

FACULDADE CATÓLICA SALESIANA DO ESPÍRITO SANTO

SOURAIA DE ALMEIDA ZUIM ROSA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LUCRO PRESUMIDO VERSUS LUCRO REAL
EM UMA EMPRESA COM ATIVIDADE EM COMÉRCIO VAREJISTA DE PEÇAS
PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES LOCALIZADA NA REGIÃO DA GRANDE
VITÓRIA – ES.**

VITÓRIA
2015

SOURAIA DE ALMEIDA ZUIM ROSA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LUCRO PRESUMIDO VERSUS LUCRO REAL
EM UMA EMPRESA COM ATIVIDADE EM COMÉRCIO VAREJISTA DE PEÇAS
PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES LOCALIZADA NA REGIÃO DA GRANDE
VITÓRIA – ES.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo,
como requisito obrigatório para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. André Junior de Oliveira.

VITÓRIA
2015

SOURAIA DE ALMEIDA ZUIM ROSA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: LUCRO PRESUMIDO VERSUS LUCRO REAL
EM UMA EMPRESA COM ATIVIDADE EM COMÉRCIO VAREJISTA DE PEÇAS
PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES LOCALIZADA NA REGIÃO DA GRANDE
VITÓRIA – ES.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade Católica Salesiana do Espírito Santo, como requisito obrigatório para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em _____ de _____ de _____, por:

Prof. André Junior de Oliveira - Orientador

Prof. Douglas Caliman, Instituição

Prof. Marcelo Fardin Chaves, Instituição

Aos meus pais, Marilda e Valter, as minhas irmãs Wilma e Wania, pelo amor, carinho
e dedicação.
Ao meu esposo, Dey Maklyn, pelo amor, dedicação e apoio.

AGRADECIMENTOS

Mais uma etapa vencida e sozinha seria impossível contabilizar todas as vitórias alcançadas, desafios superados e conhecimentos adquiridos. Hoje agradeço a todos que contribuíram de forma direta ou indireta para minha formação profissional.

Agradeço a Deus, que iluminou meu caminho, dando força, paciência e sabedoria para os momentos de dificuldade.

Aos meus pais que com todo carinho me criaram, não medindo esforços para que crescesse com saúde, educação e dignidade.

As minhas irmãs que sempre estiveram do meu lado, me escutando e dando conselhos nos momentos que precisei.

Ao meu esposo, que me ajudou a vencer mais essa etapa, e mesmo nos momentos em que pensei que não conseguiria soube me apoiar e mostrar que seria capaz de vencer.

A minha princesa (Rebeca), que mesmo em meu ventre me deu força para concluir essa etapa. De forma geral, só tenho a agradecer a família que Deus me concedeu.

Aos meus colegas de trabalho, sou grata pelo carinho, paciência, pelas dicas e por terem compartilhado o conhecimento.

Agradeço aos mestres educadores, que com todo carinho pela profissão passaram seus conhecimentos. Já os considero colegas eterno.

Agradeço ao meu orientador Prof. Dr. André Junior de Oliveira, pelo apoio, paciência e confiança dado, além da amizade e compreensão em momentos difíceis. Isso foi fundamental nesse momento em que estou gestante.

Queridos amigos (as), obrigada por sempre me ouvir, rir e chorar comigo. Amo todos vocês!

Entrega o teu caminho ao Senhor, confia nele, e ele tudo fará.
(Salmos, 37:5)

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar qual regime tributário é mais adequado se considerados o Lucro Presumido e o Lucro Real para uma empresa varejista de peças de veículos automotores localizada na região da grande Vitória no estado do Espírito Santo. A contribuição deste trabalho consiste em analisar a demonstração do resultado do exercício fornecida pela empresa cujo nome não foi permitido ser identificado, e verificar qual regime de tributação pode trazer maior benefício entre Lucro Presumido e Lucro Real, possibilitando que se torne mais competitiva no mercado, tendo em consideração a alta carga tributária praticada no Brasil. Foi também demonstrada a importância do profissional de contabilidade na interpretação técnica dos relatórios e demonstrações, bem como no auxílio a tomada de decisão. Foram abordados temas como: Planejamento Tributário, Legislação tributária, Espécies Tributárias e Regime de Tributação, que serviram de suporte ao referencial teórico. A metodologia utilizada se caracteriza como: exploratória, descritiva e documental (primária e secundária), onde possibilitou na interpretação dos dados coletados. Também foram elaborados quadros e gráficos confrontando os dois regimes de tributação (Lucro Presumido e Lucro Real), quanto à apuração dos impostos como PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, além de verificar o lucro líquido do período. Por fim, verificou-se que a forma de tributação mais vantajosa para a entidade é a tributação com base no Lucro Presumido, uma vez que de acordo com as demonstrações contábeis analisadas optar pelo Lucro Real demonstra uma perda de lucrativa a curto e longo prazo. Para pesquisas futuras, sugere-se que o Planejamento Tributário seja contínuo para os demais anos, verificando as demonstrações contábeis da empresa se ela deverá permanecer no mesmo regime tributário.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Contabilidade Tributária e Regime de Tributação.

ABSTRACT

This study aims to analyze which tax system is more suitable if considered the presumed profit and real profit for a company of automotive vehicle parts located in the greater Vitória region in the state of Espírito Santo. The contribution of this work is to analyze the income statement provided by the company, whose name was not allowed to be identified, and find what tax regime can bring greater benefit from presumed profit and real profit, enabling it to become more competitive in the merchant, taking into account the high tax load in Brazil. It was also demonstrated the importance of the accounting professional in the technical interpretation of the reports and statements, as well as aid in decision making. Topics discussed included: Tax Planning, Tax Law, Tax Types and Tax Regime, that supported the theoretical framework. The methodology is characterized as exploratory, descriptive and documentary (primary and secondary), which enabled the interpretation of the collected data. were also prepared charts and graphs comparing the two tax systems (presumed profit and real profit) , regarding the calculation of taxes such as PIS , COFINS, income tax and social contribution , in addition to verifying the profit net for period. Finally, it was found that a most advantageous tax for the entity is taxation based on presumed profit, since according to the analyzed financial statements choose the real profit shows a loss of profit in the short and long term. For future research, it is suggested that the Tax Planning is still for the other years, checking the financial statements of the company and whether it should remain in the same tax regime.

