seu § 2º do artigo 3º. Sendo a alíquota aplicável na retenção na fonte, o percentual de ISS da faixa de receita bruta a que a empresa estiver enquadrada no mês anterior ao da prestação do serviço.

As empresas optantes pelo Simples Nacional têm a responsabilidade de recolher, através da Guia de Previdência Social (GPS), da contribuição previdenciária descontada dos empregados que lhe prestam serviço, do empresário, como contribuinte individual, no percentual de 11% sobre o valor do pró-labore. Entretanto, as empresas que possuem atividades constantes nos Anexos IV e V da Resolução 5 CGSN/2007, estarão obrigadas a contribuir para a Seguridade Social, o valor de 20% incidentes sobre os salários dos empregados e as remunerações pagas aos sócios e autônomos, acrescido do Seguro Acidente de Trabalho (SAT), nos percentuais de 1, 2, ou 3%, conforme o grau de risco aplicado à atividade.

O valor apurado na forma do Simples Nacional, através da aplicação das alíquotas da Tabela 5, deverão ser recolhidos até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente, para os valores apurados até 28/02/2009, e até o dia 20 do mês subsequente, a partir do período de apuração de março de 2009, ao que houver sido auferida a receita bruta, em documento específico para este recolhimento o DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), conforme o artigo 7º da Resolução 56 de 23/04/2009 do CGSN.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A definição de pesquisa conforme Gil (2002, p. 17) é “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos, sendo desenvolvido e baseado em conhecimentos disponíveis, e utilizando métodos, técnicas e outros procedimentos científicos”.

Para Cervo e Bervian (2002, p.63) “pesquisa é uma atividade voltada para a solução de problemas teóricos ou práticos com o emprego de processos científicos. A pesquisa parte, pois, de uma dúvida ou problema, e com o uso do método científico, busca uma resposta ou solução”.

A pesquisa também se define como um procedimento formal com método de pensamento reflexivo, utilizada na descoberta de verdades parciais, sendo tratada cientificamente, conforme Lakatos e Marconi (2003), utilizando-se para seu desenvolvimento a definição do tema, a verificação do problema, a definição dos objetivos a serem alcançados, a busca pelos dados ou informações a serem utilizados, e por fim a análise e interpretação dos dados.

Esta pesquisa quanto ao procedimento técnico utilizado é caracterizada como um estudo de caso, que para Gil (2002, p.54) “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permite seu amplo e detalhado conhecimento”, e tendo como vantagens, o estímulo a novas descobertas, a ênfase na totalidade através da análise do problema como um todo e a simplicidade da coleta e análise de dados utilizados no estudo de caso, quando comparados aos exigidos por outros, destaca Gil (2002).

No entanto ao se analisar as etapas utilizadas nesta pesquisa, verifica-se que haverá a utilização da técnica de pesquisa bibliográfica, que segundo Cervo e Bervian (2002, p.65) “procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”, entendendo-se como documentos, principalmente livros, pelo motivo de que a pesquisa bibliográfica envolve etapas como escolha do tema, levantamento bibliográfico preliminar, formulação do problema e busca de fontes, conforme explica Gil (2002).

Haverá, também, a utilização de pesquisa documental, que se diferencia da pesquisa bibliográfica, na questão do tratamento analítico do material utilizado, ou seja, a fonte de coleta de dados é baseada em documentos ainda não tratados, ou

como denomina Lakatos e Marconi (2003), fontes primárias, e possui etapas como determinação dos objetivos, elaboração do plano de trabalho e tratamento dos dados, mencionados também por Gil (2002).

Segundo o objetivo geral, esta pesquisa define-se como exploratória que conforme Cervo e Bervian (2002, p.69) “os estudos exploratórios não elaboram hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo”, e possuem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições cita Gil (2002), proporcionando assim maior familiaridade com o problema.

Com relação às bases lógicas da investigação, será utilizado o método dedutivo, pois é o método que parte do geral, amplo, para o particular, se utilizando dados reconhecidos como verdadeiros para concluir logicamente, ressalta Gil (2002). E para Cervo e Bervian (2002) é um método que utiliza a argumentação, que torna explícita verdades contidas em verdades universais, isto é, a relação entre antecedente conseqüente. Segundo Silva (2003) o método dedutivo transforma enunciados universais em particularidades, onde se parte de uma premissa, com valores universais, chegando-se à premissa particular, como conseqüência. Ainda, Salmon apud Lakatos (1983, p.55), coloca a característica básica do método dedutivo como: se as premissas são verdadeiras, a conclusão será verdadeira.

A abordagem do problema se dará na forma de pesquisa qualitativa, pois o pesquisador é o instrumento-chave, que utilizará o ambiente natural como fonte direta para a coleta de dados, e da interpretação dos fenômenos e atribuição de significados como base, segundo Silva e Menezes (2001), isto é, buscando-se a avaliação dos resultados obtidos, sendo o propósito final deste trabalho.

Neste trabalho será realizados o estudo dos sistemas de tributação federal existentes no ordenamento jurídico brasileiro, de suas definições e suas aplicações, e ainda a análise do sistema de tributação ao qual a empresa está optando no exercício atual.

Busca-se a formulação de uma projeção para o próximo exercício, o ano de 2010, sendo esta projeção a base para o planejamento tributário, com o cálculo dos tributos nas diferentes formas de tributação, para que posteriormente sejam estes dados utilizados para a avaliação comparativa.

Para a avaliação serão utilizados os resultados dos cálculos dos tributos baseados nesta projeção, verificando-se qual será a melhor alternativa para a

empresa com atividade no ramo da construção civil, fornecendo assim dados suficientes para que seja escolhida a forma de tributação que representará economia tributária para a empresa.

## **4 ESTUDO DE CASO**

Será apresentado neste capítulo o estudo de caso de um planejamento tributário da empresa objeto deste estudo, que fundamentará a escolha da forma de tributação para o próximo exercício, que configure um menor ônus tributário.

### **4.1 Descrição da Empresa**

A empresa, objeto de estudo deste trabalho, está inserida no ramo da construção civil, foi constituída no ano de 2005, com sede no município de Santa Maria, por ser este um mercado bastante atrativo para este setor. Caracterizada como sociedade limitada, ela possui dois sócios, tendo sido estes os idealizadores do empreendimento.

A sua idealização ocorreu após os sócios verificarem que Santa Maria tinha um mercado com demanda, tanto para a construção civil no setor privado, quanto para o setor de obras públicas, no qual a empresa se especializou.

Iniciou suas atividades com cinco funcionários, prestando serviços para instituições como a Base Aérea de Santa Maria, 6º Brigada de Infantaria Blindada de Santa Maria. Atualmente possui em média 25 funcionários fixos, entre operacionais e administrativos, sofrendo este número alterações conforme a demanda de obras, prestando serviços, então, para outros diversos órgãos públicos da cidade e região, bem como para empresas privadas de grande porte, sendo uma delas uma multinacional. Tendo obras com duração média de cinco a seis meses, e contratos que chegam a um ano.

