

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

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: TRIBUTOS
FEDERAIS**

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Marcelo Oesterreich

**Santa Maria, RS, Brasil
2005**

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: TRIBUTOS FEDERAIS

por

Marcelo Oesterreich

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

Orientador: Prof. Ivan Henrique Vey

Santa Maria, RS – Brasil
2005

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

O orientador, abaixo assinado, aprova o Relatório
de Estágio

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: TRIBUTOS FEDERAIS

elaborado por
Marcelo Oesterreich

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

ORIENTADOR:

Prof. Ivan Henrique Vey

Santa Maria, Julho de 2005.

AGRADECIMENTOS

Eu jamais teria realizado este relatório sozinho, por isso gostaria de agradecer a algumas pessoas em especial, que foram muito importantes para mim durante esta jornada.

Gostaria de agradecer aos meus pais, Egon e Ilse, por todo apoio e confiança que sempre depositaram em mim.

À minha namorada, Nahyana, por estar ao meu lado em todos os momentos, sejam eles bons ou ruins.

À todo o pessoal do Escritório de Contabilidade J&Z, pela possibilidade de realização deste estágio curricular, e todo o auxílio prestado a mim.

Ao professor Ivan Henrique Vey, por ter sido meu orientador, e por todo o auxílio que me prestou na realização deste relatório.

À professora Tânia Moura da Silva, pelo auxílio metodológico para realização do mesmo.

Muito obrigado a todos.

RESUMO

Relatório de Estágio
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: TRIBUTOS FEDERAIS

AUTOR: MARCELO OESTERREICH
ORIENTADOR: IVAN HENRIQUE VEY

O Brasil é um dos países com a maior carga tributária do mundo, conseqüentemente as empresas sofrem muito com isso, pois 34% do seu lucro vai para o governo. Incide sobre o lucro das empresas: imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido. Estes podem ser apurados de três maneiras diferentes: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

O lucro real utiliza como base de cálculo o lucro contábil, com suas adições, exclusões e compensações, que são controladas no Lalur. O lucro presumido é estimado com base em percentuais aplicados sobre a receita bruta. O lucro arbitrado é semelhante ao presumido, diferenciando-se em relação aos percentuais, que são majorados em 20%, para se obter a base de cálculo.

Microempresas e empresas de pequeno porte recolhem o Simples, uma maneira simplificada de pagar vários tributos.

Cada vez mais as empresas sentem a necessidade de reduzir sua excessiva carga tributária, o que pode ser feito através de um adequado planejamento tributário, evitando assim a sonegação fiscal, que se descoberta, acarretará prejuízos ainda maiores para as empresas, além de constituir crime.

PALAVRAS – CHAVE: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado, Simples, planejamento tributário

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1 – Imposto de renda trimestral.....	53
QUADRO 2 – Comparação presumido X Simples.....	56
QUADRO 3 – Apuração do Simples.....	56
QUADRO 4 – Cálculo do Simples.....	57
QUADRO 5 – Tributação pelo lucro presumido.....	58
QUADRO 6 – Cálculo do lucro real.....	59
QUADRO 7 – Demonstração do prejuízo real.....	60
QUADRO 8 – Lucro real sem reserva de reavaliação.....	60
QUADRO 9 – Comparação opção A X opção B.....	60
QUADRO 10 – Comparação lucro real X lucro arbitrado.....	61
QUADRO 11 – Cálculo do lucro arbitrado.....	61
QUADRO 12 - Cálculo do percentual ponderado.....	62
QUADRO 13 – Comparação lucro real X lucro presumido.....	63
QUADRO 14 – Cálculo do lucro presumido.....	63
QUADRO 15 – Cálculo do percentual ponderado.....	64
QUADRO 16 – Demonstração do resultado do exercício – DRE/2004.....	64
QUADRO 17 – Cálculo CSLL – lucro real.....	65
QUADRO 18 – Cálculo IR – lucro real.....	65
QUADRO 19 – Base de cálculo do IR presumido.....	65
QUADRO 20 – Base de cálculo do IR arbitrado	66
QUADRO 21 – Base de cálculo para a CSLL.....	66
QUADRO 22 – Carga tributária Lucro Real.....	66
QUADRO 23 – Carga tributária Lucro Presumido.....	66
QUADRO 24 – Carga tributária Lucro Arbitrado.....	67
QUADRO 25 – CSLL com compensação.....	67
QUADRO 26 – IR com compensação.....	67

QUADRO 27 – Carga tributária Lucro Arbitrado / Real	68
QUADRO 28 – PIS e Cofins não-cumulativas.....	68
QUADRO 29 - PIS e Cofins cumulativas.....	68
QUADRO 30 - Carga tributária total.....	69

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Alíquotas aplicáveis ao lucro presumido.....	24
TABELA 2 - Alíquotas de arbitramento do lucro.....	27
TABELA 3 - Coeficientes de arbitramento.....	27
TABELA 4 – Alíquotas do Simples.....	36
TABELA 5 – Contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento....	48
TABELA 6 – Encargos trabalhistas incidentes sobre a mão-de-obra.....	48

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 Apresentação.....	11
1.2 Dados do supervisor.....	11
1.3 Organização.....	11
1.4 Histórico	11
1.5 Objetivos da organização.....	12
1.6 Dados da organização.....	12
1.7 Situação encontrada.....	12
1.8 Área de atuação.....	12
1.9 Identificação do problema.....	13
1.10 Objetivos.....	12
1.10.1 Objetivo geral.....	13
1.10.2 Objetivos específicos.....	13
1.11 Metodologia.....	13
1.12 Justificativa.....	14
1.13 Estrutura do trabalho.....	15
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	16
2.1 Imposto de renda (IR).....	17
2.1.1 Lucro real.....	19
2.1.1.1 Opção pelo lucro real.....	19
2.1.1.2 Base de cálculo.....	20
2.1.1.3 Apuração.....	22
2.1.1.4 Escrituração contábil e fiscal.....	23
2.1.2 Lucro presumido.....	23
2.1.2.1 Podem optar pelo lucro presumido.....	23

2.1.2.2 Base de cálculo.....	24
2.1.2.3 Apuração.....	25
2.1.2.4 Momento da opção.....	25
2.1.3 Lucro arbitrado.....	26
2.1.3.1 Base de cálculo.....	27
2.1.3.2 Apuração.....	28
2.1.3.3 Auto-arbitramento.....	28
2.1.3.4 Momento da opção.....	28
2.2 Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).....	28
2.2.1 Base de cálculo.....	29
2.2.1.1 Base de cálculo estimada.....	30
2.2.2 Alíquota.....	31
2.3 Simples.....	31
2.3.1 Enquadramento.....	31
2.3.1.1 Momento da opção.....	32
2.3.2 Não podem optar pelo Simples.....	32
2.3.3 Exclusão do Simples.....	34
2.3.4 Possibilidade de reenquadramento.....	35
2.3.5 Tributos alcançados pelo Simples.....	35
2.3.6 Tributos não-alcançados pelo Simples.....	35
2.3.7 Alíquotas.....	36
2.4 Contribuição para o PIS/Pasep.....	37
2.4.1 Contribuintes.....	37
2.4.1.1 Contribuição sobre o faturamento.....	37
2.4.1.1.1 Base de cálculo e alíquota.....	38
2.4.1.2 Contribuição sobre a folha de salários.....	40
2.4.1.2.1 Base de cálculo e alíquota.....	40
2.5 Cofins.....	41
2.5.1 Contribuintes.....	41
2.5.2 Base de cálculo e alíquota.....	41
2.6 INSS.....	45
2.6.1 Contribuintes.....	46
2.6.2 Base de cálculo e alíquotas.....	46

2.7 FGTS.....	47
2.7.1 Base de cálculo e alíquota.....	47
3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	49
3.1 Conceito.....	49
3.2 Elisão fiscal X Evasão fiscal.....	49
3.2.1 Elisão fiscal.....	49
3.2.2 Evasão fiscal.....	50
3.3 Finalidade do planejamento tributário.....	51
4 PRÁTICA DO ESTÁGIO.....	52
4.1 Limitações do relatório.....	53
4.2 Pagamento mensal X apuração trimestral do lucro real.....	52
4.2.1 Compensação de prejuízos fiscais.....	52
4.2.2 Incidência do adicional de 10%.....	53
4.3 Custo de aquisição do imobilizado até R\$ 326,61.....	54
4.4 Pró-labore X distribuição de lucros.....	54
4.5 Empresas optantes pelo lucro presumido e Simples.....	55
4.6 Lucro presumido X Simples.....	56
4.7 Simples X Lucro presumido.....	57
4.8 Reserva de reavaliação.....	59
4.9 Lucro real X lucro arbitrado.....	61
4.10 Lucro real X lucro presumido.....	63
4.11 Empresa fictícia.....	64
5 CONCLUSÃO.....	70
6 BIBLIOGRAFIA.....	71

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação

Neste capítulo de introdução aborda-se os dados sobre a organização em que foi desenvolvido o estágio, a justificativa e os objetivos, além da metodologia utilizada para a realização do mesmo. Identifica o problema, que é sempre atual e presente na vida de todas as organizações.

Além disso, apresenta a estrutura do relatório.

1.2 Dados do supervisor

O meu supervisor no estágio chamava-se Chelman Portela e exercia a função de técnico contábil.

1.3 Organização

O estágio foi realizado no Escritório de Contabilidade J&Z, localizado na rua Mal. Floriano Peixoto, nº 858.

1.4 Histórico

O escritório, que foi fundado em 1968, pelos seus dois sócios, que são:

- João Alberto Peripoli - Contador – CRC/RS 16.331
- Zeferino Araújo Neto - Téc. Contábil – CRC/RS 38.983

Atualmente além dos sócios o escritório possui sete funcionários trabalhando diariamente.

1.5 Objetivos da organização

O escritório tem por objetivo principal prestar serviços de contabilidade a microempresas e empresas de pequeno porte, auxiliando-as em todos os momentos desde a sua abertura até seu fechamento, se for o caso.

1.6 Dados da organização

O escritório, registrado como prestador de serviços, está inscrito no instituto nacional de previdência social (INSS) com o nº 191.701.078.906.

1.7 Situação encontrada

Assim como qualquer organização, o Estado precisa de recursos para desempenhar as suas atividades. E a principal maneira para obtenção destas é através da cobrança de tributos.

Sendo a carga tributária brasileira uma das maiores do mundo em relação ao PIB, o planejamento tributário é visto como um instrumento de controle de gastos, fundamental na manutenção da lucratividade das empresas.

Por isso, os contadores ouvem cada vez mais a seguinte pergunta:

Como faço para minha empresa pagar menos tributos dentro da legalidade? Apesar de não ser essa a função principal do contador, ele deve fornecer essa informação através de um planejamento tributário específico para a situação de cada empresa.

1.8 Área de atuação

O estágio será desenvolvido na área de legislação tributária aplicada a Contabilidade.

1.9 Identificação do problema

O principal problema das empresas, sejam elas de pequeno ou grande porte é a excessiva carga tributária cobrada pelo governo. Por isso, cada vez mais faz-se necessário encontrar uma maneira legal de reduzir o pagamento de tributos pelas empresas.

1.10 Objetivos

1.10.1 Objetivo geral

Demonstrar como os contribuintes podem reduzir a carga tributária que incide sobre o lucro de suas empresas através de um planejamento tributário.

1.10.2 Objetivos específicos

- a) identificar quais os tributos que incidem sobre o lucro, bem como as alíquotas de cada um deles;
- b) apresentar comparações da tributação decorrente da aplicação do lucro real, do lucro presumido e do lucro arbitrado;
- c) demonstrar como empresas optantes pelo Simples podem reduzir sua carga tributária;
- d) apurar e demonstrar uma análise das diferentes formas de tributação e seus resultados.