Keywords: Tax Planning, Tax Accounting and Tax Regime.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Percentuais para base de cálculo do Imposto de Renda	54
Figura 02 - Percentuais para base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro líquido.....	55
Figura 03 - Tributos referentes à opção de Lucro Presumido	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Tributos referentes à opção de Lucro Real	58
Tabela 02 - Demonstração do resultado do exercício referente a maio de 2014	69
Tabela 03 - Demonstração do resultado do exercício referente a junho de 2014	70
Tabela 04 - Demonstração do resultado do exercício referente a julho de 2014	71
Tabela 05 - Demonstração do resultado do exercício referente a agosto de 2014	71
Tabela 06 - Demonstração do resultado do exercício referente a setembro de 2014	73
Tabela 07 - Demonstração do resultado do exercício referente a outubro de 2014	73
Tabela 08 - Demonstração do resultado do exercício referente a novembro de 2014	74
Tabela 09 - Demonstração do resultado do exercício referente a dezembro de 2014	75

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 - Carga tributária, Lucro Real X Lucro Presumido	76
Gráfico 02 - Lucro Líquido apurado pela Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2014.	77

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Princípios gerais do planejamento.....	33
Quadro 02 – Princípios específicos do planejamento	33
Quadro 03 – Princípios tributários	35
Quadro 04 – Dentro do conceito de tributos teremos algumas palavras chaves que definirão a forma de arrecadação.....	41
Quadro 05 – Características da empresa.....	66
Quadro 06 – Cálculo para PIS e COFINS	68
Quadro 07 – Cálculo para IRPJ.....	68
Quadro 08 – Cálculo para CSLL	68
Quadro 09 - Cálculo do débito para PIS e COFINS	69

LISTA DE SIGLAS

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

COFINS – Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação

IOF– Imposto sobre Operações de Crédito

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

IRPJ – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

ISS – Imposto sobre Serviços

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

PIS – Programa de Integração Social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	27
2 REFERÊNCIAL TEÓRICO.....	31
2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	31
2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	32
2.3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	37
2.4 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	40
2.4.1 Impostos	42
2.4.2 Taxas	43
2.4.3 Contribuições de melhorias	44
2.4.4 Empréstimos compulsórios	45
2.4.5 Contribuições especiais	45
2.5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO.....	46
2.5.1 Simples Nacional.....	46
2.5.2 Lucro Presumido.....	51
2.5.3 Lucro Real.....	55
2.6 ESTUDOS ANTERIORES.....	62
3 METODOLOGIA	65
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA.....	65
3.2 SUJEITOS PESQUISADOS.....	65
3.3 TRATAMENTO DOS DADOS	66
4 ANALISE DE RESULTADOS	67
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	79
REFERÊNCIAS.....	81

1 INTRODUÇÃO

Devido a constante evolução econômica e a concorrência mundial, os gestores buscam a cada dia mecanismos que possam proporcionar melhor qualidade nos serviços prestados e nos produtos ofertados no mercado. Dessa forma buscam funcionários que possuam habilidades para o desenvolvimento de novas tecnologias, maquinários que produzam em maior quantidade com menor tempo possível, dentre outros fatores, reduzindo ao máximo os custos atribuídos aos produtos e serviços de modo que obtenham maior lucratividade. Ou seja, a administração empresarial tem buscado realizar o planejamento de suas ações antes de colocar em prática o almejado (CAVALCANTE, 2014).

Ainda segundo Parisi e Megliorini (2011) para se atingir um planejamento eficaz alguns aspectos devem ser priorizados, tais como: análise e aprovação, execução, controle e avaliação. Possibilitando assim que a empresa detecte erros e ações que possam ser adotadas para um maior crescimento, o autor ainda demonstra outra forma de se realizar o planejamento que seria a escolha do regime tributário também conhecido como: planejamento tributário.

O planejamento tributário é uma das peças chave para todos os tipos de empresas, seja ela de pequeno, médio ou grande porte, pois é através dele que a empresa poderá escolher o melhor regime tributação para a apuração de seus tributos como: Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que serão abordados ao decorrer do trabalho, permitindo assim que a entidade venha agir de forma lícita e responsável. Dessa forma, o presente estudo estará analisando dois tipos de regime: Lucro Presumido e Lucro Real (PARISI, MEGLIORINI, 2011; FERREIRA, 2011).

Para a realização do planejamento tributário os empresários têm procurado cada vez mais o profissional de contabilidade para auxiliá-los na interpretação de relatórios, análise das demonstrações contábeis, sendo uma delas utilizada no estudo (Demonstração do Resultado do Exercício), no regime tributário e na realização do planejamento tributário, para que executem de forma permitida perante os órgãos públicos. Pois se sabe que o contador possui técnicas e conhecimentos necessários

para análise das demonstrações e relatórios contábeis (PARISI, MEGLIORINI, 2011; FERREIRA, 2011).

Com isso surge a contabilidade tributária, que tem por objetivo buscar através de normas, princípios e legislações vigentes, elaborar as demonstrações contábeis de forma fidedigna, em tempo hábil, interpretando os relatórios e identificando dentre os regimes de tributação existentes que possibilitarão maior benefício para entidade, sendo que neste trabalho será abordado somente três regimes, sendo eles: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real (FABRETTI, 2012).

A contabilidade tributária também considerada por Oliveira (2011) um ramo da contabilidade que podem auxiliar os gestores na tomada de decisão devido a técnicas para interpretação realizadas pelos profissionais da área.

O contador no decorrer do seu trabalho deve sempre se manter atualizado as legislações, decretos, portarias, dentre outros, pois ao se falar em planejamento, estamos tratando de objetivos ou ideias que se pretende colocar em prática no futuro, contendo incertezas e oportunidades, que poderão mudar o rumo da empresa quanto ao seu crescimento. O importante é organizar o que se pretende alcançar para depois verificar se será viável ou não, pois não se coloca em prática aquilo que não se pretende alcançar (PARISI, MEGLIORINI, 2011; FERREIRA, 2011).

Neste sentido, o presente estudo tem a pretensão de analisar a receita bruta de vendas, os impostos (PIS, COFINS, IRPJ E CSLL) decorrentes destas receitas, o custo destas vendas, o lucro líquido do período analisado, e possíveis variáveis que estão contidas dentro da demonstração do resultado do exercício fornecido pela empresa, no intervalo de oito meses, com o intuito verificar a menor carga tributária e o melhor regime de tributação a ser utilizado pela empresa, que tem como atividade principal comércio varejista de peças para veículos automotores localizada na região da grande Vitória – ES.

A entidade ao adotar um bom planejamento tributário se tornará mais competitiva no mercado, pois se sabe que é por meio da escolha do regime tributário que se definirá a incidência e a base de cálculo dos impostos federais sobre a atividade da empresa (FERREIRA, 2011).

E para melhor entendimento sobre os regimes existentes e suas particularidades será realizado o levantamento de leis, decretos, artigos, literatura, dentre outros,

para que se entendam três regimes de tributação existentes que serão discutidos no tópico 2.5, sendo eles: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Diante do exposto então, o presente estudo faz-se necessário, pois por meio do planejamento tributário e a escolha pelo regime de tributação apropriado a atividade da empresa, a entidade terá condições de diminuir sua carga tributária, os custos dos produtos e dos serviços ofertados no mercado, agindo de forma legal perante o fisco. Quando a empresa trabalha dentro da legalidade é conhecido como elisão fiscal, sendo o ato praticado legalmente, dentro das normas existentes, ao contrário do que ocorre na evasão fiscal, que é praticada ilicitamente, por meio das manipulações as informações de modo a retardar ou sonegar o tributo devido.