A empresa objeto deste estudo é optante pelo simples nacional, na condição de microempresa, tanto na esfera federal, quanto na estadual, estando enquadrada no Anexo VI, Seção III da Lei 123/2006. Auferiu um faturamento de R\$480.544,54 no último exercício social, ano de 2008, que gerou um custo de R\$22.558,71 em imposto federal.

## 4.2 Levantamento dos dados

Para efeito de planejamento tributário foram utilizados dados obtidos junto à empresa, objeto deste estudo, conforme as metas por ela estabelecidas. Os valores estimados para o exercício de 2010 estão baseados em contratos já firmados pela empresa e licitações já ocorridas, e outras que a empresa participará dentro do exercício de 2009, onde os serviços se estenderão até o exercício de 2010.

Os valores referentes a receitas, custos e despesas, que serão utilizados nos cálculos, estão consolidados em planilhas elaboradas pelo departamento de orçamento da empresa. Trata-se de dados projetados pela própria empresa, para o ano de 2010, da onde serão tiradas as informações necessárias que servirão de base para o desenvolvimento do planejamento tributário para o ano de 2010, na apuração do valor a ser desembolsado no referido ano.

Em virtude de a empresa estar no meio do exercício financeiro de 2009, será possível apenas o cálculo e análise das informações coletadas, e a verificação de qual o método de tributação que lhe gere menor ônus tributário, não havendo, é claro, mudança quanto ao sistema de tributação vigente.

De posse das informações coletadas dessas planilhas, elas serão trabalhadas nos sistemas de tributação federal, sendo eles, o Simples Nacional, o Lucro Real e Lucro Presumido. Servirão como base também para verificação do comportamento das contribuições sociais, sejam elas, sobre o lucro líquido, o INSS, e o PIS e Cofins nos regimes cumulativo e não-cumulativo, dentro de cada sistema de tributação.

### 4.2.1 Situação atual

A forma de apuração utilizada atualmente pela empresa é o sistema simplificado de tributação, conforme mencionado na descrição da empresa, para esta apuração serão utilizados os dados constantes nas planilhas utilizadas pelo departamento orçamentário da empresa para o ano de 2010, na apuração do valor a ser desembolsado no referido ano.

Para a apuração do valor a ser recolhido é necessário o conhecimento do valor de receita bruta acumulada orçada, conforme os últimos doze meses, pois é através deste acumulado que se verificará o percentual a ser aplicado sobre o faturamento mensal.

A seguir será demonstrado através do Quadro 2, a apuração mensal do valor a ser recolhido conforme o Anexo IV Seção IV, da Lei nº123/2006, para o faturamento auferido.

Mês	Receita (R\$)	Receita Acumulada (R\$)	Aliquota (%)	Imposto (R\$)
jan/10	44.484,00	734.511,91	10,26%	4.564,06
fev/10	132.408,64	817.329,70	10,26%	13.585,13
mar/10	51.676,60	790.056,23	10,26%	5.302,02
abr/10	176.107,61	909.452,94	10,76%	18.949,18
mai/10	145.709,52	989.782,46	11,51%	16.771,17
jun/10	123.755,42	1.017.527,94	11,51%	14.244,25
jul/10	356.485,92	1.310.286,81	12,80%	45.630,20
ago/10	367.877,05	1.602.903,86	14,15%	52.054,60
set/10	250.458,50	1.769.022,36	14,60%	36.566,94
out/10	181.483,54	1.923.229,40	15,50%	28.129,95
nov/10	246.103,03	2.102.749,83	15,95%	39.253,43
dez/10	147.512,10	2.224.061,93	16,40%	24.191,98
TOTAL	2.224.061,93	-	-	299.242,91

#### **Quadro 2 – Demonstrativo da Apuração do Simples Nacional**

O valor da coluna de receitas refere-se às receitas auferidas no respectivo mês, já na coluna receita acumulada, tem-se a soma das receitas auferidas nos onze últimos meses mais a receita bruta do período de apuração. De acordo com o valor apurado da receita bruta acumulada, verifica-se qual é o percentual a ser aplicado sobre a receita auferida no mês, conforme a tabela do Anexo IV Seção IV, da Lei nº123/2006, para cálculo do valor a ser recolhido no período.

Nos dados apresentados, com referência ao percentual aplicado sobre a receita mensal, está incluído o valor de Imposto sobre Serviço, que conforme a Resolução nº 51 do CGSN, deve ser aplicado às empresas obrigadas à retenção ou substituição tributária do ISS. O percentual de ISS a ser utilizado será aquele da faixa de receita bruta a que a empresa estiver enquadrada no mês anterior ao da prestação do serviço.

Ainda, na legislação do Simples Nacional, o anexo no qual a empresa se enquadra não inclui na alíquota simplificada o recolhimento de INSS, devendo o mesmo ser apurado separadamente. Para o referido cálculo será considerado o valor orçado da folha de salários para o respectivo mês, assim como o valor orçado a título de pró-labore percebido pelos sócios da empresa, conforme se verifica no quadro abaixo:



Meses	Salários	INSS (23%)	Pró-Labore	INSS (20%)	INSS a Recolher
jan/10	R\$ 5.688,00	R\$ 1.308,24	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 1.548,24
fev/10	R\$ 7.848,00	R\$ 1.805,04	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.045,04
mar/10	R\$ 5.688,00	R\$ 1.308,24	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 1.548,24
abr/10	R\$ 7.848,00	R\$ 1.805,04	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.045,04
mai/10	R\$ 7.848,00	R\$ 1.805,04	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.045,04
jun/10	R\$ 7.848,00	R\$ 1.805,04	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.045,04
jul/10	R\$ 10.512,00	R\$ 2.417,76	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.657,76
ago/10	R\$ 10.512,00	R\$ 2.417,76	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.657,76
set/10	R\$ 10.512,00	R\$ 2.417,76	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.657,76
out/10	R\$ 7.848,00	R\$ 1.805,04	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.045,04
nov/10	R\$ 10.512,00	R\$ 2.417,76	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.657,76
dez/10	R\$ 7.848,00	R\$ 1.805,04	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.045,04
TOTAL	R\$ 100.512,00	R\$ 23.117,76	R\$ 14.400,00	R\$ 2.880,00	R\$ 25.997,76

### Quadro 3 – Apuração do valor INSS a recolher

A empresa deverá recolher alíquota de 20% de INSS mais 3% de alíquota SAT (Seguro Acidente de Trabalho) sobre o valor estimado de folha de salários do mês, e também deverá recolher 20% sobre o valor pago aos sócios a título de pró-labore, de acordo com o que é determinado pelo Anexo VI da Resolução nº 05 do CGSN.

Ainda tem-se o valor a ser descontado do segurado, com alíquota baseada em tabela progressiva de 8% a 11%, sendo que, os valores percebidos pela mão de obra utilizada enquadram-se à alíquota de 8%, e o desconto a ser feito do pró-labore pago ao sócio é oriundo da aplicação da alíquota de 11%. Deixa-se claro que estes valores não são desembolsos efetuados pela empresa, não representam custos para a mesma por ser ela mera repassadora dos valores descontados, cujos contribuintes são os empregados e sócios da empresa.

#### 4.2.2 Apuração com base no Lucro Real

O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, e exclusões, ou compensações previstas ou autorizadas na legislação, e que corresponde à base de cálculo dos impostos devidos pelas pessoas jurídicas.