1.11 Metodologia

A cada dia, a ciência contábil vem aumentando suas pesquisas, e para

alcançar seus objetivos é necessário que haja organização neste processo; o que é obtido com a utilização de uma metodologia.

Para alcançar os objetivos deste estudo foi utilizada a pesquisa bibliográfica.

Conforme Köche (2002,p. 122):

A pesquisa bibliográfica é a que se desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres. Na pesquisa bibliográfica o investigador irá levantar o conhecimento disponível na área, identificando as teorias produzidas, analisando-as e avaliando sua contribuição para auxiliar a compreender ou explicar o problema objeto da investigação. O objetivo da pesquisa bibliográfica, portanto, é o de conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa.

Posteriormente foi realizada a parte prática do estágio, onde foi demonstrado, através de cálculos, de que forma o planejamento tributário pode auxiliar na redução dos impostos pagos por determinada empresa.

Depois de manipulados os dados e obtidos os resultados, foi realizada a análise e interpretação destes, pois segundo Oliveira (1999) ambas se constituem no núcleo central da pesquisa.

1.12 Justificativa

As pessoas investem seu dinheiro na criação de empresas com um objetivo específico, obter um retorno sobre esse capital investido. As organizações têm seus objetivos sociais, como a geração de empregos, prestar benefícios à sociedade, entre outros. Mas, para cumprir com essas finalidades sociais as empresas precisam gerar lucros aos seus proprietários e acionistas.

Para aumentar cada vez mais a sua lucratividade essas empresas estão divididas em setores, visando com o desenvolvimento de suas atribuições específicas contribuir para alcançar os objetivos empresariais com um todo.

Um dos papéis do contador é a identificação e mensuração das informações financeiras da empresa para os interessados, internos (diretores) e externos (investidores, governo, etc), auxiliando assim na adequada tomada de decisões por parte de seus gestores.

Mas, para adquirirem vantagem em um ambiente extremamente competitivo como o mercado atual, as empresas devem utilizar todos os artifícios possíveis. E o

contador pode auxiliá-las a aumentar seus lucros através de técnicas como o planejamento tributário.

Mas a redução da carga tributária não é uma tarefa simples, devendo ser feita dentro da legalidade. A interpretação das leis fiscais não é sempre clara, podendo uma interpretação inadequada, resultar em litígios custosos à empresa.

Assim, o contador deve conhecer a legislação tributária e procurar para que dentro da legalidade e segurança a empresa obtenha economia com o pagamento de tributos.

Por isso a importância de fazer um estágio nessa área, a qual faz parte da contabilidade, e muitas vezes é desenvolvida por advogados, para demonstrar como os contadores podem ser importantes para as empresas e não meros arrecadadores de tributos, como muitos pensam.

1.13 Estrutura do trabalho

O relatório apresenta-se em capítulos para facilitar a compreensão do mesmo.

No primeiro capítulo, procurou-se mostrar os aspectos gerais do estágio, fazendo referência ao tema, aos objetivos e justificativa do estágio.

No segundo capítulo tratou-se da revisão bibliográfica, apresentando a legislação que serviu como base para realização do relatório, além de conceitos importantes para a realização e compreensão do mesmo.

O terceiro capítulo apresenta a teoria do planejamento tributário, mostrando a diferença entre evasão e elisão fiscal.

O quarto capítulo dedica-se a parte prática do estágio, demonstrando de forma prática como o contribuinte poderá pagar menos tributos, utilizando o planejamento tributário, escolhendo a melhor maneira para a apuração do lucro, ou utilizando-se do privilégio da tributação pelo Simples para as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP).

A conclusão fica por conta do quinto capítulo.

A bibliografia encerra este relatório de estágio.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo aborda conceitos necessários para a compreensão dos objetivos arrolados, bem como dos tributos sobre o lucro, das diferentes formas de sua apuração e de seus aspectos legais e contribuições pagas pelas empresas comerciais. Além disso evidencia a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, que são tributadas pelo Simples.

Alguns conceitos importantes:

- Tributo

Sua definição consta no CTN (Código Tributário Nacional):

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Resumidamente, tributo é um encargo financeiro, que não deve ser confundido com punição por ato ilícito e só pode ser criado por lei.

- Imposto

“Art.16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Conforme esta definição apresentada pelo CTN, podemos perceber que não há uma atuação específica do Estado que justifique a cobrança de impostos, sendo seu único objetivo captar recursos para a Fazenda Pública.

- Fato gerador

O Código Tributário Nacional (CTN) define fato gerador em seus arts. 114 e 115:

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.

O fato gerador da obrigação principal (pagamento do tributo), deve estar definido em lei, enquanto que a obrigação acessória (preenchimento de formulários, emissão de documento fiscal), pode ser definida por leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares, conforme consta no Art. 96 do CTN.

- Base de cálculo

É o valor sobre o qual se aplica a alíquota para a apuração do valor do tributo a pagar. Conforme o Art. 146 da Constituição Federal a base de cálculo deve ser definida em lei complementar estando sua alteração sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

- Alíquota

É o percentual definido em lei que ao ser aplicado sobre a base de cálculo vai determinar o montante do tributo a ser pago.

Os tributos incidentes sobre o lucro recolhidos pelas pessoas jurídicas são o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), que podem ser substituídos pelo Simples, para as micro e pequenas empresas que se enquadram nesta modalidade simplificada de tributação.

2.1 Imposto de renda (IR)

O imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas é regulamentado pelo Decreto 3.000/99.

O fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas é o lucro, os ganhos e os rendimentos .

Esta definição consta no CTN “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.”

São contribuintes do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) as pessoas jurídicas e firmas individuais, nos termos do RIR/99:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):

I – as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II – as empresas individuais (Capítulo II).

Art. 147. Consideram-se pessoas jurídicas, para efeito do disposto no inciso I do artigo anterior:

I – as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, e Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);

II – as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);

III – os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I – as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea a);

II – as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea b);

III – as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

§ 2º O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I – médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea a, e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II – profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea b);

III – agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea c);

IV – serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V – corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI – exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII – exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g").

A alíquota do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas é de 15% (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 1º), sobre a base de cálculo, que deve ser expressa em reais (R\$) (Lei nº 9.249, de 1995, art. 1º). Além do imposto, há a incidência de um adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º) ou, R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) anuais.

No Brasil há três diferentes formas de se apurar o lucro tributável, ou seja, a sua base de cálculo: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

2.1.1 Lucro Real

O lucro real difere do lucro líquido apurado contabilmente por ser ajustado conforme prescrito na legislação fiscal. O Art. 247 do RIR/1999 diz que “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).”

Este lucro real é obtido através da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), que é um livro de natureza eminentemente fiscal, criado pelo Decreto-lei nº1.598/77, em atendimento à previsão contida no § 2º do artigo 177 de Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). É destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação do imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar o resultado de períodos de apuração futuros.

O LALUR é composto de 2 partes:

Parte A: destinada aos lançamentos de ajuste (adições e exclusões) do resultado líquido do período de apuração, tendo como fecho a transcrição da demonstração do lucro real.

Parte B: destinada, exclusivamente, ao controle dos valores que não constem da escrituração comercial, mas que devem influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros.

O LALUR é obrigatório para todas as pessoas jurídicas contribuintes do imposto sobre a renda com base no lucro real.

2.1.1.1 Opção pelo lucro real

Conforme consta no Art. 246 do RIR/99 as seguintes pessoas jurídicas estão obrigadas a apuração pelo lucro real:

- I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e

valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;

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

A partir do ano civil de 2003 o valor limite que consta no inciso I passou a ser de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), conforme a Lei 10.637/2002. As demais pessoas jurídicas, que não são obrigadas, podem optar pelo lucro real desde que mantenham escrituração contábil e fiscal.

2.1.1.2 Base de cálculo

A Secretaria da Receita Federal que é a responsável pela administração e arrecadação do tributo esclarece como as pessoas jurídicas encontram sua base de cálculo:

O lucro real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração obtido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) e demonstrado no Lalur, observando-se que:

1. Serão adicionados ao lucro líquido (RIR/99, art. 249):

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I – ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");

II – os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro

grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

III – os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV – as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);

V – as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea a do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

VI – as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII – as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII – as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX – o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);

X – as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);

XI – o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).

Esses valores deverão ser obrigatoriamente adicionados ao valor do lucro líquido, apurado pela contabilidade com observância dos preceitos da lei comercial, aumentando o valor do mesmo e conseqüentemente a base de cálculo de apuração do imposto (IR).

2. Poderão ser excluídos do lucro líquido (RIR/1999, art. 250):

I – os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II – os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);

- c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional – BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional – NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);
- d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional – NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização – PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);
- e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subseqüentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

Deve-se prestar atenção ao seguinte detalhe, enquanto o Art. 249 do RIR/99 obriga a adição dos valores nele descritos, o Art. 250 fala que o contribuinte poderá excluir aqueles valores do lucro líquido, reduzindo assim a base de cálculo, e o valor a recolher do imposto.

2.1.1.3 Apuração

O lucro real pode ser apurado trimestralmente, nos períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

Mas se a opção for pela apuração anual, o pagamento deverá ser mensal, através de estimativa, utilizando a mesma base de cálculo do lucro presumido.

Ao final do ano-calendário quando houver a apuração do lucro real deverá recolher a diferença paga a menor ou se paga a maior poderá haver restituição deste valor ou a compensação com o valor a pagar de outros tributos federais.

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme determinação do art. 230 RIR.

2.1.1.4 Escrituração contábil e fiscal

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real deve manter escrituração conforme exigido pelas leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º). Os artigos 258 e 259 do RIR/99 dispõem sobre a obrigatoriedade da elaboração do livro diário e razão. Além destes, há outros livros necessários (art. 260, RIR/99):

A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em lei e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 48, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 8º e 27):

I - para registro de inventário;

II - para registro de entradas (compras);

III - de Apuração do Lucro Real - LALUR;

IV - para registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;

V - de Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

A falta de escrituração de algum deles irá implicar o arbitramento do lucro.

2.1.2 Lucro presumido

Quando não for obrigado a apuração pelo lucro real, o contribuinte poderá optar por estimar seu lucro tributável, através da aplicação de alíquotas sobre sua receita bruta.

2.1.2.1 Podem optar pelo lucro presumido

Pode optar pelo lucro presumido a pessoa jurídica que se encontre nas seguintes situações:

a) no ano-calendário anterior tiverem receita bruta total que, acrescida das demais receitas e dos ganhos de capital, não seja superior a R\$24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais) (RIR/1999, art. 516).

Nota:

A partir de 1º/01/2003, o limite anual passa a ser de R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) (Lei nº 10.637, de 2002, art. 46 e 68, III).

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

c) as demais pessoas jurídicas que não se enquadrem nas condições a que se referem o item "b", observado o limite de receita bruta, poderão, a

partir de 1º/01/1999, exercer a opção pela sistemática do lucro presumido, inclusive:

- c.1) as sociedade civis de profissão regulamentada;
- c.2) as pessoas jurídicas que exploram atividade rural;
- c.3) as sociedade por ações, de capital aberto;
- c.4) as empresas que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil;
- c.5) as empresas que tenham sócio ou acionista residente ou domiciliado no exterior;
- c.6) as empresas constituídas sob qualquer forma societária, de cujo capital participem entidades da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- c.7) que sejam filiais, sucursais, agências ou representações, no país, de pessoas jurídicas com sede no exterior;
- c.8) as empresas que vendam bens importados, qualquer que seja o valor da receita auferida com a venda desses produtos;
- c.9) as corretoras de seguro, por serem consideradas empresas de intermediação de negócios.(Perguntas e Respostas, nº 631)

2.1.2.2 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é a receita bruta acrescida das demais receitas operacionais que houver, além dos ganhos de capital.