Diante do contexto, surge a seguinte questão de pesquisa: **Qual o regime tributário mais adequado, se comparados o Lucro Presumido e o Lucro Real para uma empresa de comércio varejista de peças de veículos automotores localizada na região da grande Vitória no Espírito Santo?**

Com base nessa questão, surge como objetivo geral analisar qual o regime tributário mais adequado entre lucro presumido e lucro real para uma empresa de comércio varejista de peças de veículos automotores localizada na região da grande Vitória no Espírito Santo.

Os objetivos específicos compreendem em demonstrar a importância do planejamento tributário como um instrumento de desenvolvimento e competitividade; identificar a diferença entre os regimes tributários existentes; analisar as demonstrações contábeis fornecidas pela empresa a fim de identificar seu faturamento mensal para a melhor escolha do regime tributário e verificar qual regime tributário mais adequado para a empresa em estudo, se é lucro presumido ou lucro real.

A metodologia apresentada tem como natureza de resumo, pois se baseia em pesquisas já apresentadas e discutidas por outros autores mencionados no referencial teórico, sendo um dos modelos mais utilizados em trabalhos de graduação (ANDRADE, 2010).

Quanto ao objetivo a pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva, pois realiza a análise e o levantamento dos dados coletados, além da pesquisa

bibliográfica, onde possibilita melhor compreensão na realização do planejamento tributário (GIL, 2002; ANDRADE, 2010).

A coleta de dados será realizada por meio de fontes primária e secundária, tendo em vista que as informações analisadas serão fornecidas pela empresa, sendo apresentadas através de quadros e gráficos e de forma secundária por se realizar uma coleta de dados consultando de livros, artigos, leis, dentre outros. Já a questão problema enquadra-se como quantitativa e qualitativa, por verificar o melhor regime tributário entre lucro presumido e lucro real (MARCONI; LAKATOS, 2013).

Quanto à estrutura será dividida da seguinte forma: após a introdução tem-se o referencial teórico contemplando os tópicos: contabilidade tributária; planejamento tributário; legislação tributária; espécies tributárias contendo os subitens: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições especiais; regimes de tributação com os subitens: simples nacional, lucro presumido e lucro real; estudos anteriores; metodologia da pesquisa, com seus subitens: tipologia da pesquisa, sujeitos pesquisados e tratamento dos dados; considerações finais e logo após as referências.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A contabilidade é uma das áreas mais antigas na humanidade, pois seus primeiros vestígios já podiam ser encontrados na era primitiva, onde o ser humano por meio de seus rabiscos já realizava seus primeiros registros, mesmo não tendo conhecimento do que seria a contabilização (SÁ, 2010).

Tal evento também é citado por Ludícibus (2010, p.15) quando relata que “o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponível, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade”.

Relatos também mencionam os registros contábeis encontrados na era primitiva, mas não consideram que tais registros poderiam ser caracterizados como sistema contábil, organizado, seguindo uma estrutura na escrituração contábil, mas sim, uma “simples forma de inventariar mercadorias, identificar o seu proprietário e definir o seu valor de troca” (RIBEIRO FILHO; LOPES; PEDERNEIRAS, 2009, p. 22)

Com a criação do método das partidas dobradas, criada pelo Frei Luca Paciole a contabilidade passa de um simples rabisco, para métodos científicos, área de conhecimento, “[...] mais dinâmica e obedecendo a uma rotina de escrituração [...]” (CAVALCANTE, 2014, p.18)

Outro fator que alavancou o avanço da contabilidade, foi o crescimento do comércio, surgimento de indústrias dentre outros setores, fazendo com que os *stakeholders* (todos os interessados pela empresa, sendo eles: funcionários, investidores, proprietários, clientes, fornecedores, órgãos públicos, sócios, administradores, dentre outros) necessitassem de informações mais abrangentes, que demonstrassem a situação da empresa (CAVALCANTE, 2014).

Assim, Oliveira (2011) define a contabilidade como uma ciência que tem como objeto de estudo o patrimônio das entidades, controle dos atos e fatos, auxiliando as empresas na tomada de decisão. É por meio das informações prestadas pela contabilidade que todos os usuários interessados, sendo eles, pessoa física ou

jurídica, poderão estar analisando a situação econômica e financeira da entidade, para tomada de decisão.

Diante disto, e por se tratar de um conteúdo amplo, se subdividi em vários outros ramos, sendo um deles a contabilidade tributária, que além de estudar e elaborar as demonstrações contábeis de forma fidedigna, dentro das normas e princípios, busca por meio da legislação a melhor forma de tributação, de maneira que a entidade obtenha maior lucro e menor carga tributação dentro do permitido (FABRETTI, 2012).

Ainda conforme Oliveira (2011), a contabilidade tributaria é o ramo da contabilidade que busca por meio de normas e princípios interpretar a legislação vigente, para que as demonstrações sejam elaboradas de forma coerente e os tributos venham ser apurados com exatidão.

Dessa forma o contador além de realizar as demonstrações e relatórios contábeis de acordo com as normas e de forma fidedigna, poderá auxiliar os gestores na tomada de decisão, além da elaboração do planejamento tributário, possibilitando que a entidade se enquadre no melhor regime de tributário, obtendo maior lucro, menor custo e pagamento de tributos que condizem com a realizada da empresa (OLIVEIRA, 2011).

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento é peça fundamental para o desenvolvimento de toda e qualquer entidade, seja ela pequeno, médio ou grande porte. É por meio dele que a empresa traça caminhos que possam ser seguidos no futuro, estando ele voltado a três níveis, o planejamento estratégico, o planejamento tático e o planejamento operacional (OTTO, 2015; FREZATTI, 2009).

O planejamento estratégico está voltado para ações que serão tomadas no futuro, envolvendo toda a empresa, demonstrando o caminho que deve ser seguido, a melhor direção. De forma geral podemos dizer que o planejamento estratégico está no topo da pirâmide envolvendo uma hierarquia de alto nível (FREZATTI, 2009).

Já o planejamento tático está voltado a um foco específico e não para a entidade no geral, seria no meio de uma pirâmide, utilizando recursos disponíveis em médio

prazo, não exigindo de um nível tão elevado para sua tomada de decisão. Por sua vez o planejamento operacional está no primeiro nível da pirâmide, contendo menores riscos e maior flexibilidade, estando relacionado com os problemas cotidianos (FREZATTI, 2009).

Alguns princípios norteiam o sucesso de um bom planejamento, sendo eles divididos em gerais e específicos apresentados nos quadros 1 e 2 (OLIVEIRA, 2002).