Ao optar pelo lucro real a empresa poderá optar por duas formas de apuração, a trimestral ou a anual. A apuração trimestral se dá através do cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro

Líquido com base a partir do resultado apurado no balanço levantado a cada trimestre do ano calendário. Já a apuração anual é feita pelo pagamento mensal do imposto por estimativa com base na receita bruta, e determinar o lucro real apenas em 31 de dezembro do ano-calendário, efetuará quando necessário ajuste entre os dois valores, o devido e o estimado.

Para efeito deste estudo de caso, a opção escolhida é a de apuração trimestral, pelo fato da empresa não apresentar prejuízos, que na apuração trimestral só poderiam ser compensados na proporção de 30%, e por ter uma margem de lucro alta.

#### 4.2.2.1 Apuração com base no Lucro Real Trimestral

A partir dos dados levantados com base nas informações do departamento orçamentário da empresa serão efetuados os cálculos necessários para a apuração do IRPJ e CSLL que para esta forma de tributação necessita da apuração do lucro real a ser tributado, assim sendo, a empresa fica obrigada a fazer o encerramento do exercício a cada trimestre apurado, conforme quadro abaixo.

	1º trim./2010	2º trim./2010	3º trim./2010	4º trim./2010
Receita Bruta de Serviços	R\$ 228.569,24	R\$ 445.572,55	R\$ 974.821,47	R\$ 575.098,67
(-) Deduções da Receita Bruta	R\$ 16.342,70	R\$ 31.858,44	R\$ 69.699,73	R\$ 41.119,55
(=) Receita Líquida	R\$ 212.226,54	R\$ 413.714,11	R\$ 905.121,74	R\$ 533.979,12
(-) Custo do Serviço Prestado	R\$ 90.594,32	R\$ 176.517,93	R\$ 386.259,65	R\$ 227.895,84
(=) Lucro Bruto	R\$ 121.632,22	R\$ 237.196,18	R\$ 518.862,09	R\$ 306.083,28
(-) Despesas Operacionais	R\$ 25.236,09	R\$ 49.171,10	R\$ 107.597,07	R\$ 63.483,01
<b>(=) Resultado Contábil</b>	<b>R\$ 96.396,12</b>	<b>R\$ 188.025,08</b>	<b>R\$ 411.265,02</b>	<b>R\$ 242.600,27</b>
(+) Adições	-	-	-	-
(-) Exclusões	-	-	-	-
<b>(=) Lucro Ajustado</b>	<b>R\$ 96.396,12</b>	<b>R\$ 188.025,08</b>	<b>R\$ 411.265,02</b>	<b>R\$ 242.600,27</b>

#### Quadro 4 – Demonstração do resultado do exercício e ajustes

Neste quadro tem-se a apuração do resultado contábil, efetuado através do levantamento do resultado do exercício, que se configura em lucro líquido de cada período de apuração. Após está apuração efetuamos as adições que tem por finalidade fazerem parte do valor da base de cálculo, e as exclusões ou reduções do lucro tributável, onde se destacam os valores cuja dedução seja autorizada pelo

RIR/99 e que tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração, obtendo-se assim o lucro ajustado.

Contudo para a apuração do IRPJ de cada período, ainda se faz necessário na apuração do Lucro Real, a compensação dos prejuízos fiscais, cujos valores não excedam a 30% do valor positivo do lucro ajustado, conforme se demonstra no quadro que segue:

	1º trim./2010	2º trim./2010	3º trim./2010	4º trim./2010
Lucro Ajustado	R\$ 96.396,12	R\$ 188.025,08	R\$ 411.265,02	R\$ 242.600,27
(-) Compensação Pejuízo (30%)	-	-	-	-
<b>(=) Lucro Real</b>	<b>R\$ 96.396,12</b>	<b>R\$ 188.025,08</b>	<b>R\$ 411.265,02</b>	<b>R\$ 242.600,27</b>
(x) Alíquota	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ	R\$ 14.459,42	R\$ 28.203,76	R\$ 61.689,75	R\$ 36.390,04
(+) Adicional (10%)	R\$ 3.639,61	R\$ 12.802,51	R\$ 35.126,50	R\$ 18.260,03
<b>(=) IRPJ devido</b>	<b>R\$ 18.099,03</b>	<b>R\$ 41.006,27</b>	<b>R\$ 96.816,25</b>	<b>R\$ 54.650,07</b>

#### Quadro 5 – Apuração do Lucro Real e IRPJ

Após as somas e subtrações, assim como após a compensação de prejuízo, se assim a pessoa jurídica o tiver, estará levantado o lucro real do período, base de cálculo para a apuração do valor imposto de renda devido para este regime de tributação, através da aplicação da alíquota de 15%.

A empresa efetuará o pagamento do Imposto de Renda através da alíquota de 15% sobre a base de cálculo, além do adicional de 10% quando ultrapassarem o limite de R\$20.000,00, por mês, sendo que para a apuração trimestral o limite será de R\$60.000,00 do lucro real, conforme o Quadro 6.

	1º trim./2010	2º trim./2010	3º trim./2010	4º trim./2010
Lucro Real	R\$ 96.396,12	R\$ 188.025,08	R\$ 411.265,02	R\$ 242.600,27
(-) Limite Adicional	R\$ 60.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 60.000,00
(=) Base Cálculo	R\$ 36.396,12	R\$ 128.025,08	R\$ 351.265,02	R\$ 182.600,27
(x) Alíquota	10%	10%	10%	10%
<b>(=) Adicional 10%</b>	<b>R\$ 3.639,61</b>	<b>R\$ 12.802,51</b>	<b>R\$ 35.126,50</b>	<b>R\$ 18.260,03</b>

#### Quadro 6 – Demonstrativo apuração do adicional do IRPJ

A base de cálculo para apuração da CSLL será o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. Assim, será aplicada a CSLL, com relação à base de cálculo, a apuração e pagamento, as mesmas normas relativas ao IRPJ. A seguir tem-se a apuração da CSLL no quadro 7.

	1º trim./2010	2º trim./2010	3º trim./2010	4º trim./2010
Lucro Ajustado	R\$ 96.396,12	R\$ 188.025,08	R\$ 411.265,02	R\$ 242.600,27
(-) Compensação Base Negativa	-	-	-	-
<b>(=) Base de Cálculo CSLL</b>	<b>R\$ 96.396,12</b>	<b>R\$ 188.025,08</b>	<b>R\$ 411.265,02</b>	<b>R\$ 242.600,27</b>
(x) Alíquota	9%	9%	9%	9%
<b>(=) CSLL devido</b>	<b>R\$ 8.675,65</b>	<b>R\$ 16.922,26</b>	<b>R\$ 37.013,85</b>	<b>R\$ 21.834,02</b>

#### **Quadro 7 – Apuração da CSLL com base no Lucro Real Trimestral**

A base de cálculo para apuração da CSLL é o lucro ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, e poderá ser compensada até o limite de 30% referente aos resultados negativos apurados em períodos de apuração anteriores. A alíquota da CSLL aplicada é de 9% (nove por cento).