Tabela 1 – Alíquotas aplicáveis ao lucro presumido

atividade	Percentual (%)
Revenda de combustíveis	1,6
Fabricação própria	8,0
Revenda de mercadorias	8,0
Industrialização p/ encomenda	8,0
Transporte de cargas	8,0
Serviços hospitalares	8,0
Atividade rural	8,0
Serviço de transportes/ exceto cargas	16,0
Administração de consórcios	32,0
Hotelaria e estacionamento	32,0
Serviços de profissionais habilitados	32,0
Representante comercial	32,0
Administração e locação de imóveis	32,0
Corretagem em geral	32,0
Serviços de construção civil	32,0

Fonte: Perguntas e Respostas, nº 242

Para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços, exceto as que prestam serviços hospitalares e as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, cuja receita bruta anual não ultrapassar R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), o percentual a ser considerado na apuração do lucro presumido será de 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta de cada trimestre. A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual reduzido cuja a receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R\$120.000,00 ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto, apurada em relação a cada mês transcorrido, até o último dia útil do mês subsequente aquele em que ocorrer o excesso, sem acréscimos (RIR/1999, art. 519, §§ 4º a 7º).

2.1.2.3 Apuração

A partir de 1º/01/1997, a apuração do imposto de renda passa a ser trimestral, com períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. A opção manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração, a partir de 1º/01/1999 é considerada como definitiva para todo ano-calendário (RIR/1999, art. 516, §§ 1º e 4º).

A pessoa jurídica que optar por essa modalidade de tributação tem a possibilidade de reconhecer a receita pelo regime de competência ou de caixa, se optar por esta deverá manter a escrituração do livro Caixa e observar as exigências impostas pela IN SRF nº 104/98.

2.1.2.4 – Momento da opção

A opção pelo lucro presumido, manifestada com o pagamento da primeira parcela do tributo, é definitiva para o todo o ano-calendário (RIR/99, art. 516, § 1º e 4º), com uma exceção.

As empresas prestadoras de serviços, face ao aumento da base de cálculo da contribuição social de 12% para 32%:

A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente,

em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres. (Art. 22, parágrafo único da Lei nº 10.684/2003).

A outra exceção é quando a empresa enquadrar-se no lucro arbitrado.

2.1.3 Lucro arbitrado

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso. Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

As condições que levam ao arbitramento do lucro estão expostas no RIR:

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

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

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

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

b) determinar o lucro real;

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V – o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Se qualquer uma destas condições não for cumprida, o lucro da empresa será arbitrado pelo fisco.

2.1.3.1 Base de cálculo

Os percentuais aplicáveis para o cálculo do lucro arbitrado, quando reconhecida a receita bruta, são os mesmo utilizados para o cálculo do lucro presumido, acrescidos de 20%, conforme:

Tabela 2 – alíquotas de arbitramento do lucro

atividade	Percentual (%)
Revenda de combustíveis	1,92
Fabricação própria	9,6
Revenda de mercadorias	9,6
Industrialização p/ encomenda	9,6
Transporte de cargas	9,6
Serviços hospitalares	9,6
Atividade rural	19,2
Serviço de transportes/ exceto cargas	19,2
Administração de consórcios	38,4
Hotelaria e estacionamento	38,4
Serviços de profissionais habilitados	38,4
Representante comercial	38,4
Administração e locação de imóveis	38,4
Corretagem em geral	38,4
Serviços de construção civil	38,4
<i>factoring</i>	38,4
Bancos, instituições financeiras e assemelhados	45,0

Fonte: Perguntas e Respostas, nº 684

Quando a receita bruta não for conhecida, os percentuais de arbitramento recaem sobre outros parâmetros que estão discriminados na tabela a seguir:

Tabela 3 – coeficientes de arbitramento

Base de cálculo quando a receita bruta não for conhecida	coeficiente
Lucro real auferido no último período em que a empresa manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais	1,5
Valor do aluguel devido no trimestre	0,9
Soma dos valores devidos no trimestre a empregados (prestação de serviços)	0,8
Valor das compras de mercadorias efetuadas no trimestre (atividade comercial)	0,4
Soma, em cada trimestre, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (indústrias)	0,4
Valor do capital constante do último balanço patrimonial	0,21
Valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido	0,15
Soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existente no último balanço patrimonial conhecido	0,12

Fonte: Perguntas e Respostas, nº 691

2.1.3.2 Apuração

A apuração do imposto é trimestral, com períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

2.1.3.3 Auto-arbitramento

Como regra geral, o arbitramento do lucro é aplicado pelo agente fiscal, no caso, a Secretaria da Receita Federal.

Porém, a partir de 01/01/1995, desde que conhecida a receita bruta, o contribuinte pode proceder ao auto-arbitramento e efetivar o pagamento dos tributos com base no lucro arbitrado (Lei nº 8.981/95, art. 47, §§ 1º e 2º, Lei nº 9.430/96, art. 1º).

2.1.3.4 – Momento da opção

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

2.2 Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)

A contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, é uma contribuição parafiscal que foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, conforme determinação do art 149 e 195 da Constituição Federal. Sendo ela uma fonte de recursos para atender o programa de seguridade social.

2.2.1 Base de cálculo

A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado por:

Adições, tais como:

- a. o valor de qualquer provisão, exceto as para o pagamento de férias e décimo-terceiro salário de empregados, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência complementar e das operadoras de planos de assistência à saúde, quando constituídas por exigência da legislação especial a elas aplicável;
- b. o valor da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido efetivamente realizado no período de apuração, se não computado em conta de resultado (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- c. o ajuste por diminuição do valor dos investimentos no Brasil avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- d. a parcela dos lucros, anteriormente excluídos, de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, recebida no período de apuração, inclusive mediante resgate ou alienação sob qualquer forma de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para quitação desses créditos, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º);
- e. a parcela da reserva especial, mesmo que incorporada ao capital, proporcionalmente à realização dos bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título (Lei nº 8.200, de 1991, art. 2º);
- f. os juros sobre o capital próprio, em relação aos valores excedentes aos limites de dedução estabelecidos na legislação;
- g. as despesas não dedutíveis (Lei nº 9.249, de 1995, art.13);
- h. os prejuízos e perdas incorridos no exterior e computados no resultado (MP nº 1.991-16, de 2000, art. 21);
- i. os valores excedentes aos limites estabelecidos para o Preço de Transferência (Lei nº 9.430, de 19/96, arts. 18 a 24, e IN SRF nº 243, de 2002);
- j. o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 60);
- k. os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil no curso do ano-calendário (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 1º; Lei nº 9.959, de 2000, art. 3º ; MP nº 1.991-15 , de 2000, art. 35, e reedições; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 74);

Exclusões, tais como:

- a. o valor da reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, baixadas no período de apuração, seja por utilização da provisão ou por reversão, e anteriormente adicionadas (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- b. os lucros e dividendos de investimentos no Brasil avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- c. o ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

- d. a parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, computada no lucro líquido, proporcional à receita dessas operações considerada nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do período de apuração, inclusive quando quitados mediante recebimento de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º e ADN CST nº-5, de 1991);
- e. o valor das variações monetárias ativas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, ainda não liquidados, tendo havido a opção pelo seu reconhecimento quando da correspondente liquidação (MP nº 1.858-10, de 1999, art. 30);
- f. o valor das variações monetárias passivas das obrigações e direitos de crédito, em função das taxas de câmbio, quando da correspondente liquidação, tendo havido a opção pelo seu reconhecimento nesse momento; (MP nº 1.858-10, de 1999, art. 30).

NOTAS:

O lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa apurada, a partir de 1º/01/1992 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 44, parágrafo único), respeitado o limite de 30% (trinta por cento) do lucro ajustado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 58; e MP nº 1.991-15, de 2000, art. 42).

2.2.1.1 Base de cálculo estimada

As pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual deverão pagar a CSLL, mensalmente, sobre uma base de cálculo estimada, que será a soma dos seguintes valores:

- O valor correspondente a 12% (doze por cento) da receita bruta mensal, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos;
- A partir de 1º/09/2003, o percentual da receita bruta a ser considerado para efeito de determinação da base de cálculo estimada da CSLL será de 32 % (trinta e dois por cento), para as atividades de (Lei nº 10.684, de 2003, art. 22):
 - prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
 - intermediação de negócios;

- administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços - *factoring*.

2.2.2 Alíquota

A alíquota que incide sobre a base de cálculo é de 9%. Aplica-se à contribuição social as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

As microempresas e empresas de pequeno porte recolher estes e outros tributos de forma simplificada, como é explicado a seguir.

2.3 Simples

O Sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições (Simples), que é uma forma simplificada de pagamento de tributos, foi criado pela Lei nº 9.317 de 06 de dezembro de 1996, passando a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1997.

2.3.1 Enquadramento

Para serem enquadradas no Simples as microempresas e empresas de pequeno porte devem obedecer aos seguintes critérios conforme o Art. 2º da Lei nº 9.317/96:

- I - microempresa: a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário anterior, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais);
- II - empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário receita bruta superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

Somente essas empresas têm possibilidades de se enquadrarem no Simples, se assim desejarem.

2.3.1.1 Momento da opção

Conforme Pinto (2003) opção pelo Simples dar-se-á mediante a inscrição da pessoa jurídica que se enquadra na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte no CNPJ – Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas, quando o contribuinte prestará todas as informações necessárias, inclusive quanto:

1 – à especificação dos impostos, dos quais é contribuinte (IPI, ICMS ou ISSQN);

2 – ao porte da pessoa jurídica (microempresa ou empresa de pequeno porte).

2.3.2 Não podem optar pelo Simples

As seguintes pessoas jurídicas não podem optar pelo Simples (Lei nº 9.317/96, Art. 9º):

I - na condição de microempresa, que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais);

II - na condição de empresa de pequeno porte, que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais);

III - constituída sob a forma de sociedade por ações;

IV - cuja atividade seja banco comercial, banco de investimentos, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização e entidade de previdência privada aberta;

V - que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;

VI - que tenha sócio estrangeiro residente no exterior;

VII - constituída sob qualquer forma, de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

VIII - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

IX - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), ou proporcional ao número de meses, no caso de início de atividade no próprio ano-calendário;

X - de cujo capital participe, como sócio, outra pessoa jurídica;

XI - cuja receita decorrente da venda de bens importados seja superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total;

XII - que realiza operações relativas:

a) à importação de produtos estrangeiros;

b) à locação ou administração de imóveis;

c) ao armazenamento e depósito de produtos de terceiros;

d) à propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação;

e) a *factoring*;

f) à prestação de serviços de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra;

XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculo, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;

XIV - que participe do capital de outra pessoa jurídica, ressalvados os investimentos provenientes de incentivos fiscais efetuados antes da vigência da Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, quando se tratar de microempresa, ou antes da vigência dessa Lei, quando se tratar de empresa de pequeno porte;

XV - que tenha débito inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

XVI - cujo titular ou sócio que participe de seu capital, com mais de 10% (dez por cento), esteja inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

XVII - seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes da vigência dessa Lei;

XVIII - cujo titular ou sócio com participação em seu capital superior a 10% (dez por cento), adquira bens ou realize gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados;

XIX - que exerça a atividade de industrialização, por conta própria ou por encomenda, dos produtos classificados nos Capítulos 22 e 24 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), sujeitos ao regime de tributação de que trata a Lei nº 7.798, de 10-07-89 (em valores fixos).

§ 1º Na hipótese de início de atividade no ano-calendário imediatamente anterior ao da opção, os valores a que se referem os incisos I e II serão, respectivamente, de R\$10.000,00 (dez mil reais) e R\$100.000,00 (cem mil reais) multiplicados pelo número de meses de funcionamento naquele período, desconsideradas as frações de meses.