Quadro 1 - Princípios gerais do planejamento

PRINCÍPIOS GERAIS	
Princípio da contribuição aos objetivos	Este princípio demonstra que devesse seguir uma hierarquia para se colocar em pratica o planejamento, dando preferência as sempre as prioridades.
Princípio da precedência do planejamento	Voltados mais para o setor administrativo quando se trata de organizar, dirigir e controlar o que se pretende colocar em pratica.
Princípio da maior penetração e abrangência	Como o planejamento caso seja aprovado poderá causar várias modificações, é necessário que se identifique os fatores externos e internos, como por exemplo: treinamento adequado para a equipe.
Princípio da maior eficiência	Conseguir resolver os problemas enfrentados pela empresa da melhor maneira possível apresentando os melhores resultados, utilizando recursos próprios de maneira que venha reduzir os custos e proporcionar maior satisfação de todos os envolvidos.

Fonte: Oliveira, 2002

Quadro 2 - Princípios específicos do planejamento

PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO PLANEJAMENTO	
Planejamento participativo	Esse princípio demonstra que o planejamento deve ser apresentado da melhor forma, ou seja, elaborado de maneira que venha facilitar o processo.
Planejamento coordenado	Deve-se haver uma integração entre os envolvidos de maneira que venham ser interdependentes.
Planejamento integrado	Como o próprio nome diz, o planejamento deve ser de forma integral, onde os objetivos possam estar dominando os membros.
Planejamento permanente	Com o avanço da tecnologia, a entidade precisa estar preparada para melhorias de maneira que se torne competitiva no mercado, dessa forma nada melhor que realizar um bom planejamento.

Fonte: Oliveira, 2002

De forma geral, não existe um princípio específico que possa atender a formação de um planejamento, mais sim um conjunto de princípios que colocados em pratica

podem transformar uma simples ideia em um grande planejamento (OLIVEIRA, 2009).

Dessa forma, sendo o planejamento ferramenta essencial para o desenvolvimento da empresa, faz-se necessário a realização do planejamento tributário, pois além de proporcionar a melhor escolha do regime tributário para a entidade, é por meio dele que a empresa terá menor carga tributária agindo conforme a legislação permite (OTTO, 2015).

Por ser uma ferramenta essencial a ser utilizada pela gestão, tratando de objetivos e ideias, analisando todos os aspectos internos e externos que devem ser levantados como: perfil da empresa, crescimento do mercado, estrutura organizacional, qual o melhor regime tributário deve ser aplicado em determinado ano, traçando o caminho a ser seguido para o sucesso (ZAMBONI, 2010; PARISI, MEGLIORINI, 2011).

Para realização do planejamento tributário, existem duas formas que podem ser praticadas, sendo de forma lícita ou ilícita, também conhecida como elisão ou evasão. Sendo que a elisão é o ato praticado dentro das normas permitidas pela legislação, onde o planejamento é realizado antes da ocorrência do fato gerador, evitando possíveis punições e multas perante o fisco (FABRETTI; FABRETTI, 2011; OLIVEIRA, 2011; YOUNG, 2011; MARTINS, 2013).

Já a evasão é o ato praticado ilicitamente, pois o contribuinte após o fato gerador tenta burlar documentos de forma que venha reduzir sua carga tributária ou evitar o pagamento do tributo devido, mesmo sabendo que seu recolhimento será em prol a sociedade, estando sujeito a multas e punições (FABRETTI; FABRETTI, 2011; OLIVEIRA, 2011; YOUNG, 2011; MARTINS, 2013).

Dessa forma não se pode confundir a elisão com a evasão, pois enquanto a primeira age conforme o que é permitido, ou seja, um ato lícito, a segunda busca meios de omitir informações, reduzindo assim a carga tributária, sendo, portanto, uma forma ilegal de se portar diante das obrigações (FABRETTI; FABRETTI, 2011; OLIVEIRA, 2011; YOUNG, 2011; MARTINS, 2013).

Tendo em vista a alta carga tributária praticada no Brasil, os gestores têm procurado cada vez mais o profissional de contabilidade para auxiliá-los na escolha do regime tributário e conseqüentemente na realização do planejamento tributário para que atuem de forma lícita perante os órgãos públicos (FERREIRA; FERREIRA 2011).

É fundamental que o profissional que irá auxiliar a entidade, além de saber diferenciar a elisão da evasão, tenha conhecimento nas normas e princípios do direito tributário, para que saiba os direitos e deveres da empresa a serem cumpridos, e até mesmo na utilização de sua própria defesa, pois são limitações ao direito de tributar (YOUNG, 2011; SABBAG, 2012).

Os princípios do direito tributário têm como objetivo demonstrar como cada tributo pode ser criado, aplicado ou majorado, sendo eles estabelecidos por lei ordinária (cria tributos, imposto, taxa e contribuição) e lei complementar (vai complementar alguma lei já existente) (YOUNG, 2011; SABBAG, 2012).

E ainda, conforme Fabretti e Fabretti (2011, p. 24) “A norma que contraria um princípio não tem validade por não ter fundamento jurídico”, ou seja, caso alguma norma seja criada, aplicada ou majorada em desconformidade com os princípios do direito tributário, está poderá ter efeito nulo.

Ressaltando que para cada princípio pode-se ter uma exceção específica. Para melhor entendimento dos princípios tributários existentes, segue no quadro 3 os tipos e conceitos existentes (BRASIL, 1988; YOUNG, 2011; SABBAG, 2012; ALEXANDRE, 2013).

Quadro 3 – Princípios tributários

(continua)

PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	
Princípio da legalidade	Estabelece que somente por lei o tributo pode ser cobrado. Formado por lei ordinária e modificada por lei complementar.
Princípio da legalidade	Como todo princípio possui sua particularidade, não poderia deixar de citar a exceção da legalidade tributária, onde estabelece que seis tributos podem ter sua alíquota modificada pelo executivo a qualquer momento. Sendo eles: Imposto sobre Operações de Crédito (IOF), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), imposto sobre a importação, imposto sobre exportação, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) combustível e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação (ICMS) combustível.