Assim tem-se nesta forma de apuração, baseada na apuração do lucro real, um desembolso de IRPJ e CSLL, referente a soma de todos os trimestres, respectivamente, os valores de R\$210.571,62 e de R\$84.445,79.

#### 4.2.2.2 Apuração com base no Lucro Real dos demais impostos e contribuições sociais

Além do IRPJ e CSLL já apurados anteriormente, a empresa optante pelo lucro real deverá apurar os demais impostos e contribuições relativos ao regime utilizado, como o PIS e COFINS, ISS, INSS e ICMS com apuração mensal.

A contribuição do PIS e da COFINS, conforme exposto na fundamentação teórica, serão apurados pelo regime não-cumulativo, em função da tributação pelo lucro real, podendo então a empresa se utilizar créditos dedutivos de suas bases de cálculo.

A tabela a seguir apresenta a apuração dos valores dos débitos de PIS e COFINS:

Mês	Receita	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
janeiro/10	R\$ 44.484,00	R\$ 733,99	R\$ 3.380,78
fevereiro/10	R\$ 132.408,64	R\$ 2.184,74	R\$ 10.063,06
março/10	R\$ 51.676,60	R\$ 852,66	R\$ 3.927,42
abril/10	R\$ 176.107,61	R\$ 2.905,78	R\$ 13.384,18
maio/10	R\$ 145.709,52	R\$ 2.404,21	R\$ 11.073,92
junho/10	R\$ 123.755,42	R\$ 2.041,96	R\$ 9.405,41
julho/10	R\$ 356.485,92	R\$ 5.882,02	R\$ 27.092,93
agosto/10	R\$ 367.877,05	R\$ 6.069,97	R\$ 27.958,66
setembro/10	R\$ 250.458,50	R\$ 4.132,57	R\$ 19.034,85
outubro/10	R\$ 181.483,54	R\$ 2.994,48	R\$ 13.792,75
novembro/10	R\$ 246.103,03	R\$ 4.060,70	R\$ 18.703,83
dezembro/10	R\$ 147.512,10	R\$ 2.433,95	R\$ 11.210,92
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 2.224.061,93</b>	<b>R\$ 36.697,02</b>	<b>R\$ 169.028,71</b>

### Quadro 8 – Apuração débitos PIS e COFINS

Na apuração do PIS e COFINS não-cumulativo a alíquota utilizada é de 1,65% para PIS e de 7,6% para COFINS aplicados sobre o valor projetado de receita bruta do período. Estas alíquotas também são aplicadas na apuração dos créditos dedutíveis conforme demonstrativo abaixo:

Mês	Insumos	Energia Elétrica	Imobilizado	Deduções	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
jan/10	R\$ 12.172,45	R\$ 124,52	R\$ 219,83	R\$ 12.516,80	R\$ 206,53	R\$ 951,28
fev/10	R\$ 36.231,86	R\$ 370,63	R\$ 654,34	R\$ 37.256,83	R\$ 614,74	R\$ 2.831,52
mar/10	R\$ 14.140,61	R\$ 144,65	R\$ 255,38	R\$ 14.540,64	R\$ 239,92	R\$ 1.105,09
abr/10	R\$ 48.189,50	R\$ 492,95	R\$ 870,29	R\$ 49.552,75	R\$ 817,62	R\$ 3.766,01
mai/10	R\$ 39.871,47	R\$ 407,86	R\$ 720,07	R\$ 40.999,40	R\$ 676,49	R\$ 3.115,95
jun/10	R\$ 33.864,02	R\$ 346,41	R\$ 611,58	R\$ 34.822,01	R\$ 574,56	R\$ 2.646,47
jul/10	R\$ 97.547,63	R\$ 997,86	R\$ .761,69	R\$ 100.307,18	R\$ 1.655,07	R\$ 7.623,35
ago/10	R\$ 100.664,66	R\$ 1.029,75	R\$ 1.817,98	R\$ 103.512,38	R\$ 1.707,95	R\$ 7.866,94
set/10	R\$ 68.534,64	R\$ 701,07	R\$ 1.237,72	R\$ 70.473,43	R\$ 1.162,81	R\$ 5.355,98
out/10	R\$ 49.660,56	R\$ 508,00	R\$ 896,86	R\$ 51.065,41	R\$ 842,58	R\$ 3.880,97
nov/10	R\$ 67.342,82	R\$ 688,88	R\$ 1.216,19	R\$ 69.247,90	R\$ 1.142,59	R\$ 5.262,84
dez/10	R\$ 40.364,72	R\$ 412,91	R\$ 728,98	R\$ 41.506,61	R\$ 684,86	R\$ 3.154,50
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 608.584,96</b>	<b>R\$ 6.225,50</b>	<b>R\$ 10.990,89</b>	<b>R\$ 625.801,35</b>	<b>R\$ 10.325,72</b>	<b>R\$ 47.560,90</b>

### Quadro 9 - Apuração créditos PIS e COFINS

Os créditos dedutíveis utilizados na apuração e considerados neste estudo englobam os valores de insumos da prestação de serviço adquiridos de empresas contribuintes do PIS e COFINS, o valor da energia elétrica utilizada nas dependências da empresa, e o valor referente ao crédito da depreciação de bens do

ativo imobilizado utilizados na prestação de serviços, na proporção de um sobre quarenta e oito avos (1/48).

Dessa maneira, é preciso confrontar os valores dos débitos e dos créditos apurados para a obtenção do valor de PIS e de COFINS a recolher, como é demonstrado no Quadro 10.

Mês	PIS			COFINS		
	Débito	Crédito	A Recolher	Débito	Crédito	A Recolher
jan/10	R\$ 733,99	R\$ 206,53	R\$ 527,46	R\$ 3.380,78	R\$ 951,28	R\$ 2.429,51
fev/10	R\$ 2.184,74	R\$ 614,74	R\$ 1.570,00	R\$ 10.063,06	R\$ 2.831,52	R\$ 7.231,54
mar/10	R\$ 852,66	R\$ 239,92	R\$ 612,74	R\$ 3.927,42	R\$ 1.105,09	R\$ 2.822,33
abr/10	R\$ 2.905,78	R\$ 817,62	R\$ 2.088,16	R\$ 13.384,18	R\$ 3.766,01	R\$ 9.618,17
mai/10	R\$ 2.404,21	R\$ 676,49	R\$ 1.727,72	R\$ 11.073,92	R\$ 3.115,95	R\$ 7.957,97
jun/10	R\$ 2.041,96	R\$ 574,56	R\$ 1.467,40	R\$ 9.405,41	R\$ 2.646,47	R\$ 6.758,94
jul/10	R\$ 5.882,02	R\$ 1.655,07	R\$ 4.226,95	R\$ 27.092,93	R\$ 7.623,35	R\$ 19.469,58
ago/10	R\$ 6.069,97	R\$ 1.707,95	R\$ 4.362,02	R\$ 27.958,66	R\$ 7.866,94	R\$ 20.091,71
set/10	R\$ 4.132,57	R\$ 1.162,81	R\$ 2.969,75	R\$ 19.034,85	R\$ 5.355,98	R\$ 13.678,87
out/10	R\$ 2.994,48	R\$ 842,58	R\$ 2.151,90	R\$ 13.792,75	R\$ 3.880,97	R\$ 9.911,78
nov/10	R\$ 4.060,70	R\$ 1.142,59	R\$ 2.918,11	R\$ 18.703,83	R\$ 5.262,84	R\$ 13.440,99
dez/10	R\$ 2.433,95	R\$ 684,86	R\$ 1.749,09	R\$ 11.210,92	R\$ 3.154,50	R\$ 8.056,42
TOTAL	R\$ 36.697,02	R\$ 10.325,72	R\$ 26.371,30	R\$ 169.028,71	R\$ 47.560,90	R\$ 121.467,80

#### **Quadro 10 - Apuração PIS e COFINS regime não-cumulativo**

Assim, tem-se um valor total anual a recolher de R\$26.371,30 de PIS e R\$121.467,80 de COFINS pelo regime não-cumulativo.