§ 2º O disposto nos incisos IX e XIV não se aplica à participação em centrais de compras, bolsas de subcontratação, consórcio de exportação e associações assemelhadas, sociedades de interesse econômico, sociedades de garantia solidária e outros tipos de sociedades, que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das microempresas e empresas de pequeno porte, desde que estas não exerçam as atividades referidas no inciso XII.

§ 3º O disposto no inciso XI e na alínea "a" do inciso XII não se aplica à pessoa jurídica situada exclusivamente em área da Zona Franca de Manaus e da Amazônia Ocidental, a que se referem os Decretos-leis nºs 288, de 28 de fevereiro de 1967, e 356, de 15 de agosto de 1968.

§ 4º Compreende-se na atividade de construção de imóveis, de que trata o inciso V deste artigo, a execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, como a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo

§ 5º A vedação a que se referem os incisos IX e XIV do caput não se aplica na hipótese de participação no capital de cooperativa de crédito.

Estas empresas, mesmo que se enquadrem como microempresas e empresas de pequeno porte não poderão optar pelo Simples, por força desta lei.

2.3.3 Exclusão do Simples

A própria lei determina as hipóteses em que a empresa será excluída do Simples, conforme demonstrado a seguir:

Art. 12. A exclusão do Simples será feita mediante comunicação pela pessoa jurídica ou de ofício.

Art. 13. A exclusão mediante comunicação da pessoa jurídica será feita :

I – por opção; ou

II – obrigatoriamente, quando:

a) incorrer em qualquer das situações excludentes constantes do art. 9º;

b) ultrapassado, no ano-calendário de início de atividades, o limite de receita bruta correspondente a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período.

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

I – exclusão obrigatória, pelo excesso de receita bruta, quando não realizada por comunicação da pessoa jurídica;

II – embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não-justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprio ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional);

III – resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades da pessoa jurídica ou se encontrem os bens de sua posse ou propriedade;

IV – constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

V – prática reiterada de infração à legislação tributária;

VI – comercialização de mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VII – incidência em crime contra a ordem tributária, com decisão definitiva.

A pessoa jurídica que for excluída do Simples estará sujeita as normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive com relação a forma de apuração dos seus resultados, tomando como base as regras previstas para o lucro real, ou quando seja permitido, pelo lucro presumido.

2.3.4 Possibilidade de reenquadramento

A pessoa jurídica excluída do Simples poderá retornar ao sistema, no ano-calendário seguinte àquele em que a receita bruta anual tenha ficado dentro dos limites de receita bruta da microempresa ou da empresa de pequeno porte, conforme o caso, observadas as demais condições e vedações.

2.3.5 Tributos alcançados pelo Simples

O valor do recolhimento unificado pelo SIMPLES substitui os seguintes tributos e contribuições (Lei 9.317/96, Art. 3º, § 1º):

- a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994 e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996.

Ainda, conforme o Art 4º da referida Lei, o Simples poderá incluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) devido por microempresas e empresas de pequeno porte, desde que a Unidade Federada ou o município em que esteja estabelecida venha a ele aderir mediante convênio.

2.3.6 Tributos não-alcançados pelo Simples

O pagamento do imposto unificado não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas (Lei 9.317/96, Art. 3º, § 2º):

- a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF;
- b) Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros – II;
- c) Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE;

- d) Imposto de Renda, relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim relativo aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos (o IR Fonte será considerado de tributação exclusiva);
- e) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR;
- f) Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF;
- g) Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS;
- h) Contribuição para a Seguridade Social, relativa a parcela descontada do empregado.

2.3.7 Alíquotas

Esta é a tabela da alíquota a ser aplicada sobre a receita bruta para as empresas optantes pelo Simples.

Tabela 4 - Alíquotas do Simples

TIPO DE EMPRESA	REC. BRUTA ACUM. ANO R\$	Percentual	Se contrib. IPI
ME em geral	Até 60.000,00	3%	+ 0,50%
idem	De 60.00,01 a 90.000,00	4%	+ 0,50%
idem	De 90.000,01 a 120.000,00	5%	+ 0,50%
ME: ensino fundamental, centro de formação de condutores, agências lotéricas, e PJ com receita bruta de prest. Serviços acumulada igual ou superior a 30% da receita bruta total acumulada	Até 60.000,00	4,5%	+ 0,75%
Idem	De 60.00,01 a 90.000,00	6,0%	+ 0,75%
Idem	De 90.000,01 a 120.000,00	7,5%	+ 0,75%
EPP em geral	Até 240.000,00	5,4%	+ 0,50%
Idem	De 240.000,01 a 360.000,00	5,8%	+ 0,50%
Idem	De 360.000,01 a 480.000,00	6,2%	+ 0,50%
Idem	De 480.000,01 a 600.000,00	6,6%	+ 0,50%
Idem	De 600.000,01 a 720.000,00	7,0%	+ 0,50%
Idem	De 720.000,01 a 840.000,00	7,4%	+ 0,50%
Idem	De 840.000,01 a 960.000,00	7,8%	+ 0,50%
Idem	De 960.000,01 a 1.080.000,00	8,2%	+ 0,50%
Idem	De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	8,6%	+ 0,50%
EPP: ensino fundamental, centro de formação de condutores, agências lotéricas, e PJ com receita bruta de prest. Serviços acumulada igual ou superior a 30% da receita bruta total acumulada	Até 240.000,00	8,1%	+ 0,75%
Idem	De 240.000,01 a 360.000,00	8,7%	+ 0,75%
Idem	De 360.000,01 a 480.000,00	9,3%	+ 0,75%
Idem	De 480.000,01 a 600.000,00	9,9%	+ 0,75%
Idem	De 600.000,01 a 720.000,00	10,5%	+ 0,75%
Idem	De 720.000,01 a 840.000,00	11,1%	+ 0,75%
Idem	De 840.000,01 a 960.000,00	11,7%	+ 0,75%
Idem	De 960.000,01 a 1.080.000,00	12,3%	+ 0,75%
Idem	De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,9%	+ 0,75%

Fonte: Informativo Fiscal

Quando uma microempresa (ME) ultrapassar o limite de R\$ 120.000,00, passará a pagar como empresa de pequeno porte (EPP) sobre a receita excedente.

Quando uma empresa de pequeno porte (EPP) ultrapassar o limite de R\$ 1.200.000,00, passará a recolher pelos percentuais máximos acrescidos de 20% (vinte por cento), (de 8,6% para 10,32% e o IPI de 0,5% para 0,6%). Esse acréscimo no percentual será aplicado somente ao valor que exceder o limite.

As empresas que não se enquadram nesta modalidade recolhem as contribuições apresentadas a seguir.

2.4 Contribuição para o PIS/Pasep

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi criada pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Já a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), foi criada pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

2.4.1 Contribuintes

Esta contribuição pode incidir sobre o faturamento das empresas ou sobre sua folha de salários, o que vai determinar os seus contribuintes, conforme a legislação.

2.4.1.1 Contribuição sobre o faturamento

São contribuintes sobre o faturamento: (IN/SRF 247/02, Art. 3º)

- as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;
- as entidades fechadas e abertas de previdência complementar, sendo irrelevante sua forma de constituição;
- as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação as operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e pagamento do passivo

2.4.1.1.1 Base de cálculo e alíquota

As pessoas jurídicas de direito privado que recolhem o PIS/PASEP sobre o faturamento, tem como base de cálculo o valor do faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, (IN/SRF 247/02, Art. 10º).

Conforme o Art. 23 da IN/SRF 247/02 podem ser excluídos ou deduzidos da receita bruta, quando a tenham integrado, os valores:

- I - das vendas canceladas;
 - II - dos descontos incondicionais concedidos;
 - III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
 - IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
 - V - das reversões de provisões;
 - VI - das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;
 - VII - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP); e
 - VIII - das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.
- § 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.
- § 2º Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subsequentes

Além destas, existem deduções e exclusões específicas, dependendo do objeto social da empresa.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado recolhem o PIS/Pasep no sistema cumulativo, à alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), conforme o Art. 52 da IN/SRF 247/02.

Com o advento da Lei nº 10.637/02 a contribuição para o PIS/Pasep passou a ser não-cumulativo para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Para a incidência não-cumulativa não integram a base de cálculo as receitas: (Lei nº 10.637/02, Art. 1º, § 3º).

- I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Para determinar o valor da contribuição será aplicado sobre a base de cálculo a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), conforme determinação do Art. 2º da referida Lei.

Sobre este valor apurado a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Lei nº 10.637/02, Art. 3º).

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

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

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

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

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

2.4.1.2 Contribuição sobre a folha de salários

São contribuintes nesta modalidade as seguintes entidades: (IN/SRF 247/02, Art. 9º)

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e assistência social que preencham os requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532/97;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações nas condições estabelecidas pelo art. 15 da Lei nº 9.532/97;

V - sindicatos; federações e confederações;

VI - serviços autônomos, criados ou autorizados por Lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo poder público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras – OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu parágrafo 1º da Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971.

Parágrafo único. As sociedades cooperativas, na hipótese do § 5º do art. 33, também contribuirão para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

2.4.1.2.1 Base de cálculo e alíquota

Conforme a IN/SRF 247/02, a base de cálculo do PIS sobre a folha de salários é o total da folha de pagamento mensal dos empregados, sendo o total dos rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais como salários,

gratificações, prêmios, ajudas de custo, comissões, quinquênios, 13º salário, férias etc. As entidades sem fins lucrativos que não tiverem empregados estão desobrigadas do recolhimento da contribuição ao PIS/Pasep.

Sobre esta base de cálculo será aplicada a alíquota de 1% (um por cento), conforme o Art. 61 da IN/SRF 247/02.

2.5 Cofins

A Contribuição Social sobre o Faturamento (Cofins), antigo Finsocial, foi instituída pela Lei Complementar nº70, de 30 de dezembro de 1991, sendo na realidade uma contribuição para o financiamento da seguridade social, que tem como objetivos, assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, conforme determina a Constituição Federal.

2.5.1 Contribuintes

Os contribuintes da Cofins, conforme o Art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 2001, são as pessoas jurídicas em geral e a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, e as mencionadas no Art 3º da IN/SRF 247/02.

2.5.2 Base de cálculo e alíquota

A base de cálculo da Cofins é a mesma do PIS/Pasep, evidenciada no Art. 10 da IN/SRF 247/02:

Art.10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

§ 1º Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 2º Nas operações de câmbio, realizadas por instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil:

I - considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço da venda e o preço da compra da moeda estrangeira; e

II - a diferença negativa não poderá ser utilizada para a dedução da base de cálculo destas contribuições.

§ 3º Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

§ 4º A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

§ 5º Na determinação da base de cálculo de que trata o § 4º será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

§ 6º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que tratam os §§ 4º e 5º, é o preço ajustado entre as partes.

São permitidas exclusões e deduções gerais, conforme o Art.23 da IN/SRF 247/02, que são as mesmas para o PIS/Pasep apresentadas anteriormente, além de outras exclusões específicas constantes na mesma Instrução Normativa.

Sobre o valor do faturamento será aplicada a alíquota de 3% (três por cento), Art. 52 da IN/SRF 247/02, além de outras alíquotas diferenciadas, presentes da referida instrução. Esta alíquota é aplicada de forma cumulativa, por empresas optantes pelo lucro presumido, arbitrado, ou pelo Simples.