Quadro 3 – Princípios tributários

(conclusão)

PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	
Princípio da anterioridade	Determina que tributo criado ou majorado em um ano, só poderá ser seguido no ano seguinte com intervalo mínimo de noventa dias corridos, ou seja, um intervalo entre a publicação da lei e quando passa a vigorar sua exigibilidade. Nesse princípio temos três tipos de exceções da regra. Os tributos que são de exigência imediata sendo considerados em qualquer momento (IOF, Imposto de importação, imposto de exportação, empréstimo compulsório por calamidade, em caso de guerra externa e imposto extraordinário de guerra). Os que respeitam somente noventa dias, ou seja, conta-se noventa dias corridos e o tributo pode ser cobrado, ainda que no ano de sua publicação (são: IPI, contribuição previdenciária, ICMS combustível e CIDE combustível), e por último, os que respeitam apenas a anterioridade anual, cobrados sempre em janeiro do ano seguinte de sua publicação, como o Imposto de Renda (IR) e alterações na base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).
Princípio da isonomia tributária	O princípio da isonomia diz que não é permitido tratar o contribuinte de forma desigual, se estiverem em situações equivalentes o tributo deve ser cobrado com igualdade. A exceção é que os contribuintes que não possuem renda suficiente para o seu sustento, estão isentos do pagamento.
Princípio da irretroatividade tributária	A lei tributária aplica-se apenas ao presente e futuro, podendo ser retroativa quando for mais benéfica em matéria de infração para o contribuinte e desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado.
Princípio da vedação ao confisco tributário	O tributo não pode ser usado para suprir todos os bens do contribuinte e nem para inviabilizar o exercício da atividade econômica.
Princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens e a ressalva do pedágio	Determina que o tributo não pode ser usado para restringir o trânsito de pessoas e bens no território nacional. Sendo permitida cobrança de pedágio em vias que sejam exploradas e conservadas somente pelo poder público, ou seja, não vale para as empresas que possuem concessão, por serem particulares. Além disso, caso o contribuinte não queira pagar pelo tributo, o mesmo teria que ter outras opções que permitem seu acesso aos locais desejados.
Princípio da não cumulatividade	Seu objetivo é evitar o efeito cascata. Deixa claro que o contribuinte pode aproveitar do crédito de produtos que já foram pagos para abater em seu débito, ou seja, nas saídas do estabelecimento. Um exemplo prático seria, um produto onde o tributo incide várias vezes e em cada etapa posso aproveitar do crédito para abater no meu débito.
Princípio da uniformidade geográfica	Os impostos da união devem ter a mesma alíquota em todo território nacional. Deve ter uma uniformidade, uma igualdade. Sua exceção é devido a união poder criar incentivos como a redução da alíquota em uma determinada área nacional de forma a promover crescimento econômico.
Imunidade tributária	Este princípio estabelece que não é permitido a União, Estado, Distrito Federal e Municípios criar impostos sobre: templos religiosos, sindicato dos trabalhadores, instituições de ensino, patrimônio, livros, jornais, dentre outros, conforme previsto na constituição federal de 88, art. 150. Sua exceção é que essa vedação somente será realizada para os impostos, onde as demais espécies poderão ser cobradas.

Fonte: Adaptado de Brasil, 1988; Young, 2011; Sabbag, 2012; Alexandre, 2013

Dessa forma o profissional de contabilidade poderá auxiliar o seu cliente de maneira mais precisa, além de realizar as demonstrações e apurações, conforme o permitido pela legislação, princípios e normas vigentes (CAVALCANTE, 2014).

2.3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A legislação tributária é considerada como a forma mais abrangente, pois dentro dela temos todas as normas existentes, ou seja, teremos fontes primárias e as fontes secundárias. As fontes primárias estarão compreendendo as Leis, as Constituições, as Emendas Constitucionais, as Leis Complementares, as Leis Ordinárias, as Medidas Provisórias, as Convenções internacionais e os Tratados. Já as fontes secundárias, estarão tratando dos Regulamentos, Decretos, Normas, as Jurisprudências e os Costumes (MACHADO NETO, 2012; FABRETTI; FABRETTI, 2013).

A Lei 5.172 de 1966 em seu artigo 96 também demonstra que a legislação tributária “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (BRASIL, 1966).

A Lei 5.172 de 1966 em seu artigo 108 dispõe que na falta de um dispositivo legal para a aplicação da legislação tributária, a seguinte ordem poderá ser seguida: “I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade”. Sendo que esta regra não se aplica a tributos que não estejam previsto em lei e tão pouco dispensar o pagamento do tributo (BRASIL, 1966).

Dessa forma, as leis são editadas pelo poder legislativo, estando de acordo com o princípio da legalidade, podem ser classificadas como ordinárias e complementares. Sendo que para a aprovação da Lei ordinária é necessária a maioria simples do poder parlamentar, enquanto para a Lei complementar somente será instituída pela maioria absoluta e servirá de complemento a lei ordinária (MACHADO NETO, 2012; FABRETTI; FABRETTI, 2013).

Diante disto, o artigo 97 da Lei 5.172 de 1966 estabelece que somente a lei ordinária poderá estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 - II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 - VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

E a Lei complementar, conforme artigo 146 da Constituição Federal de 1988 (grifo do autor):

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
 - II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
 - III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
 - II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
 - III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
 - IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A Emenda Constitucional servirá para alterar parte da Constituição, e deverá ser aprovada por no mínimo três quintos de cada Casa do Congresso Nacional, votada em dois turnos e caso não seja aprovada, ela não poderá ser utilizada como uma nova proposta na mesma sessão do legislativo. Suas especificações estão editadas no artigo 60 da Constituição Federal (BRASIL, 1988; FABRETTI; FABRETTI, 2013).

A Medida provisória conforme a Constituição Federal de 1988 é editada pelo Presidente da República, tendo força de lei, e está submetida de imediato ao Congresso Nacional para que seja convertida em lei, tem caráter de urgência, onde vigora por 60 dias a partir da data de sua publicação, podendo ter seu prazo prorrogado por mais 60 dias, não sendo permitida sua reedição, somente surgirá efeito caso seja aprovada até o último dia do ano em que foi editada, conforme artigo 62, §2º, não podendo ter o mesmo tratamento de lei complementar (BRASIL, 1988; FABRETTI; FABRETTI, 2013).

Os Tratados e as Convenções internacionais são acordos realizados entre estados, aprovado pelo poder Legislativo, somente sendo permitida a aprovação ou rejeição total do que estiver sendo celebrado (DIAS; SIMÕES; PETERLE, 2004).

Tais eventos estarão sendo abordados na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 84, parágrafo VIII que determina que a Presidente da República possa celebrar “tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional” e na Lei 5.172 de 1966 em seu artigo 98 onde diz que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”(BRASIL, 1988; DIAS; SIMÕES; PETERLE, 2004).

Os Regulamentos e Decretos serão editados pelo poder Executivo, e serão para esclarecer, interpretar, os Tratados, Convenções Internacionais e as Leis que já foram estabelecidas, quanto a sua aplicabilidade na prática (MACHADO NETO, 2012; CASSONE, 2012).

Conforme Cassone (2012, p.33) por meio do Decreto o poder Executivo em conformidade com a lei estabelecida poderá “alterar (portanto fixar) as alíquotas dos impostos: importação, exportação, IPI e IOF”.