O Quadro 11 irá apresentar o cálculo do valor do Imposto Sobre Serviços, apurado mensalmente, tendo como base de cálculo o faturamento mensal projetado. A alíquota deste imposto é de competência do município, que para efeito deste estudo de caso será utilizada a alíquota para a atividade da sede da empresa, na cidade de Santa Maria.

Mês	Receita	ISS (3,5%)
jan/10	R\$ 44.484,00	R\$ 1.556,94
fev/10	R\$ 132.408,64	R\$ 4.634,30
mar/10	R\$ 51.676,60	R\$ 1.808,68
abr/10	R\$ 176.107,61	R\$ 6.163,77
mai/10	R\$ 145.709,52	R\$ 5.099,83
jun/10	R\$ 123.755,42	R\$ 4.331,44
jul/10	R\$ 356.485,92	R\$ 12.477,01
ago/10	R\$ 367.877,05	R\$ 12.875,70
set/10	R\$ 250.458,50	R\$ 8.766,05
out/10	R\$ 181.483,54	R\$ 6.351,92
nov/10	R\$ 246.103,03	R\$ 8.613,61
dez/10	R\$ 147.512,10	R\$ 5.162,92
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 2.224.061,93</b>	<b>R\$ 77.842,17</b>

### Quadro 11 - Apuração ISS mensal

A alíquota utilizada para o cálculo do ISS, referente à atividade é de 3,5%, aplicada sobre o faturamento mensal da empresa, totalizando assim o valor de R\$77.842,17 no ano.

O valor de INSS a ser recolhido pela empresa incidirá sobre os valores pagos a título de salários e pró-labore conforme demonstra o quadro a seguir:

Meses	Salários	INSS (28,8%)	Pró-Labore	INSS (20%)	INSS a Recolher
jan/10	R\$ 5.688,00	R\$ 1.638,14	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 1.878,14
fev/10	R\$ 7.848,00	R\$ 2.260,22	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.500,22
mar/10	R\$ 5.688,00	R\$ 1.638,14	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 1.878,14
abr/10	R\$ 7.848,00	R\$ 2.260,22	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.500,22
mai/10	R\$ 7.848,00	R\$ 2.260,22	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.500,22
jun/10	R\$ 7.848,00	R\$ 2.260,22	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.500,22
jul/10	R\$ 10.512,00	R\$ 3.027,46	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 3.267,46
ago/10	R\$ 10.512,00	R\$ 3.027,46	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 3.267,46
set/10	R\$ 10.512,00	R\$ 3.027,46	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 3.267,46
out/10	R\$ 7.848,00	R\$ 2.260,22	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.500,22
nov/10	R\$ 10.512,00	R\$ 3.027,46	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 3.267,46
dez/10	R\$ 7.848,00	R\$ 2.260,22	R\$ 1.200,00	R\$ 240,00	R\$ 2.500,22
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 100.512,00</b>	<b>R\$ 28.947,46</b>	<b>R\$ 14.400,00</b>	<b>R\$ 2.880,00</b>	<b>R\$ 31.827,46</b>

### Quadro 12 – Apuração do INSS mensal

As alíquotas de apuração do INSS sobre os salários para a empresa optante pelo lucro real são compostas pelos percentuais de 20% de INSS, 3% de alíquota SAT e 5,8% de Outras Entidades, totalizando o valor de 28,8%. Sobre o pró-labore a

alíquota incidente é de 20%. O custo total com INSS para o período em estudo totalizou o valor de R\$31.827,46 anual.

Com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, tem-se a não incidência deste imposto, conforme a legislação, sobre operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída de serviço de qualquer natureza, definido como contribuinte do imposto sobre serviços, de competência dos Municípios.

#### 4.2.3 Apuração com base no Lucro Presumido

Outro regime de tributação federal ao qual serão feitos os cálculos para a análise do estudo do planejamento tributário será o do Lucro Presumido. Nesta modalidade de tributação parte-se dos valores globais da receita bruta, para presumir-se o lucro a ser tributado para apuração do IRPJ e CSLL. Para o levantamento destes cálculos serão utilizados os valores de receita bruta oriundos das planilhas de orçamento da empresa.

A apuração do lucro presumido será em períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, de cada exercício social.

A contribuição social obedecerá às normas de apuração, de acordo com o RIR/99, utilizadas para apuração do IRPJ.

A seguir mostram-se os cálculos de IRPJ e CSLL sob o regime do Lucro Presumido.



Mês	Receita	Base p/ IRPJ (8%)	Base p/ CSLL (12%)	IRPJ (15%)	Adicional (10%)	CSLL (9%)
jan/10	R\$ 44.484,00	R\$ 3.558,72	R\$ 5.338,08	R\$ 533,81	R\$ -	R\$ 480,43
fev/10	R\$ 132.408,64	R\$ 10.592,69	R\$ 15.889,04	R\$ 1.588,90	R\$ -	R\$ 1.430,01
mar/10	R\$ 51.676,60	R\$ 4.134,13	R\$ 6.201,19	R\$ 620,12	R\$ -	R\$ 558,11
1º trim.	R\$ 228.569,24	R\$ 18.285,54	R\$ 27.428,31	R\$ 2.742,83	R\$ -	R\$ 2.468,55
abr/10	R\$ 176.107,61	R\$ 14.088,61	R\$ 21.132,91	R\$ 2.113,29	R\$ -	R\$ 1.901,96
mai/10	R\$ 145.709,52	R\$ 11.656,76	R\$ 17.485,14	R\$ 1.748,51	R\$ -	R\$ 1.573,66
jun/10	R\$ 123.755,42	R\$ 9.900,43	R\$ 14.850,65	R\$ 1.485,07	R\$ -	R\$ 1.336,56
2º trim.	R\$ 445.572,55	R\$ 35.645,80	R\$ 53.468,71	R\$ 5.346,87	R\$ -	R\$ 4.812,18
jul/10	R\$ 356.485,92	R\$ 28.518,87	R\$ 42.778,31	R\$ 4.277,83	R\$ 851,89	R\$ 3.850,05
ago/10	R\$ 367.877,05	R\$ 29.430,16	R\$ 44.145,25	R\$ 4.414,52	R\$ 943,02	R\$ 3.973,07
set/10	R\$ 250.458,50	R\$ 20.036,68	R\$ 30.055,02	R\$ 3.005,50	R\$ 3,67	R\$ 2.704,95
3º trim.	R\$ 974.821,47	R\$ 77.985,72	R\$ 116.978,58	R\$ 11.697,86	R\$ 1.798,57	R\$ 10.528,07
out/10	R\$ 181.483,54	R\$ 14.518,68	R\$ 21.778,02	R\$ 2.177,80	R\$ -	R\$ 1.960,02
nov/10	R\$ 246.103,03	R\$ 19.688,24	R\$ 29.532,36	R\$ 2.953,24	R\$ -	R\$ 2.657,91
dez/10	R\$ 147.512,10	R\$ 11.800,97	R\$ 17.701,45	R\$ 1.770,15	R\$ -	R\$ 1.593,13
4º trim.	R\$ 575.098,67	R\$ 46.007,89	R\$ 69.011,84	R\$ 6.901,18	R\$ -	R\$ 6.211,07
TOTAL	R\$ 2.224.061,93	R\$ 177.924,95	R\$ 266.887,43	R\$ 26.688,74	R\$ 1.798,57	R\$ 24.019,87