Com o advento da Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003, passou a ser não-cumulativa para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, não se aplicando a: (Art. 10, Lei nº 10.833/03)

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - as sociedades cooperativas;

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes do serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica e por banco de sangue;

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

A base de cálculo será o faturamento, não integrando esta as seguintes receitas: (Lei nº 10.833/03, Art. 1º, § 3º)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Sobre esta base de cálculo será aplicada a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), conforme o Art. 2º da Lei nº10.833/03. Sobre este valor apurado para a contribuição a pessoa jurídica poderá descontar os seguintes créditos: (Lei nº 10.833/03, Art. 3º)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 6º Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º:

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela constante do art. 2º;

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa

dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

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

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura.

§ 12. Relativamente ao crédito presumido referido no § 11:

I - o valor das aquisições que servir de base para cálculo do crédito presumido não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de produto, pela Secretaria da Receita Federal - SRF; e

II - a Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para regulamentá-lo.

Após o desconto destes créditos será encontrado o valor da contribuição a ser pago pelo contribuinte.

Além destes impostos e contribuições, administrados pela receita federal, a empresa recolhe contribuições sobre a folha de pagamento de seus funcionários, encarecendo consideravelmente a mão-de-obra das empresas. Alguns especialistas (Oliveira, 2004) estimam que a soma de todos os encargos trabalhistas representa pelo menos 100% (cem por cento) do salário nominal, por exemplo, um funcionário que tenha um salário mensal de R\$ 1.000,00 (mil reais), custa realmente para a empresa no mínimo R\$ 2.000,00 (dois mil reais).

2.6 INSS

A seguridade social é financiada por toda a sociedade, nos termos do Art. 195 da Constituição Federal CF/88, nos interessando aqui as contribuições sociais

recolhidas pelas empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço, (Lei nº 8.212/91, Art. 11, Parágrafo único, a).

2.6.1 Contribuintes

Como foi supracitado, toda a sociedade contribui para a seguridade social, cabendo aqui demonstrar quem a legislação considera empresa para recolher esta contribuição.

O Art. 15, da Lei 8.212/91 define empresa:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

Parágrafo único. Considera-se empresa, para os efeitos desta lei, o autônomo e equiparado em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

2.6.2 Base de cálculo e alíquota

As alíquotas e base de cálculo para a contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) estão definidas no Art. 22 da Lei nº 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços;

II - para o financiamento da complementação das prestações por acidente do trabalho, dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras,

distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 8º do art. 28.

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

§ 4º O Poder Executivo estabelecerá, na forma da lei, ouvido o Conselho Nacional da Seguridade Social, mecanismos de estímulo às empresas que se utilizem de empregados portadores de deficiência física, sensorial e/ou mental, com desvio do padrão médio.

Além desta contribuição, as empresas ainda contribuem com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), e para terceiros, como é demonstrado a seguir.

2.7 FGTS

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) foi criado pela Lei nº 5.107 de 13 de setembro de 1966, sendo atualmente regido pela Lei nº 8.036 de 11 de maio de 1990. Seu recolhimento é normatizado pela Caixa Econômica Federal (CEF), que é o agente operador do sistema FGTS. Todas as empresas recolhem o Fundo de Garantia, inclusive as optantes pelo Simples.

2.7.1 Base de cálculo e alíquota

A base de cálculo do fundo de garantia (FGTS) é a remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os Arts. 457 e 458 da CLT e a gratificação de Natal a que se refere a Lei nº 4.090/62, sendo aplicado sobre ele a alíquota de 8% (oito por cento) (Lei nº 8.036/90, Art. 15) que é depositado na caixa econômica federal e esta credita a conta vinculada de cada funcionário beneficiado pelo recolhimento. As empresas que não são optantes pelo Simples têm de contribuir com mais 0,5% (meio por

cento) (Lei Complementar nº 110/01, Art. 2º), que se destina ao custeio do pagamento de expurgos inflacionários.

A tabela a seguir demonstra todas as contribuições que incidem sobre a folha de pagamento:

Tabela 5 – Contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento

Encargos sobre a folha	%
Contribuição ao INSS – parte da empresa	20,00
Sesi, Sesc ou Sest	1,50
Senai, Senac ou Senat	1,00
Incra	0,20
Sebrae	0,60
Salário-educação	2,50
Seguro de Acidentes de Trabalho	1,0; 2,0; 3,0
Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)	8,00
Novas Contribuições sociais – LC 110/01	0,54
Total	37,34

Fonte: Oliveira (2004, p 153)

Além disso, incide ainda uma multa de 40% (quarenta por cento) (Art. 18, § 1º, Lei nº 8.036/90) e uma contribuição social de 10% (dez por cento) (Art. 1º, LC 110/01), nos casos de demissões sem justa causa, sobre o saldo da conta vinculada do trabalhador demitido. A alíquota do seguro de acidentes de trabalho (SAT), varia conforme o grau de risco da atividade desempenhada pelo empregado da empresa.

Além destas contribuições, as empresas pagam encargos trabalhistas sobre a mão-de-obra.

Tabela 6 – Encargos trabalhistas incidentes sobre a mão-de-obra.

Encargos sobre a mão-de-obra	%
Repouso Semanal Remunerado – RSD/DSR	18,77
Férias	9,03
1/3 sobre as férias	3,61
Feriados	3,97
Aviso Prévio	2,46
13º Salário	10,83
Total	48,67

Fonte: Oliveira (2004, p 153)

Por causa desta elevada carga tributária sobre a folha de pagamento, que cada vez mais as empresas estão investindo em robotização e informatização de suas atividades, aumentando cada vez mais o desemprego.

Concluída a revisão bibliográfica, o capítulo seguinte traz considerações sobre planejamento tributário.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

É dever da administração maximizar os lucros e minimizar as perdas. Por essa razão, o planejamento tributário é um instrumento tão necessário de gestão de negócios, quanto qualquer outro planejamento, seja de marketing, de vendas, de qualificação de pessoal, de comércio exterior etc.

Buscar apenas a redução de impostos pode acabar virando uma camisa-de-força, uma obsessão, para a empresa. Nunca se deve sacrificar o crescimento da empresa só para pagar menos tributos, o que às vezes acontece com empresas que estão no limite do faturamento aceito pelo Simples, por exemplo, por isso cada caso de planejamento tributário precisa ser muito bem analisado.

3.1 Conceito

Planejamento Tributário tem sido definido como a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando de implementar aquela menos onerosa.

Conforme CAMPOS (1987, p. 25) “Planejamento tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior a ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos.”

3.2 Elisão fiscal X Evasão fiscal

Antes de se trabalhar com planejamento tributário é necessário saber a diferença entre evasão e elisão fiscal.

3.2.1 Elisão fiscal

A finalidade do planejamento tributário é de obter a maior economia fiscal

possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei.

Por isso, denomina-se de elisão fiscal a economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei.

Portanto, a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei.

3.2.2 Evasão fiscal

Já a evasão fiscal, contrário de elisão, é a prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetiva reduzi-la ou ocultá-la. A evasão fiscal está prevista e capitulada na lei dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (Lei nº 8.137/90). A citada lei, define que o constitui crime contra a ordem tributária :

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;

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal.

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Note-se que, posteriormente, a Lei nº 9.249/95 dispõe em seu art.34:

Art.34 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Como pode se perceber por determinação da própria lei, as punições não compensam qualquer tentativa de elisão fiscal, por isso deve-se agir dentro da legalidade quando proceder ao planejamento tributário.

3.3 Finalidades do planejamento tributário

O planejamento tributário tem como objetivo a economia (diminuição) legal de tributos pagos ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, sendo a maior.

Até 34% do lucro vai para o governo. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, imprescindível a adoção de um sistema de economia legal.

O planejamento tributário possui três finalidades (Greco, 1998):

- 1) Evitar a incidência do fato gerador do tributo.
- 2) Reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo.
- 3) Retardar o pagamento do tributo, postergando (adiando) o seu pagamento, sem a ocorrência da multa.

Planejamento tributário é saúde para as empresas, pois representa maior capitalização do negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de novos empregos, pois os recursos economizados poderão possibilitar novos investimentos. Por isso, ele deve ser feito pela administração das empresas, com o auxílio dos contadores.

4 PRÁTICA DO ESTÁGIO

Após a revisão bibliográfica demonstrando os tributos incidentes sobre o lucro das empresas, a saber, imposto de renda (IRPJ) e contribuição social (CSLL), PIS/Pasep e Cofins, que incidem sobre a receita bruta, de forma cumulativa ou não-cumulativa e as contribuições para a seguridade social (INSS) e para o fundo de garantia dos empregados (FGTS) e terceiros (Senaí, Sesi, outros).

Além das empresas tributadas pelo SIMPLES, neste capítulo será demonstrada a parte prática do estágio buscando apresentar algumas maneiras de reduzir a carga tributária das empresas dentro da legalidade.

4.1 Limitações do relatório

É importante ressaltar que este relatório de estágio não tem a pretensão de evidenciar todas as formas de planejamento tributário, podendo existir muitas outras que poderão ser utilizadas pelas empresas em geral, pois isso exige uma pesquisa exaustiva e extensa sobre matéria tributária.

Este relatório de estágio foi elaborado com base na legislação tributária vigente até 24 de Dezembro de 2004, portanto quaisquer alterações legais posteriores a esta data devem ser desconsideradas.

4.2 Pagamento mensal X apuração trimestral do lucro real.

4.2.1 Compensação de prejuízos fiscais

Como a apuração trimestral é definitiva, o lucro real de um trimestre não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestre subsequente, ainda que do mesmo ano-calendário. E, ser for apurado prejuízo fiscal em um trimestre, a compensação desse prejuízo com o lucro real apurado nos trimestres seguintes ficará sujeita à observância do limite máximo de 30% (trinta por cento). Além disso, o

prejuízo não-operacional de um trimestre somente poderá ser compensado, nos trimestres seguintes, com lucros da mesma natureza.

O mesmo efeito ocorre com a contribuição social sobre o Lucro, excepcionada a restrição relativa à compensação de prejuízos não-operacional, mas com o limite de 30%. Ao passo que, no regime de pagamentos mensais, o que prevalecerá será a apuração anual de resultados, de forma que os resultados positivos e negativos do ano são compensados automaticamente, sem nenhuma restrição, qualquer que seja a sua natureza (operacional ou não-operacional).

4.2.2 Incidência do adicional 10%.

No regime de apuração trimestral, sobre a parcela do lucro real de um trimestre, que exceder a R\$60.000,00, a incidência do adicional de 10% é devida, ao passo que no regime de pagamentos mensais, embora incida adicional sobre a parcela do lucro tributável mensal que exceder a R\$20.000,00, essa incidência somente será definitiva sobre a parcela do lucro real anual que exceder a R\$240.000,00.

No exemplo abaixo, uma empresa que tenha se submetido à apuração trimestral do lucro real poderá ocorrer o seguinte:

Trimestre	Resultado apurado		Adicional devido R\$
	Lucro real R\$	Prejuízo fiscal R\$	
1º	80.000,00		10% s/ 20.000,00= 2.000,00
2º	110.000,00		10% s/ 50.000,00= 5.000,00
3º	70.000,00		10% s/ 10.000,00= 1.000,00
4º		(30.000,00)	
SOMAS	260.000,00	(30.000,00)	8.000,00

Quadro 1 – Imposto de renda trimestral

Portanto, esta empresa, por ter optado pela apuração trimestral do lucro real, acabou pagando no ano, de forma definitiva, adicional de R\$ 8.000,00 ao passo que, se houvesse optado pelo pagamento mensal do imposto, o seu lucro real anual seria de 230.000,00 (R\$260.000,00 menos R\$30.000,00), abaixo, portando, do limite de incidência do adicional.

Nesta hipótese, no regime de pagamento mensal, em alguns meses a empresa teria ficado sujeita ao adicional sobre a parcela do lucro mensal que excedeu a R\$20.000,00, mas essa incidência do adicional seria provisória, porque o imposto devido mensalmente durante o ano é deduzido do imposto devido sobre o lucro real anual.