As Normas Complementares são orientações editadas pelo poder público como: circulares, portarias, parecer, dentre outros, e estarão previstas na Lei 5.172 de

1966 em seu artigo 100, onde diz que (BRASIL, 1966; FABRETTI; FABRETTI, 2013):

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
 - II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
 - III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
 - IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
- Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

A Jurisprudência ocorre pela falta de interpretação de uma norma para definir a causa, onde o poder administrativo estará tomando as decisões necessárias para solucionar da melhor forma o fato ocorrido, também sendo utilizado pelos magistrados e advogados para o entendimento jurídico solicitado (FABRETTI; FABRETTI, 2013).

Fabretti e Fabretti (2013, p.31) afirma que a Jurisprudência “é o conjunto de decisões reiteradas preferida pelos juízos e tribunais, no mesmo sentido e em casos semelhantes” não tendo força normativa.

E Polleti (2010, p.233) ainda complementa que é a forma que o magistrado tem para “[...]resolver conflitos entre indivíduos, dando a cada um o que é seu [...]” de direito.

Os Costumes serão adotados mediante a falta de lei, onde o ordenamento jurídico mediante a dois fatos distintos terá que decidir o mais coerente, de forma que nenhuma das partes seja prejudicado ou recebam tratamento injusto, ou seja, cada uma das partes terá o que lhe for de direito de acordo com as circunstâncias ocorridas (FABRETTI; FABRETTI, 2013).

Ainda conforme a Lei 4.657/42 em seu artigo 4º definiu que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito” (BRASIL, 1942).

2.4 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Conforme a lei 5.172 de outubro de 1996 em seu artigo 3º também denominado como Código Tributário Nacional, tributo é definido como: “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.”

Quadro 04 - Dentro do conceito de tributos teremos algumas palavras chaves que definirão a forma de arrecadação

FORMA DE ARRECADAÇÃO	
Prestação pecuniária	O tributo deve ser pago em moeda nacional, apenas sendo aceitos outras formas de pagamento caso autorizado em lei, onde os bens arrecadados poderão ser levados a leilão de forma que a dívida venha ser paga.
Compulsória	Pagamento obrigatório, pelo poder coercitivo do Estado e independente da vontade do contribuinte.
Que não constitua sanção por ato ilícito	O tributo é cobrado mediante o ato lícito, onde o contribuinte pratica seus atos dentro da conformidade da legislação. Quando se tratar de ato ilícito, esse será cobrado por meio de multas, como forma de punição.
Que não constitua sanção por ato ilícito - Instituído em lei	De acordo com o princípio da legalidade o tributo somente será cobra ou majorado por meio de lei estabelecida.
Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada	O tributo será arrecadado e cobrado pela administração pública, estando em acordo com a lei, ou seja, para cada ente da federação caberá um tributo específico conforme previsto na legislação.

Fonte: Adaptado de Fabretti, 2005

A constituição federal de 1988 ainda discorre que temos cinco tipos de tributos: os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e os empréstimos compulsórios (BRASIL, 1988).

Os três primeiros são realizados pelo fato gerador, os empréstimos compulsórios são realizados pelo caráter restituível e as contribuições especiais são realizadas através da finalidade ou destinação (BRASIL, 1988).

Os tributos ainda se classificam em duas espécies e três finalidades. Quanto às espécies teremos os tributos vinculados e os tributos não vinculados, onde o primeiro está relacionado com alguma atividade praticada pelo estado que trará melhorias para o contribuinte, ou seja, uma contraprestação realizada pelo estado devido à arrecadação efetivada, dentre essa espécie teremos as taxas e as contribuições de melhoria (FABRETTI; FABRETTI, 2011; OLIVEIRA, 2011).

Já o segundo são os tributos que não depende de nenhuma atividade realizada pelo estado, basta que a hipótese de incidência esteja em lei para que o tributo venha ser cobrado, neste caso estamos tratando os impostos (FABRETTI; FABRETTI, 2011; OLIVEIRA, 2011).

Quanto sua a finalidade teremos os tributos fiscais que têm como função somente de arrecadação visando assim manter a atividade estatal, os parafiscais com características semelhantes, porém sua arrecadação se destina a funções paralelas e típicas do Estado e as extrafiscais que não possuem função de arrecadação, mas sim possuem uma forma que o estado utiliza para controlar da economia (FABRETTI; FABRETTI, 2011; OLIVEIRA, 2011).

2.4.1 Impostos

São tributos desvinculados (não vinculados), unilateral, não dependem de uma atividade do estado, pois é o contribuinte que realiza o fato gerador e que efetua o pagamento (SABBAG, 2012).

Criado por meio de lei ordinária, tanto a união, estado, distrito e município podem tributar, porém, compete a cada ente da federação um tributo específico, ou seja, o mesmo tributo não poderá ser cobrado por todos os entes (SABBAG, 2012).

Conforme a Constituição federal de 1988, na lei 5.172 em seu artigo 16, os impostos são descritos da seguinte forma: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Os impostos poderão ser cobrados pela União, Estado, Distrito federal e Municípios. Cabendo aos municípios o IPTU, Imposto Sobre Serviço (ISS), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Ao estado, o ICMS, IPVA e transmissão causa mortis e doação. Ao Distrito federal como age tanto como município quanto estados os impostos arrecadados serão: IPTU, ISS, ITBI, ICMS, IPVA, transmissão causa mortis (BRASIL, 1988).

Já a União poderá cobrar (BRASIL, 1988):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

2.4.2 Taxas

As taxas são consideradas tributos vinculados, criadas por meio de lei ordinária, obedecendo ao princípio da legalidade, podendo ser valores fixados ou variáveis, cobradas por meio de uma ação do estatal de forma bilateral, ou seja, por meio de uma contraprestação realizada pelo estado pago a taxa devida. São consideradas como tributos remuneratórios devido a sua contraprestação (FABRETTI; FABRETTI 2011; SABBAG, 2012; MARTINS, 2013).

Todas as entidades como, União, Estado, Distrito Federal e Município, podem criar as taxas, desde que aconteça uma atuação estatal contra o contribuinte, não podendo ter como base de cálculo ou fato gerador compatível com os impostos. Dessa forma, independente do contribuinte utilizar ou não a contraprestação efetivada pelos entes seu pagamento será devido (FABRETTI; FABRETTI 2011; SABBAG, 2012; MARTINS, 2013).

Ainda conforme a Lei 5.172 de 1966 as taxas são definidas como:

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

Sabbag (2012) e Oliveira (2011) ainda citam que existem dois tipos de taxas que podem ser arrecadadas, a taxa de serviço público e a taxa de polícia:

- I. Taxas de serviço público: cobrada quando se realiza a prestação de um serviço público específico. Exemplo: taxa de esgoto, taxa de combate a incêndio, taxa de coleta de lixo, taxa de conservação e limpeza pública, dentre outras.

- II. Taxa de polícia: uma taxa de fiscalização efetiva, controlada pela administração pública. Exemplo: taxa de fiscalização de vigilância, taxa de fiscalização de estabelecimento, taxa de controle e fiscalização ambiental, dentre outros.