### Quadro 13 – Apuração do IRPJ e CSLL com base no Lucro Presumido

Apura-se o valor do IRPJ pelo lucro presumido, com alíquotas que constam no Anexo C, de acordo com a atividade da empresa, no caso desta que é prestação de serviço, utiliza-se a alíquota de 8% para apuração da base de cálculo tributável, posteriormente aplica-se o percentual de 15%.

Para a CSLL, aplicou-se alíquota de 12%, conforme Anexo D, e posteriormente sobre a base de cálculo o percentual de 9%, referente a atividade da empresa, conforme Anexo C.

Pelo lucro presumido considera-se o adicional do imposto de renda de 10% sobre a base de cálculo, quando o valor ultrapassar o valor de R\$20.000,00 por mês, ou R\$ 60.000,00 trimestrais.

Observa-se que os valores desembolsados de IRPJ, ao longo do ano, foram de R\$ 28.487,31, e de CSSL de R\$ 24.019,87.

Devem ser apurados, ainda, os recolhimentos a título de Pis/Pasep e Cofins com incidência cumulativa. Para o levantamento dos valores destas contribuições utilizou-se os valores de receita bruta orçadas para cada mês, como segue no quadro a seguir.

Mês	Receita	PIS 0,65%	COFINS 3%
janeiro/10	44.484,00	289,15	1.334,52
fevereiro/10	132.408,64	860,66	3.972,26
março/10	51.676,60	335,90	1.550,30
abril/10	176.107,61	1.144,70	5.283,23
maio/10	145.709,52	947,11	4.371,29
junho/10	123.755,42	804,41	3.712,66
julho/10	356.485,92	2.317,16	10.694,58
agosto/10	367.877,05	2.391,20	11.036,31
setembro/10	250.458,50	1.627,98	7.513,76
outubro/10	181.483,54	1.179,64	5.444,51
novembro/10	246.103,03	1.599,67	7.383,09
dezembro/10	147.512,10	958,83	4.425,36
TOTAL	2.224.061,93	14.456,40	66.721,86

#### **Quadro 14 – Apuração de Pis e Cofins com incidência cumulativa**

As contribuições recolhidas a título de PIS, com alíquota de 0,65 % aplicada sobre o valor da receita bruta mensal, totalizou um montante de R\$ 14.456,40, e de COFINS à alíquota de 3% sobre o valor da receita bruta, um custo de R\$ 66.721,86.

Com relação à apuração do ISS, ICMS e do INSS, a sistemática de apuração utilizada é a idêntica ao do lucro real, conforme demonstrado nos quadros 11 e 12 deste estudo de caso.

#### **4.3 Análise e discussão dos dados**

A partir dos valores apurados nos itens anteriores, através dos valores projetados para o exercício de 2010, conforme dados obtidos da empresa, têm-se as informações necessárias para que seja possível a comparação entre os sistemas de tributação possíveis para a atividade empresarial objeto deste estudo de caso.

A seguir, apresenta-se o quadro comparativo dos valores apurados em seus devidos regimes de apuração:

	Simple Nacional	Lucro Real	Lucro Presumido
IRPJ	-	R\$ 210.571,63	R\$ 28.487,31
CSLL	-	R\$ 84.445,79	R\$ 24.019,87
PIS	-	R\$ 26.371,30	R\$ 14.456,40
COFINS	-	R\$ 121.467,80	R\$ 66.721,86
ISS	-	R\$ 77.842,17	R\$ 77.842,17
SIMPLES	R\$ 299.242,91	-	-
TOTAL 1	R\$ 299.242,91	R\$ 520.698,68	R\$ 211.527,61
INSS	R\$ 25.997,76	R\$ 31.827,46	R\$ 31.827,46
TOTAL 2	R\$ 325.240,67	R\$ 552.526,14	R\$ 243.355,07

### Quadro 15 – Quadro Comparativo de Valores

De acordo com as informações do quadro verifica-se que os valores apurados de imposto de renda pessoa jurídica foram de R\$210.571,63 para a apuração pelo lucro real, e de R\$28.487,31 pelo lucro presumido, resultando uma diferença considerável de R\$182.084,32, entre as duas formas de tributação.

Quanto aos valores referentes à CSLL o valor resultante na apuração pelo lucro real foi de R\$84.445,79, e de R\$ 24.019,87 pelo lucro presumido, gerando uma diferença de R\$60.425,92 entre os dois regimes.

Verifica-se que os valores de IRPJ e CSLL apurados com base no Lucro Real geraram uma diferença considerável, comparando-se aos valores levantados pelo Lucro Presumido, pois a base de cálculo apurada através do lucro real é de 42,18 % da receita bruta, tanto para o IRPJ quanto para o CSLL, enquanto que, no lucro presumido a base de cálculo utilizada para IRPJ é de 8%, e da CSLL é de 12%.

Os valores apurados de PIS e COFINS pelo regime cumulativo, utilizado no lucro presumido, resultaram nos valores de R\$14.456,40 e de R\$66.721,86, respectivamente. No lucro real, onde existe a obrigatoriedade de apuração de PIS e COFINS pelo regime não-cumulativo, temos os valores de R\$26.371,30 e de R\$121.467,80. Constatou-se, entre um regime e outro, cumulativo e não-cumulativo, uma diferença de PIS de R\$11.914,90 e de COFINS R\$54.745,94. Portanto verificou-se que a apuração do PIS e COFINS com incidência não-cumulativa não configura vantagem, por não haver créditos suficientes a serem utilizados, benefício almejado quando se utiliza esta forma de apuração.

Com relação ao Simples Nacional, sistema de tributação instituído como forma de promover uma tributação simplificada e vantajosa para as empresas que possam ser enquadradas neste regime, neste caso não resultou em benefício. Pois, ao se utilizar a receita bruta acumulada para o enquadramento nas faixas de alíquotas, elevou os percentuais de alíquota a serem aplicados sobre o faturamento mensal da empresa, gerando um valor de R\$299.242,91, representando um valor de 41,47% maior que o do lucro presumido.