4.3 Custo de aquisição do imobilizado até R\$ 326,61

Poderá ser deduzido, como despesa operacional, o custo de aquisição de bens do ativo permanente cujo prazo de vida útil não ultrapasse um ano ou de valor unitário não superior a R\$ 326,61, desde que atinja a utilidade funcional individualmente, isto é, não seja empregado em conjunto.

Fundamento Legal: art. 301 do RIR/99.

4.4 Pró-labore X distribuição de lucros

A legislação do imposto de renda e da previdência social não define como base de cálculo a distribuição de lucro, sendo que o pró-labore tem incidência de IRRF e INSS, dessa forma é recomendável reduzir o pró-labore e aumentar a distribuição de lucro.

Fundamentação legal

Decreto 3048/99

Art. 201, § 1º São consideradas remunerações as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observando os termos do inciso II do § 5º.

Lei n.º 9.249/95

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

4.5 Empresas optantes pelo lucro presumido e Simples

As empresas que são tributadas pelo lucro presumido e pelo Simples podem, opcionalmente, adotar o regime de caixa.

A adoção do regime de caixa resulta na postergação, nas operações de venda a prazo, do momento de recolhimento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

No caso específico dos créditos de clientes a receber cujos valores não forem honrados, a vantagem também é quantitativa em relação ao lucro arbitrado, pois, no regime de caixa, créditos de clientes que jamais serão recebidos nunca integrarão a base de cálculo do lucro presumido.

Fundamentação legal

Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) 104/98

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviço com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do reconhecimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I – emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II – indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos em adiantamento, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese desse artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das

contribuições com o acréscimo de juro de mora e multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculada na forma da legislação vigente.

Art. 2º o disposto neste artigo aplica-se, também, à determinação das base de cálculo da contribuição PIS/PASEP, da contribuição para a seguridade social – COFINS, da contribuição Social sobre o Lucro Líquido e para optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuição das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

4.6 Lucro presumido X Simples

Se o negócio da empresa de pequeno porte tributada pelo lucro presumido tiver 2 (duas) ou mais atividades, e uma delas for enquadrável no Simples, pode-se transferi-la para uma nova empresa com a participação societária exclusiva das pessoas físicas. Exemplo:

Empresa com atividades A (comercial) e B (serviços), sendo a B enquadrável no Simples . A receita da atividade A é de R\$ 600.000/ano e de B é de R\$ 480.000/ano:

Cálculo R\$:	Presumido	Simples
Receita Bruta Anual	480.000,00	480.000,00
Simples (não contribuinte IPI) – ver Quadro 3		41.190,00
INSS (valor folha/ano = R\$ 120.000)x 28,8%	34.560,00	
PIS e COFINS	17.520,00	
IRPJ (base presumida 32%)	23.040,00	
CSLL (base presumida 32%)	13.824,00	
TOTAL TRIBUTAÇÃO	88.944,00	41.190,00
Diferença/ano até R\$		47.754,00

Quadro 2 – Comparação presumido X simples

Mês/Ano	Receita R\$/mês	Receita/acumulada R\$	Alíquota % Simples	Simples R\$
jan/04	30.000,00	30.000,00	8,10%	2.430,00
fev/04	35.000,00	65.000,00	8,10%	2.835,00
mar/04	35.000,00	100.000,00	8,10%	2.835,00
abr/04	40.000,00	140.000,00	8,10%	3.240,00
mai/04	50.000,00	190.000,00	8,10%	4.050,00
jun/04	40.000,00	230.000,00	8,10%	3.240,00
jul/04	35.000,00	265.000,00	8,70%	3.045,00
ago/04	40.000,00	305.000,00	8,70%	3.480,00
set/04	40.000,00	345.000,00	8,70%	3.480,00
out/04	35.000,00	380.000,00	9,30%	3.255,00
nov/04	40.000,00	420.000,00	9,30%	3.720,00
dez/04	60.000,00	480.000,00	9,30%	5.580,00
TOTAL				41.190,00

Quadro 3 – Apuração do Simples

Através desse exemplo percebe-se uma economia superior a R\$ 47.000,00 (quarenta e sete mil reais), por ano, se a empresa optar pelo Simples.

4.7 Simples X Lucro presumido

O Simples é um sistema simplificado de tributação, mas nem sempre é o mais econômico, como muitos contribuintes pensam. De fato, nas faixas iniciais de receita bruta, isto pode ser verdade.

Especialmente se analisarmos as empresas prestadoras de serviços, pois estas tiveram majoração de 50% nos percentuais do Simples, a partir de 01.01.2004.

Tomando como exemplo uma empresa de pequeno porte, cujo objeto social é o transporte rodoviário de cargas, e que seja optante pelo Simples. Sua alíquota, nesta condição, foi majorada em 50% a partir de 01.01.2004.

Baseado no orçamento de receitas, projetou-se a tributação pelo Simples em 2004, da seguinte forma:

Mês/Ano	Receita R\$/mês	Receita/acumulada R\$	Alíquota % Simples	Simples R\$
jan/04	80.000,00	80.000,00	8,10%	6.480,00
fev/04	85.000,00	165.000,00	8,10%	6.885,00
mar/04	80.000,00	245.000,00	8,70%	6.960,00
abr/04	120.000,00	365.000,00	9,30%	11.160,00
mai/04	116.000,00	481.000,00	9,90%	11.484,00
jun/04	90.000,00	571.000,00	9,90%	8.910,00
jul/04	70.000,00	641.000,00	10,50%	7.350,00
ago/04	80.000,00	721.000,00	11,10%	8.880,00
set/04	75.000,00	796.000,00	11,10%	8.325,00
out/04	80.000,00	876.000,00	11,70%	9.360,00
nov/04	90.000,00	966.000,00	12,30%	11.070,00
dez/04	80.000,00	1.046.000,00	12,30%	9.840,00
TOTAL				106.704,00

Quadro 4 – Cálculo do Simples

Se esta empresa optasse pelo lucro presumido, considerando os seguintes fatores:

1. uma folha de pagamento média mensal de R\$ 8.000,00 + 13º salário pago em dezembro, sujeita á uma alíquota de INSS total de 28,8%;
2. adicional de 0,5% do FGTS sobre a folha, isento para os optantes pelo Simples conforme a Lei Complementar nº 110 de 29 de junho de 2001;
3. pagamento mensal de pró-labore de R\$ 1.500,00 (sobre cujo valor incidirá INSS de 20%);
4. inexistência de receitas financeiras.

Temos então o seguinte resultado:

Tributação pelo Lucro Presumido – em R\$					
Mês/Ano	PIS/COFINS	IRPJ/CSLL	INSS	FGTS 0,5%	TOTAL
jan/04	2.920,00	1.824,00	2.604,00	40,00	7.388,00
fev/04	3.102,50	1.938,00	2.604,00	40,00	7.684,50
mar/04	2.920,00	1.824,00	2.604,00	40,00	7.388,00
abr/04	4.380,00	2.736,00	2.604,00	40,00	9.760,00
mai/04	4.234,00	2.644,80	2.604,00	40,00	9.522,80
jun/04	3.285,00	2.052,00	2.604,00	40,00	7.981,00
jul/04	2.555,00	1.596,00	2.604,00	40,00	6.795,00
ago/04	2.920,00	1.824,00	2.604,00	40,00	7.388,00
set/04	2.737,50	1.710,00	2.604,00	40,00	7.091,50
out/04	2.920,00	1.824,00	2.604,00	40,00	7.388,00
nov/04	3.285,00	2.052,00	2.604,00	40,00	7.981,00
dez/04	2.920,00	1.824,00	4.908,00	80,00	9.732,00
SOMAS	38.179,00	23.848,80	33.552,00	520,00	96.099,80

Quadro 5 – Tributação pelo lucro presumido

Considerações:

IRPJ Lucro Presumido – Base de 8% sobre a receita, (conforme tabela 1) .

CSLL Lucro Presumido – Base de 12% sobre a receita.

INSS – pagamento em dezembro do 13º salário.

PIS Lucro Presumido – alíquota de 0,65% sobre a receita.

COFINS Lucro Presumido – alíquota de 3% sobre a receita.

Conforme esta representação podemos claramente perceber que neste caso o pagamento de Simples pela empresa é mais oneroso do que a tributação pelo lucro presumido.

4.8 Reserva de reavaliação

Este item procura demonstrar que uma empresa que reavaliou ativos, para fins de planejamento tributário, deve procurar deslocar a realização da reserva para períodos em que apure prejuízo fiscal.

Uma empresa que reavaliou bens em 01.09.2003 vendeu um dos terrenos reavaliados em dezembro/2004.

Os valores contábeis são os seguintes:

Valor original do terreno antes da reavaliação: R\$ 500.000

Valor da reavaliação procedida: R\$ 1.000.000

Valor total registrado na contabilidade: R\$ 500.000 + R\$ 1.000.000 = R\$ 1.500.000

Valor da venda: R\$ 2.000.000

Ganho de capital, contabilmente apurado: R\$ 2.000.000 – R\$ 1.500.000 = R\$ 500.000.

Porém, houve atraso em certos detalhes da negociação, e a escritura de venda somente pode ser concluída em janeiro/2005. A empresa vendedora apurou um prejuízo fiscal no ano de 2.004 (antes da contabilização da venda do imóvel) de R\$ 2.500.000. A existência de prejuízos fiscais na empresa vendedora afetará o pagamento do IRPJ e CSLL, dependendo de quando se fará o registro contábil da alienação, conforme a seguir calculado:

OPÇÃO A: contabilizar a venda somente por ocasião da lavratura da escritura pública, em janeiro/2005:

Demonstração do Lucro Real de Janeiro/2005:

Lucro Líquido de Janeiro/2005 (incluindo o ganho de capital na alienação do bem reavaliado)	2.000.000
Adição: Realização da Reserva de Reavaliação	1.000.000
Lucro Real antes da compensação dos prejuízos fiscais	3.000.000
Compensação de prejuízos fiscais (30%)	- 900.000
Lucro Real após a compensação de prejuízos fiscais	2.100.000

Quadro 6 – Cálculo do lucro real

OPÇÃO B: firmar contrato particular de compromisso de compra e venda do imóvel alienado, em caráter irrevogável e irretratável, em dezembro/2004, contabilizando na data respectiva:

Demonstração do Prejuízo Real (balancete de suspensão) de Dezembro/2004:

Prejuízo Líquido de Janeiro a Dezembro/2004 (sem incluir o ganho de capital na alienação do bem reavaliado)	- 2.500.000
Mais: ganho de capital contabilizado na venda do bem reavaliado	500.000
Prejuízo Líquido de Janeiro a Dezembro/2004, após a inclusão do ganho de capital	- 2.000.000
Adição: Realização da Reserva de Reavaliação	1.000.000
Prejuízo real compensável a partir de Janeiro/2005	- 1.000.000

Quadro 7 – Demonstração do prejuízo real

Demonstração do Lucro Real (balancete de suspensão) de Janeiro/2005:

Lucro Líquido de Janeiro/2005 (sem incluir o ganho de capital na alienação do bem reavaliado, já que este foi contabilizado em dezembro/2004)	1.500.000
Adição: não houve (a adição da realização da reserva já foi efetuada em dezembro/2004)	-
Lucro Real antes da compensação dos prejuízos fiscais	1.500.000
Compensação de prejuízos fiscais do ano de 2.004 (30%)	- 500.000
Lucro Real após a compensação de prejuízos fiscais	1.000.000

Quadro 8 – Lucro real sem reserva de reavaliação

A diferença entre a opção A (contabilização em janeiro/2005) e B (contabilização em dezembro/2004) é significativa, e corresponde a:

Lucro Real de Janeiro/2005 – Opção A	2.100.000
Lucro Real de Janeiro/2005 – Opção B	1.000.000
Diferença de Lucro Real	1.100.000
Diferença de IRPJ e CSLL (até 34%)	374.000

Quadro 9 – Comparação opção A X opção B

A diferença ocorre por causa do menor estoque de prejuízos fiscais (saldo do ano 2004), afetada por causa da contabilização da venda do imóvel.