2.4.3 Contribuições de melhoria

Definido no Código Tributário Nacional em seu artigo 81 será cobrado mediante uma atividade do estado, não podendo ser confundidos serviços públicos, que são cobrados mediante as taxas, conforme visto anteriormente (OLIVEIRA, 2011; SABBAG, 2012).

As contribuições de melhoria são tributos vinculados, instituído por meio de lei ordinária, obedecendo aos princípios do direito tributário, sua cobrança é devida por meio de obras públicas, que trarão valorização ao imóvel de determina localidade (OLIVEIRA, 2011; SABBAG, 2012).

Sua arrecadação será realizada pelo órgão federativo competente que fará a melhoria. Para esse tipo de tributo têm-se duas limitações para a efetiva cobrança, o limite global e o limite individual, onde o primeiro se refere que o tributo será cobrado de acordo com a obra realizada, e o segundo o tributo será cobrado devido à valorização do imóvel (OLIVEIRA, 2011; SABBAG, 2012).

Os requisitos para sua arrecadação estão previstos no Código tributário Nacional em seu artigo 82, que diz:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Resumidamente, as contribuições de melhorias poderão ser cobradas por todos os entes da federação, devido a obras realizadas que trarão melhorias aos imóveis daquela região, estando dentro dos limites estabelecido pelo Código Tributário Nacional (OLIVEIRA, 2011; SABBAG, 2012).

2.4.4 Empréstimos compulsórios

São tributos restituíveis, ou seja, poderão ser devolvidos ao contribuinte. Sua cobrança será devida a circunstâncias e não pelo fato gerador. Criados por lei complementar, sua competência é restritamente da União conforme mencionado no art. 4º da emenda constitucional de nº 18, 1º de dezembro de 1965, não se admitindo medida provisória (BRASIL, 1965; SABBAG, 2012).

Nesse tributo temos duas hipóteses para sua ocorrência. A primeira é devido a calamidade pública e guerra externa, onde não se respeita o princípio da anterioridade, publica-se a lei complementar em determinada data e pode ser cobrada no dia seguinte, e a segunda hipótese é o investimento público relevante, respeitando somente o princípio da anterioridade anual (BRASIL, 1965; SABBAG, 2012).

2.4.5 Contribuições especiais

As contribuições especiais diferencem de alguns tributos, pois compete somente a União a sua criação, e será instituída por meio de lei ordinária. São arrecadados devido sua finalidade, podendo ter seu fato gerador e base de cálculo próprio de impostos sendo tributos bilaterais, se subdividindo em contribuições sociais, CIDE, contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas (FABRETTI; FABRETTI 2011; SABBAG, 2012).

Sua exceção é que os estados, municípios e distritos poderão cobrar de seus servidores a contribuição para custeio, de forma que os mesmos tenham benefícios futuros, conforme afirmado na Constituição Federal de 1988, em seu parágrafo 1º (BRASIL, 1988; SABBAG, 2012):

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

2.5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

No Brasil temos quatro tipos de regime de tributação que estarão contidos na Legislação do Imposto de Renda para pessoal jurídica e em outras normas que servirão de apoio para melhor esclarecimento para o contribuinte do que será ou não permitido para cada regime, sendo eles: lucro real, lucro presumido, simples nacional e lucro arbitral. Onde nesse trabalho será menciona somente os três primeiros regimes (lucro real, lucro presumido e simples nacional) que serão detalhados nos tópicos a seguir (CALIJURI; LOPES, 2011).

2.5.1 Simples Nacional

Instituído pela Lei 9.317 de 1996, surgiu à figura do simples, com o intuito de simplificar as obrigações principais e acessórias, sendo elas, “obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias”, para as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte (BRASIL, 1996; MACHADO NETO, 2012).

Dessa forma, entende-se como Microempresa e Empresa de Pequeno Porte: “a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário”, que possuam registro mercantil ou civil de pessoa jurídica e que não ultrapassem os valores mencionados abaixo conforme Lei Complementar 123/06 artigo 3º (BRASIL, 1988).

Caso os valores sejam ultrapassados ou diminuídos elas passarão de uma modalidade para outra, ou seja, deixarão de ser microempresa para empresa de pequeno porte caso a somatória da receita bruta anual for maior que R\$ 360.000,00, e de empresa de pequeno porte para microempresa se o valor for menor que R\$ 360.000,00 (BRASIL, 2006).

Ainda, se o valor estabelecido para a Empresa de Pequeno Porte for superior a R\$3.600.000,00, estará excluída automaticamente do benefício concedido do Simples Nacional, devendo optar por outro regime de tributação (BRASIL, 2006):

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

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

Estando impedidos de optar pelo Simples Nacional conforme § 4º as pessoas jurídicas: (BRASIL, 2006, grifo do autor):

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

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

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Porém a Lei 9.317 de 1996 abrangia somente o estado federativo, ou seja, as empresas optantes por esse regime ainda teriam que realizar outras obrigações perante o Estado e Município de sua localidade. Surgindo a necessidade de uma Lei Complementar para reestruturar a figura do Simples (MACHADO NETO, 2012).

Com isso surge a Lei Complementar 123 de 2006, estabelecendo o Simples Nacional ou Supersimples, que é um sistema diferenciado de arrecadação para microempresas e empresas de pequeno porte, também denominado como um sistema de arrecadação simplificado ou sistema único, onde demonstra normas e

procedimentos que deverão ser seguidos tanto para as obrigações acessórias, que são as declarações, quanto às obrigações principais, que se referem ao recolhimento dos impostos no âmbito, Federal, Estadual e municipal, revogando a Lei 9.317/96 (BRASIL, 2006, MACHADO NETO, 2012).

A Lei Complementar 123/2006 ainda em seu artigo 1º demonstra as obrigações que estarão inclusas no sistema de arrecadação único, sendo eles (BRASIL, 2006, grifo do autor):

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, **in fine**, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014).

Seu recolhimento é realizado mensalmente conforme artigo 13º da Lei Complementar 123/06, aplicando-se um percentual sobre a receita bruta de vendas (valor que incide sobre a venda de produtos e serviços prestados, sendo excluído o valor das vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos) auferida no período de apuração, percentual esse que dependerá da atividade desenvolvida pela empresa, mais o montante da receita bruta dos últimos doze meses anteriores (BRASIL, 2006).

Em caso de início de atividade o montante será proporcional aos meses cuja atividade foi desenvolvida. Do valor arrecadado caberá uma parcela para cada ente da federação, sendo eles União, Estados e dependendo da atividade ao Município (BRASIL, 2006; MACHADO NETO, 2012).