Na apuração do INSS, a diferenciação entre as formas de apuração resume-se ao valor de Outras Entidades, ou seja, a porcentagem de 5,8% sobre o valor dos salários a mais nas opções pelo lucro real e lucro presumido. Contudo, este valor pouco representou no valor total do desembolso, pois a diferença percentual entre a apuração dos tributos apurados pelo Simples Nacional e Lucro Presumido antes do INSS é de 41,47%, e após a inclusão deste valor, obteve-se a diferença de 33,65% entre os desembolsos.

Portanto, com relação ao planejamento tributário, verificou-se que a opção mais vantajosa para a empresa, no exercício de 2010 será o Lucro Presumido, no qual resultará uma economia tributária de 33,65%, em detrimento da forma de tributação atual.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Está estatisticamente comprovado que no Brasil as empresas de pequeno e médio porte que adentram ao mercado tornam-se frágeis a diversos aspectos que fazem com que a maioria delas encerre suas atividades antes mesmo de completar o segundo ano de funcionamento.

Acredita-se então, que esta fragilidade deve-se a diversos fatores que englobam desde a concorrência até a falta de consciência administrativa do empreendedor, bastante exigida atualmente no cenário econômico. No entanto, deve-se se atentar também para a elevada carga tributária existente no Brasil. Esta elevada carga tributária, aliada a falta de conhecimento administrativo dos empresários, são fatores, que juntos podem levar qualquer empresa ao insucesso.

Este estudo de caso, através do planejamento tributário teve a pretensão de buscar uma economia tributária lícita para a empresa objeto de estudo, de maneira que ela possa ser competitiva no mercado. O planejamento tributário apresenta-se como um forte aliado às empresas que desejam reduzir seus custos tributários, uma vez que este instrumento possibilita a análise e verificação, dentro da legislação, de qual forma de tributação é mais vantajosa para a empresa, ou de que maneira ela possa agir e que não lhe gere maior carga tributária.

A partir de valores projetados pela empresa para o próximo exercício efetuou-se a simulação dos valores de impostos e contribuições a serem recolhidos, em todos os regimes existentes, permitidos à atividade da empresa e ao faturamento anual da mesma.

Da análise do estudo dos sistemas de tributação do lucro real, lucro presumido e Simples Nacional, observou-se que a opção que trará economia tributária, será a opção pelo Lucro Presumido, onde obteve-se um menor valor anual de desembolso na porcentagem de 33,65% em relação a atual forma de tributação.

Assim, constatou-se que os objetivos traçados para a consecução deste trabalho, sejam eles gerais e específicos, foram plenamente alcançados, ao passo que, após buscarem-se as referências bibliográficas necessárias que tratassem do assunto construindo uma base conceitual sólida, trazer ao trabalho os dados necessários para verificar o comportamento das informações aplicadas aos

diferentes sistemas de tributação, analisar e verificar que é possível encontrar a forma de tributação adequada à empresa em estudo. Forma de tributação esta que representou economia tributaria para a mesma.

Comprovando-se, assim, que a forma de tributação ao qual ela está sujeita hoje não representa vantagem financeira para o exercício de 2010, comparada aos outros métodos possíveis de tributação para a sua atividade. Destacando-se, então, a opção pelo Lucro Presumido como a melhor forma de tributação para a empresa, resultando uma economia tributária de 33,65%, em detrimento à forma de tributação atual, tendo como base os dados utilizados para o período de 2010. Além disso, confirma-se que o planejamento tributário é uma ferramenta eficiente na gestão financeira de uma empresa, desde que seja efetuado de maneira preventiva, servindo como base de seu desenvolvimento, e manutenção no mercado.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/RIR/Livro2.htm>>. Acesso em: 02 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. RIR/99**. Regulamenta tributação das Pessoas Jurídicas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/RIR/Livro2.htm>>. Acesso em: 06 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF nº. 93, de 24 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social das pessoas jurídicas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf09397.htm>>. Acesso em: 09 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L4506.htm>>. Acesso em: 13 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 28 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Regulamento da CSLL**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/SISLEX/paginas/42/1988/7689.htm>>. Acesso em: 09 mai. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1996/9430.htm>>. Acesso em: 26 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS e o PASEP, sobre o pagamento e parcelamento dos débitos tributários federais e sobre compensação dos créditos fiscais e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 06 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 06 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/2003/10684.htm>>. Acesso em: 06 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 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. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L8137.htm>>. Acesso em: 16 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm)>. Acesso em: 13 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/42/1995/8981.htm>>. Acesso em: 16 mai. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996.** Altera a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L9316.htm>>. Acesso em: 14 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 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. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei906595.htm>>. Acesso em: 14 mar. 2009.



\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 19 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei953297.htm>>. Acesso em: 21 mar. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L9715.htm>>. Acesso em: 13 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a legislação tributária federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 15 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29 de março de 2007.** Dispõe sobre o tratamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/AtosInterpretativos/2007/ADISRF003.htm>>. Acesso em: 26 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005.** Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/AtosInterpretativos/2007/ADISRF003.htm>>. Acesso em: 28 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 12 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2006.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do

Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <  
<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>>. Acesso em: 13 jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 06 mai. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 127, de 14 de agosto de 2007.** Altera a Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2007/leicp127.htm>>. Acesso em: 06 mai. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 128, de 19 de dezembro de 2008.** Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nº 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. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2008/leicp128.htm>>. Acesso em: 14 mai. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.038, de 07 de fevereiro de 2007.** Institui o Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, e dá outras providências. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm)>. Acesso em: 29 mai. 2009.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRB nº 761, de 30 de julho de 2007.** Altera a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação de contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2007/in7612007.htm>>. Acesso em: 06 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 04, de 30 de maio de 2007.** Dispõe sobre a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2007/CGSN/Resol04.htm>>. Acesso em: 06 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 05, de 30 de maio de 2007.** Dispõe sobre o cálculo e o recolhimento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições. Disponível em: <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2007/CGSN/Resol05.htm> >. Acesso em: 07 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 06, de 18 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. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2007/CGSN/Resol06.htm> >. Acesso em: 08 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 07, de 18 de junho de 2007.** Altera a Resolução CGSN nº 5, de 30 de maio de 2007, que dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Resolucao/2008/CGSN/Resol51.htm> >. Acesso em: 08 jun. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 51, de 22 de dezembro de 2008.** BRASIL. **Resolução CGSN nº 07, de 18 de junho de 2007.** Altera a Resolução CGSN nº 5, de 30 de maio de 2007, que dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Disponível em: <  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Resolucao/2008/CGSN/Resol51.htm> >. Acesso em: 10 mai. 2009.

BULGACOV, Sergio. **Manual de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CALDAS, Erick Augusto Ferreira. **Planejamento Contábil Tributário: Elisão x Evasão.** In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A contabilidade e a tributação.

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

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. **Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade.** In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A contabilidade e a tributação.

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

FERNANDES, José Luiz Nunes. **Planejamento tributário: verdades e incertezas**. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A contabilidade e a tributação.

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

\_\_\_\_\_. **Métodos e técnicas da pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1987.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de pesquisa em economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. 1. ed. São Paulo; Quartier Latin, 2006.