4.9 Lucro real X lucro arbitrado

Uma empresa comercial, que revende mercadorias, apurou uma receita bruta de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) no trimestre, sem levar em consideração benefícios fiscais, ganhos de capital, etc. Seu lucro real foi de R\$ 102.352,94

Lucro real (R\$)			Lucro arbitrado (R\$)		
	Base de cálculo	Valor do tributo		Base de cálculo	Valor do tributo
IR (15%)	102.352,94	15.352,94	IR (15%)	96.000,00	14.400,00
Adic. (10%)	42.352,94	4.235,30	Adic. (10%)	36.000,00	3.600,00
IR total		19.588,24	IR total		18.000,00
CSLL (9%)	102.352,94	9.211,76	CSLL (9%)	120.000,00	10.800,00
TOTAL		28.800,00	TOTAL		28.800,00

Quadro 10 – Comparação lucro real X lucro arbitrado

A base de cálculo para o lucro arbitrado foi obtida da seguinte maneira:

Apuração do lucro arbitrado		
Faturamento		R\$ 1.000.000,00
Lucro arbitrado	9,6%	R\$ 96.000,00
CSLL	12,0%	R\$ 120.000,00

Quadro 11 – Cálculo do lucro arbitrado

Observe através do Quadro 7, que no momento em que o lucro real corresponder a aproximadamente 10,24% da receita bruta, a tributação do lucro terá o mesmo valor independente do método utilizado (arbitrado ou real).

Esse percentual foi obtido através do seguinte cálculo:

Cálculo do Percentual Ponderado:			
	Base de Cálculo	Alíquota	Percentual sobre Receita
IR	9,60%	x 25%	= 2,40%
CSLL	12%	x 9%	= 1,08%
	"x"	x 34%	3,48%

Quadro 12 - Cálculo do percentual ponderado

Dividindo-se o percentual sobre a receita pela alíquota encontra-se o percentual ponderado.

$$3,48\% / 34\% = 10,235294\%$$

Para efeito de cálculo foi considerada a alíquota do imposto de renda com o adicional incluído (15% + 10% = 25%). O valor da receita bruta é considerada apenas para demonstrar o exemplo, pois uma empresa comercial com essa receita estaria enquadrada no lucro presumido.

A conclusão que se pode tirar deste exemplo é que quando o lucro apurado for menos que 10,24% da receita bruta, o lucro real é mais econômico, mas se o lucro for maior que esse percentual o lucro arbitrado seria o menos oneroso para a empresa, pois sua base de cálculo, receita bruta é fixa.

Existe um certo preconceito em relação à tributação pelo lucro arbitrado, talvez por desconhecimento da legislação, pois muitos o consideram como uma punição para a empresa, outras o acham muito oneroso para a empresa, pois representa um acréscimo de 20% no percentual em relação ao lucro presumido.

O lucro arbitrado é apenas mais uma opção de apuração da base de cálculo do imposto de renda, não devendo ser considerado como algo ilegal, pois sua aplicação é permitida por lei, e conforme este exemplo demonstra, ele pode ser mais econômico que o lucro real para empresas com alta margem de lucro.

4.10 Lucro real X Lucro presumido

Seguindo o exemplo anterior, caso a empresa pudesse optar pelo lucro presumido, o percentual será menor ainda, pois a alíquota do lucro presumido é menor que a do lucro arbitrado.

Uma empresa comercial com uma receita bruta de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) terá seu ponto de equilíbrio tributário entre lucro real e lucro presumido se apurar um lucro real de R\$ 90.588,23. Conforme demonstrado no quadro a seguir:

Lucro real (R\$)			Lucro presumido (R\$)		
	Base de cálculo	Valor do tributo		Base de cálculo	Valor do tributo
IR (15%)	90.588,23	13.588,23	IR (15%)	80.000,00	12.000,00
Adic. (10%)	30.588,23	3.058,82	Adic. (10%)	20.000,00	2.000,00
IR total		16.647,05	IR total		14.000,00
CSLL (9%)	90.588,23	8.152,95	CSLL (9%)	120.000,00	10.800,00
TOTAL		24.800,00	TOTAL		24.800,00

Quadro 13 – Comparação lucro real X lucro presumido

A base de cálculo para o lucro presumido foi obtida da seguinte maneira:

Apuração do lucro presumido		
Faturamento		R\$ 1.000.000,00
Lucro arbitrado	8,0%	R\$ 80.000,00
CSLL	12,0%	R\$ 120.000,00

Quadro 14 – Cálculo do lucro presumido

O percentual ponderado do lucro é encontrado da mesma maneira que o do lucro arbitrado, pois ambos tem a receita bruta como base de cálculo, conforme o cálculo a seguir:

Cálculo do Percentual Ponderado:			
	Base de Cálculo	Alíquota	Percentual sobre Receita
IR	8,0%	x 25%	= 2,0%
CSLL	12%	x 9%	= 1,08%
	"x"	x 34%	3,08%

Quadro 15 - Cálculo do percentual ponderado

Procedendo a divisão do percentual sobre a receita pela alíquota total, encontraremos o valor de **9,058823%** .

A empresa comercial que apresentar um lucro maior que este percentual, caso não receba nenhum tipo de incentivo fiscal, apresentará uma economia tributária em relação ao lucro real.

4.11 Empresa fictícia

Conforme este exemplo hipotético é apresentada a carga tributária relativa a cada modalidade de apuração do imposto de renda (IR), com a respectiva contribuição social (CSLL) e a diferença ocasionada pela não-cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, no caso de ser tributada pelo lucro real, de uma empresa comercial, durante o exercício social de 2004.

Todos os valores estão expressos em Reais (R\$)

Trimestre	1°	2°	3°	4°
Receita bruta	1.000.000,00	750.000,00	500.000,00	400.000,00
(-) ICMS 17%	(170.000,00)	(127.500,00)	(85.000,00)	(68.000,00)
(-) PIS 1,65%	(16.500,00)	(12.375,00)	(8.250,00)	(6.600,00)
(-) Cofins 7,6%	(76.000,00)	(57.000,00)	(38.000,00)	(30.400,00)
(=) Receita líquida	737.500,00	553.125,00	368.750,00	295.000,00
(-) CMV	(500.000,00)	(350.000,00)	(275.000,00)	(250.000,00)
(=) Lucro bruto	237.500,00	203.125,00	93.750,00	45.000,00
(-) Despesas operacionais	(50.000,00)	(30.000,00)	(30.000,00)	(10.000,00)
(-) Energia elétrica	(5.000,00)	(3.000,00)	(3.000,00)	(1.500,00)
(-) Despesas administrativas	(50.000,00)	(50.000,00)	(20.000,00)	(20.000,00)
(-) Aluguéis pagos a PJ	(7.500,00)	(7.500,00)	(7.500,00)	(7.500,00)
(-) Provisão devedores duvidosos	(5.000,00)			
(=) Resultado antes da CSLL	137.500,00	123.125,00	43.750,00	15.000,00
(-) Provisão CSLL	(10.125,00)	(11.081,25)	(3.937,50)	1.350,00
(=) Resultado antes do IR	127.375,00	112.043,75	39.812,50	13.650,00
(-) Provisão IR	(22.125,00)	(24.781,25)	(6.562,50)	2.250,00
(=) Lucro líquido	105.250,00	87.262,50	33.250,00	11.400,00

Quadro 16 – Demonstração do resultado do exercício – DRE/2004

Note que no primeiro trimestre há uma provisão que não é dedutível para o imposto de renda (IR) e contribuição social (CSLL), devendo ser adicionada a base de cálculo. Ainda, conforme consta na parte B do livro de apuração do lucro real (LALUR) desta empresa, há uma compensação de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), que pode ser utilizada pela mesma.

Neste quadro demonstra-se como foi calculada a contribuição social (CSLL) em cada trimestre do ano-calendário de 2004.

Trimestre	1°	2°	3°	4°
Resultado antes da CSLL	137.500,00	123.125,00	43.750,00	15.000,00
(+) Provisão indedutível	5.000,00			
(=) B.C antes da compensação	142.500,00	123.125,00	43.750,00	15.000,00
(-) Compensação	(30.000,00)			
(=) Base de cálculo CSLL	112.500,00	123.125,00	43.750,00	15.000,00
(=) CSLL devida (9%)	10.125,00	11.081,25	3.937,50	1.350,00

Quadro 17 – Cálculo CSLL – lucro real

O quadro seguinte demonstra como foi encontrado o valor do imposto de renda (IR) com base no lucro real.

Trimestre	1°	2°	3°	4°
Resultado antes do IR	127.375,00	112.043,75	39.812,50	13.650,00
(+) Provisão indedutível	5.000,00			
(+) Provisão CSLL	10.125,00	11.081,25	3.937,50	1.350,00
(=) B.C antes da compensação	142.500,00	123.125,00	43.750,00	15.000,00
(-) Compensação	(30.000,00)			
(=) Base de cálculo IR	112.500,00	123.125,00	43.750,00	15.000,00
(=) IR (15%)	16.875,00	18.468,75	6.562,50	2.250,00
(+) Adicional (10%)	5.250,00	6.312,50		
(=) IR devido	22.125,00	24.781,25	6.562,50	2.250,00

Quadro 18 – Cálculo IR – lucro real

A base de cálculo para o lucro presumido é obtida aplicando a alíquota de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta.

Trimestre	1°	2°	3°	4°
Receita bruta	1.000.000,00	750.000,00	500.000,00	400.000,00
Lucro presumido (8%)	80.000,00	60.000,00	40.000,00	32.000,00

Quadro 19 – Base de cálculo do IR presumido

A base de cálculo para o lucro arbitrado é a mesma, mudando apenas a alíquota que é majorada em 20% (vinte por cento).

Trimestre	1°	2°	3°	4°
Receita bruta	1.000.000,00	750.000,00	500.000,00	400.000,00
Lucro arbitrado (9,6%)	96.000,00	72.000,00	48.000,00	38.400,00

Quadro 20 – Base de cálculo do IR arbitrado

A base de cálculo para a contribuição social (CSLL) é a mesma para ambas as modalidades, sendo aplicada uma alíquota de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta.

Trimestre	1°	2°	3°	4°
Receita bruta	1.000.000,00	750.000,00	500.000,00	400.000,00
Base de cálculo CSLL (12%)	120.000,00	90.000,00	60.000,00	48.000,00

Quadro 21 – Base de cálculo para a CSLL

Assim, após a determinação da base de cálculo, procede-se à apuração dos impostos, segundo as três formas de tributação, por meio da aplicação das alíquotas determinadas em lei, como apresentado nos quadros 20, 21 e 22.

Lucro Real	Trimestre	1°	2°	3°	4°	Total
	Imposto de Renda (15%)	16.875,00	18.468,75	6.562,50	2.250,00	48.656,25
	Adicional (10%)	5.250,00	6.312,50			14.562,50
	Total Imposto de Renda	22.125,00	24.781,25	6.562,50	2.250,00	63.218,75
	Contribuição Social (9%)	10.125,00	11.081,25	3.937,50	1.350,00	29.193,75
	Total dos tributos	32.250,00	35.862,50	10.500,00	3.600,00	82.212,50

Quadro 22 – Carga tributária Lucro Real

Caso a empresa opte pelo lucro presumido, opção esta por todo o ano-calendário, ela paga a seguinte carga tributária.

Lucro Presumido	Trimestre	1°	2°	3°	4°	Total
	Imposto de Renda (15%)	12.000,00	9.000,00	6.000,00	4.800,00	31.800,00
	Adicional (10%)	2.000,00				2.000,00
	Total Imposto de Renda	14.000,00	9.000,00	6.000,00	4.800,00	33.800,00
	Contribuição Social (9%)	10.800,00	8.100,00	5.400,00	4.320,00	28.620,00
	Total dos tributos	24.800,00	17.100,00	11.400,00	9.120,00	62.420,00

Quadro 23 – Carga tributária Lucro Presumido

Aplicando o lucro arbitrado em todo o ano-calendário, a empresa terá a seguinte carga tributária:

Lucro Arbitrado	Trimestre	1°	2°	3°	4°	Total
	Imposto de Renda (15%)	14.400,00	10.800,00	7.200,00	5.760,00	38.160,00
	Adicional (10%)	3.600,00	1.200,00			4.800,00
	Total Imposto de Renda	18.000,00	12.000,00	7.200,00	5.760,00	42.960,00
	Contribuição Social (9%)	10.800,00	8.100,00	5.400,00	4.320,00	28.620,00
	Total dos tributos	28.800,00	20.100,00	12.600,00	10.080,00	71.580,00

Quadro 24 – Carga tributária Lucro Arbitrado

Conforme demonstrado através destes cálculos o lucro presumido é a opção mais vantajosa para a empresa no ano-calendário de 2004.

Se a empresa fosse impedida de optar pelo lucro presumido, o lucro arbitrado acarretaria uma carga tributária menor que o lucro real, apesar de sua alíquota ser maior que a do lucro presumido.

Porém, no terceiro e no quarto trimestre o montante a pagar determinado de acordo com o lucro arbitrado é superior ao do lucro real. Isto acontece porque houve uma diminuição na margem de lucro.

Mesmo com a utilização de uma compensação de prejuízos no primeiro trimestre na apuração do lucro real este valor ficou acima do lucro arbitrado, por isso a empresa deve deixar para compensar este valor nos terceiro e quarto trimestres, onde é apurado o imposto de renda (IR) pelo lucro real, por ser menos oneroso.

Utilizando esta compensação a empresa tem os seguintes valores para o IR e para a CSLL:

Trimestre	3°	4°
B.C antes da compensação (Q. 17)	43.750,00	15.000,00
(-) Compensação (30%)	(13.125,00)	(4.500,00)
(=) Base de cálculo CSLL	30.625,00	10.500,00
(=) CSLL devida (9%)	2.756,25	945,00

Quadro 25 – CSLL com compensação

Trimestre	3°	4°
Resultado antes do IR	40.993,75	14.055,00
(+) Provisão CSLL	2.756,25	945,00
(=) B.C antes da compensação	43.750,00	15.000,00
(-) Compensação (30%)	(13.125,00)	(4.500,00)
(=) Base de cálculo IR	30.625,00	10.500,00
(=) IR devido (15%)	4.593,75	1.575,00

Quadro 26 – IR com compensação

A empresa tem ainda uma compensação de R\$ 12.375,00 (R\$ 30.000,00 – R\$ 13.125,00 – R\$ 4.500,00), que é controlada na parte “B” do LALUR.

Assim, se a empresa aplicar o lucro arbitrado em conjunto com o lucro real terá a seguinte carga tributária:

Lucro Real e Arbitrado	Opção de tributação	Arbitrado	Arbitrado	Real	Real	Total
	Imposto de Renda (15%)	14.400,00	10.800,00	4.593,75	1.575,00	31.368,75
	Adicional (10%)	3.600,00	1.200,00			4.800,00
	Total Imposto de Renda	18.000,00	12.000,00	4.593,75	1.575,00	36.168,75
	Contribuição Social (9%)	10.800,00	8.100,00	2.756,25	945,00	22.601,25
	Total dos tributos	28.800,00	20.100,00	7.350,00	2.520,00	58.770,00

Quadro 27 – Carga tributária Lucro Arbitrado / Real

Esse resultado é encontrado sem levar em consideração a variação em relação às contribuições não-cumulativas para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/02) e a Cofins (Lei nº 10.833/03) para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. Considerando que a empresa tenha crédito para o PIS/Pasep e Cofins somente em relação aos custos das mercadorias, da energia elétrica e de aluguéis pagos a outras pessoas jurídicas (PJ), ela tem o seguinte resultado:

1	Trimestre	1°	2°	3°	4°	Total
2	Base de cálculo	1.000.000,00	750.000,00	500.000,00	400.000,00	2.650.000,00
3	PIS (1,65%)	16.500,00	12.375,00	8.250,00	6.600,00	43.725,00
4	Base crédito	512.500,00	360.500,00	285.500,00	259.000,00	1.417.500,00
5	PIS (1,65%)	(8.456,25)	(5.948,25)	(4.710,75)	(4.273,50)	(23.388,75)
6	PIS a PAGAR (3-5)	8.043,75	6.426,75	3.539,25	2.326,50	20.336,25
7	Cofins (7,6%) x 2	76.000,00	57.000,00	38.000,00	30.400,00	201.400,00
8	Cofins (7,6%) x 4	(38.950,00)	(27.398,00)	(21.698,00)	(19.684,00)	(107.730,00)
9	Cofins a PAGAR (7-8)	37.050,00	29.602,00	16.302,00	10.716,00	93.670,00

Quadro 28 – PIS e Cofins não-cumulativas

As empresas que optarem pelo lucro arbitrado ou presumido continuam recolhendo estas contribuições de forma cumulativa, conforme o quadro seguinte:

Trimestre	1°	2°	3°	4°	Total
Base de cálculo	1.000.000,00	750.000,00	500.000,00	400.000,00	2.650.000,00
PIS (0,65%)	6.500,00	4.875,00	3.250,00	2.600,00	17.225,00
Cofins (3%)	30.000,00	22.500,00	15.000,00	12.000,00	79.500,00

Quadro 29 – PIS e Cofins cumulativas

Esta diferença não apuração destas contribuições vai alterar a carga tributária da seguinte maneira:

Opção de tributação	Arbitrado	Arbitrado	Real	Real	Total
IR/CSLL	28.800,00	20.100,00	7.350,00	2.520,00	58.770,00
PIS/Pasep	6.500,00	4.875,00	3.539,25	2.326,50	17.240,75
Cofins	30.000,00	22.500,00	16.302,00	10.716,00	79.518,00
Total	65.300,00	47.475,00	27.191,25	15.562,50	155.528,75

Quadro 30 – Carga tributária total

Esse exemplo, apesar de simplificado, demonstra como a legislação tributária é complexa e a simples mudança na forma de apurar estas contribuições pode modificar a carga tributária, podendo torná-la mais onerosa.

Por isso, os contadores devem estar sempre atentos a todas as alterações na legislação, e buscar sempre alternativas para reduzir a carga tributária das empresas dentro da legalidade.

Não é levada em consideração a tributação sobre a folha de pagamento, pois não é este o objetivo do trabalho, além do mais ela não varia se alterarmos a forma de apuração do imposto de renda (IR).

A seguir, é apresentada a conclusão com algumas considerações.

5 CONCLUSÃO

Com este relatório pode-se perceber que a legislação tributária é muito complexa, além de sofrer alterações constantes, o que exige uma maior atenção por parte dos contadores e de todos que trabalham nesta área.

Além disso, o Brasil apresenta uma das maiores cargas tributárias do mundo, sendo dever do contador estudar e buscar alternativas para reduzir esses custos.

E uma das maneiras de se fazer isto, é a escolha da melhor alternativa para a apuração do lucro tributável, pois sobre o lucro incide a maior carga tributária para as empresas.

O objetivo geral deste relatório, demonstrar como os contribuintes podem reduzir a carga tributária que incide sobre o lucro de suas empresas através de um planejamento tributário, foi cumprido.

Os objetivos específicos forma cumpridos, sendo demonstrados os tributos incidentes sobre o lucro (IR e CSLL), substituídos pelo Simples para as microempresas e empresas de pequeno porte, a base de cálculo de cada e suas alíquotas.

Foram demonstradas as três diferentes formas de apuração do imposto de renda (IR): lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado, considerado erroneamente por muitos como uma punição aplicada pelo fisco.

Ficou demonstrado como a simples escolha entre a apuração mensal ou trimestral do lucro real pode ser lucrativo para as empresas, além de outros artifícios que podem ser utilizados por elas.

Ficou também demonstrado a partir de que momento se torna mais vantajoso para uma empresa utilizar o lucro arbitrado, quando ela por algum motivo estiver impedida de utilizar-se do lucro presumido, ou seja, quando ela apresentar um lucro superior a 10,24% da receita bruta.

Quando a empresa puder utilizar-se do lucro presumido, este percentual é ainda menor, aproximadamente 9,06% da receita bruta da empresa.

O exemplo hipotético mostra a atenção que os contadores devem ter com a variação na carga tributária causada pela apuração não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, pois suas alíquotas foram majoradas consideravelmente.

6 BIBLIOGRAFIA

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 18 mar. 2005.

_____. Decreto-Lei nº 5.452 de 1º de maio de 1943. Aprova a consolidação da leis do trabalho. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 09 ago. 1943. Disponível em : <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em : 06 jul. 2005.

_____. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 jun. 1999. Disponível em : <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em : 06 ago. 2004.

_____. Decreto nº 3.048 de 06 de maio de 1999. Aprova o regulamento da previdência social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 mai. 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 18 mar. 2005.

_____. Instrução normativa SRF nº 104 de 24 de agosto de 1998. Estabelece normas para apuração do lucro presumido com base no regime de caixa. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 ago. 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 18 jun. 2005.

_____. Instrução normativa SRF nº 247 de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 nov. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 18 jun. 2005.

_____. Instrução normativa SRF nº 355 de 29 de agosto de 2003. Dispõe sobre o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 08 set. 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 8 jun. 2005.

____. Lei nº 4.090 de 13 de julho de 1962. Institui a gratificação de natal para os trabalhadores. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 jul. 1962. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 18 jul. 2005.

____. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 18 mar. 2005.

____. Lei nº 8.036 de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o fundo de garantia do tempo de serviço e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 mai. 1990. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2005.

____. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 jun. 2005.

____. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 25 jun. 2005.

____. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25 abr. 2005.

____. Lei nº 9.317 de 5 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno porte - SIMPLES e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 06 dez. 1996. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 18 mar. 2005.

____. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 21 abr. 2005.

_____. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25 abr. 2005.

_____. Lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 09 jun. 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 18 mar. 2005.

_____. Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 18 jun. 2005.

_____. Lei Complementar nº 110 de 20 de junho de 2001. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 jun. 2001. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 18 jul. 2005.

CAMPOS, Cândido Henrique de. **Planejamento tributário**: imposto de renda pessoas jurídicas. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas**: Interpretação e prática. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2003

HOEPPNER, Marcos Garcia. **Legislação trabalhista aplicada**. São Paulo: Ícone, 2003.

INFORMATIVO FISCAL. **Calendário mensal de obrigações**: julho de 2005. Porto Alegre: IF, 2005.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos da metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 20. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso prático de imposto de renda e tributos conexos** (csll, pis e cofins). 11. ed. São Paulo: Frase, 2004.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo S. de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PERGUNTAS E RESPOSTAS. Perguntas e respostas à Secretaria da Receita Federal – DIPJ. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 01 abr. 2004.

PINTO, João Roberto Domingues. **SIMPLES** Microempresas e Empresas de pequeno porte. 5. ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2001. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br>>. Acesso em: 10 dez. 2003.

_____. **Imposto de renda e contribuições federais**. 11. ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2001.

_____. **Imposto de renda, contribuições administradas pela secretaria da receita federal e sistema SIMPLES**. 13. ed. Porto Alegre: CRC/RS, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Silvio Luis de. **Tratado de metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.