JANUZZI, Lutercio, et. al. **Planejamento tributário**. Brasília: Revista UNB Contábil, 2º semestre de 2002.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

\_\_\_\_\_. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2003

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e da Lei Antielisiva**. Universidade Católica de Salvador. Salvador, 2002. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=20040619elisao>>. Acesso em 02/07/2008.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NEVES, Silvério das; VICECONTI Paulo E. V. **Curso prático de imposto de renda: pessoa jurídica e tributos conexos CSLL – PIS – COFINS**. 1. ed. São Paulo; Frase, 2007.

OLIVEIRA, Luiz Martins de CHIEREGATO, Renato et. al. **Manual de contabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Princípios fundamentais do imposto de renda e proventos de qualquer natureza. **Site do Curso de Direito da UFSM**. Santa Maria – RS. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/principio.htm>> Acesso em: 12 de jul. de 2009

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal**. 14. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2006.

RICARTE, Jadson Gonçalves. **A contabilidade como ferramenta preponderante para o planejamento tributário nas microempresas e empresas de pequeno porte**. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, XVII, 2001, Tema 8: A contabilidade e a tributação.

SANTOS, Hemerson Ferreira dos. **Benefícios fiscais em empresas de pequeno porte: um estudo de caso em uma empresa de Aparecida de Goiânia – Goiás**. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. 05 mai. 2009.

## **Anexos**

### ANEXO A – Percentuais de presunção do lucro

ATIVIDADE	%
Revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico e gás natural.	1,6%
Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas.	32%
Prestação de serviços em geral	
Intermediação de negócios (inclusive representação comercial por conta de terceiros e corretagem de seguros, imóveis e outros).	
Administração, locação ou cessão de bens moveis e imóveis (exceto a receita de aluguéis, quando a pessoa jurídica não exceder a atividade de locação de imóveis).	
Administração de consórcio de bens duráveis	
Cessão de direitos de qualquer natureza	
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra	
Serviços de transporte, exceto cargas.	16%
Revenda de mercadorias	8%
Venda de produtos de fabricação própria	
Industrialização por encomenda (material fornecido pelo encomendante)	
Atividade rural	
Representação comercial por conta própria	
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.	
Execução de obras de construção civil, com emprego de materiais.	
Prestação de serviços hospitalares	
Transporte de cargas	
Outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços	

1) “No caso de diversificação de atividade de uma empresa, deverá se adotado o percentual de lucratividade correspondente s cada uma delas”.

2) “As pessoas jurídicas cujas atividades sejam, exclusivamente, prestação de serviços, podem utilizar, para a determinação da base de cálculo, o percentual de 16%, desde que as respectivas receitas não ultrapassem, no respectivo ano calendário, o limite de R\$ 120.000,00. A redução para 16% não se aplica aos serviços de profissões legalmente regulamentados”.

Fonte: COAD. Manual das obrigações fiscais: como cumprir as obrigações. Art. 518 e 519 do Decreto 3.000, de 2007.

## ANEXO B – Impostos e contribuições devidas

<b>IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES</b>	<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>ALÍQUOTA</b>
IRPJ	Lucro Real (lucro líquido ajustado)	15%
Adicional do IRPJ	Valores do lucro real mensal que excederem R\$20.000,00	10%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	Lucro líquido ajustado	9%
PIS/PASEP	Receita bruta auferida no período A partir de 12/2002 o PIS tornou-se não cumulativo, sendo permitido o aproveitamento de crédito.	0,65% 1,65% <sup>1</sup>
COFINS	Receita bruta auferida no período	3% 7,6% <sup>2</sup>
Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica <sup>3</sup> .	Salário de empregados	26,80% 27,80% 28,80%
Contribuição para a Seguridade Social	Retiradas Pró-labore e remuneração à autônomos	20%

<sup>1</sup> Alíquota a ser utilizada pelas empresas optantes pelo lucro real, a partir de 12/2002.

<sup>2</sup> Alíquota a ser utilizada pelas empresas optantes pelo lucro real, a partir de 04/2004.

<sup>3</sup> A alíquota está relacionada com o grau de risco da atividade.

Fonte: Legislação Federal



### ANEXO C – Percentuais de presunção do lucro

ATIVIDADE	%
Revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico e gás natural.	1,6%
Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas.	32%
Prestação de serviços em geral	
Intermediação de negócios (inclusive representação comercial por conta de terceiros e corretagem de seguros, imóveis e outros).	
Administração, locação ou cessão de bens moveis e imóveis (exceto a receita de aluguéis, quando a pessoa jurídica não exceder a atividade de locação de imóveis).	
Administração de consórcio de bens duráveis	
Cessão de direitos de qualquer natureza	
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra	
Serviços de transporte, exceto cargas.	16%
Revenda de mercadorias	8%
Venda de produtos de fabricação própria	
Industrialização por encomenda (material fornecido pelo encomendante)	
Atividade rural	
Representação comercial por conta própria	
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.	
Execução de obras de construção civil, com emprego de materiais.	
Prestação de serviços hospitalares	
Transporte de cargas	
Outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços	

1) “No caso de diversificação de atividade de uma empresa, deverá se adotado o percentual de lucratividade correspondente s cada uma delas”.

2) “As pessoas jurídicas cujas atividades sejam, exclusivamente, prestação de serviços, podem utilizar, para a determinação da base de cálculo, o percentual de 16%, desde que as respectivas receitas não ultrapassem, no respectivo ano calendário, o limite de R\$ 120.000,00. A redução para 16% não se aplica aos serviços de profissões legalmente regulamentados”.

Fonte: COAD. Manual das obrigações fiscais: como cumprir as obrigações. Art. 518 e 519 do Decreto 3.000, de 2007.

### ANEXO D – Impostos e contribuições devidas

IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA
IRPJ	Lucro presumido (conforme tabela 3)	15%
Adicional do IRPJ	Valores que excederem em R\$20.000,00 da base de cálculo	10%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	A base de cálculo é de 12% sobre a receita bruta do período. A partir de 09/2003 a base de cálculo para as receitas provenientes de prestação de serviço passará a se de 32% <sup>1 3</sup> .	9%
PIS/PASEP	Receita bruta auferida no período	0,65%
COFINS	Receita bruta auferida no período	3%
Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica <sup>3</sup> .	Salário de empregados	26,80% 27,80% 28,80%
Contribuição para a Seguridade Social	Retiradas Pró-labore e remuneração à autônomos	20%

<sup>1</sup> Redação dada pelo artigo 22 da Lei 10.684, de 30/05/2003, que alterou o artigo 30 da Lei 9.249, de 25/12/1995.

<sup>2</sup> A alíquota está relacionada com o grau de risco da atividade

<sup>3</sup> As pessoas jurídicas cujas atividades sejam exclusivamente a prestação de serviços, enquadradas na base de cálculo de 32%, poderão aplicar o percentual reduzido de 16%.

Fonte: Legislação Federal

### ANEXO E – Anexo IV Seção III Simples Nacional

Receita Bruta Total em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Fonte: Resolução 5 CGSN, de 30/05/2007.