Os tributos inclusos para o recolhimento descrito no artigo 13º são (BRASIL, 2006, grifo do autor):

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

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

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

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Ainda conforme o § 1º do art. 13 da Lei Complementar 123, a arrecadação dos impostos citados acima não exclui da incidência de outros impostos ou contribuições que estarão sendo observados na legislação aplicáveis a pessoas jurídicas, sendo eles (grifo do autor):

I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;

II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;

III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;

IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;

V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;

VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;

VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;

VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;

X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;

XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;

XII - Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;

XIII - ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações

para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiá; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (Produção de efeito)

b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;

d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

XIV - ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

b) na importação de serviços;

XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

As Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte conforme vistos acima possuem obrigações acessórias e principais a serem cumpridas, mas de uma forma

mais simplificada que os demais tipos de tributações existentes, e ainda estão dispensadas conforme artigo 51 da Lei Complementar 123 de 2006 (grifo do autor):

- I - da afixação de Quadro de Trabalho em suas dependências;
- II - da anotação das férias dos empregados nos respectivos livros ou fichas de registro;
- III - de empregar e matricular seus aprendizes nos cursos dos Serviços Nacionais de Aprendizagem;
- IV - da posse do livro intitulado “Inspeção do Trabalho”; e
- V - de comunicar ao Ministério do Trabalho e Emprego a concessão de férias coletivas.

Art. 52. O disposto no art. 51 desta Lei Complementar não dispensa as microempresas e as empresas de pequeno porte dos seguintes procedimentos:

- I - anotações na Carteira de Trabalho e Previdência Social - CTPS;
- II - arquivamento dos documentos comprobatórios de cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, enquanto não prescreverem essas obrigações;
- III - apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- IV - apresentação das Relações Anuais de Empregados e da Relação Anual de Informações Sociais - RAIS e do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED.

2.5.2 Lucro Presumido

Lucro presumido é considerado por Cavalcante (2014) um regime simplificado e por estimativa onde utiliza as receitas obtidas pela entidade para a apuração do IRPJ e da CSLL. Seu embasamento está no Decreto 3.000 de 1999 e em outras normas onde são demonstradas de forma clara, possíveis dúvidas dos contribuintes.

Dessa forma, poderão optar pelo lucro resumido as empresas cujas atividades exercidas não estejam enquadradas no lucro real, e que obtenham a receita bruta total igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), no ano-calendário anterior, ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses em atividade no ano-calendário anterior, considerando que a receita bruta total é a somatória do valor das vendas, os serviços prestados, os ganhos de capital, receita de locação de imóveis, variáveis monetárias de ativos e as outras receitas compreendidas na atividade da empresa. (BRASIL, 1998).

A Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996 em seu artigo 25 ainda afirma que o montante para o cálculo do lucro presumido será (grifo do autor):

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 3º Os ganhos decorrentes de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 4º Para fins do disposto no inciso II do caput, os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 5º O disposto no § 4º não se aplica aos ganhos que tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§ 6º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. (Incluído pela Medida Provisória nº 690, de 2015)(Produção de efeito)

Para Young (2008, p.36), “lucro presumido é o lucro que se presume obtido pela empresa sem escrituração contábil, para efeito do pagamento do imposto de renda, calculado por um coeficiente aplicado sobre a receita bruta”.

Já para Cavalcante (2014), os registros contábeis não obrigatórios devem permanecer, ou seja, a empresa deve realizar as escriturações contábeis, de modo que possam ser utilizados pela entidade no auxílio a tomada de decisão e realização dos objetivos.

Porém conforme a Lei 8.981 de 1995 em seu artigo 45 e o Decreto 3.000 de 1999 em seu artigo 527 determina que a pessoa jurídica habilitada na tributação de Lucro Presumido deverá manter as seguintes obrigações acessórias:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

O artigo 26 da Lei 9.430 de 1996 determina que a entidade estará sujeita a apresentação do regime escolhido por todo o ano calendário. Em seu “§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário” (BRASIL, 1996).

Caso a empresa após a escolha do regime de tributação Lucro Presumida queira alterá-lo no mesmo ano-calendário para Lucro Real, desde que não tenha efetuado o primeiro pagamento, a mesma estará sujeita a multas e juros com relação a diferença de imposto pago anteriormente (BRASIL, 2006).

Sendo que tal alteração somente poderá ser feita “[...] a entrega da correspondente declaração de rendimentos e antes de iniciado procedimento de ofício relativo a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário”. Tais informações estarão contidas no artigo 26, § 3º e § 4º da mesma lei (BRASIL, 2006).

Dessa forma a empresa que optar pelo lucro presumido terá o recolhimento do IR para pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o lucro líquido trimestralmente, sendo realizados nos períodos de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (BRASIL, 2014).

Quanto aos percentuais aplicados na base de cálculo para o IRPJ e CSLL dependerá do ramo de atividade exercido pela empresa. Sendo que para o imposto de renda para pessoa jurídica, têm-se as seguintes alíquotas apresentadas na figura 1 (BRASIL, 2014).

Figura 1 – Percentuais para base de cálculo do Imposto de Renda

Atividades	Percentuais %
Atividades em geral (RIR/1999 , art. 518)	8%
Revenda de combustíveis	1,6%
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16%
Serviços de transporte de cargas	8%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32%
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas	8%
Intermediação de negócios	32%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2015

Após a aplicação do percentual mencionado acima, aplica-se sobre a base encontrada o percentual de 15% (quinze por cento), valor este destinado a pessoa jurídica, conforme artigo 3º da Lei 9.249 de 1995 e o Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999, artigo 541.

Ainda no artigo 3º em seu “§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, se sujeita à incidência de adicional” de 10% (dez por cento) sobre o valor excedido, sendo que do adicional o recolhimento será integral, não sendo permitidas deduções sobre este valor (BRASIL, 1995).

Para a CSLL será utilizado o mesmo valor, apuração e forma de pagamento mencionada para o IRPJ. Tendo como alíquota de 9% após o percentual aplicado sobre a base de cálculo que será mencionado na figura 2 (BRASIL, 1995, BRASIL, 2015).

Figura 2 - Percentuais para base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro líquido

Atividades	Percentuais %
Receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte	12%
Prestação de serviço em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte. Intermediação de negócios. Administração, locação ou cessão de bens imóveis e direitos de qualquer natureza	32%

Fonte: Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1996

Além dos tributos relacionados acima, Cavalcante (2014) ainda menciona que a empresa que optar pelo regime de Lucro Presumido ainda estará sujeita a pagamento de PIS, COFINS, INSS, INSS Terceiros e FGTS, sendo seus percentuais informados na figura 3.

Figura 3 – Tributos referentes à opção de Lucro Presumido

Tributos	Alíquotas
PIS/PASEP	0,65%
COFINS	3,000%
IRPJ	15,00%
CSLL	9,00%
INSS	20,00%
INSS Terceiros	5,80%
FGTS	8,00%

Fonte: Cavalcante, 2014

2.5.3 Lucro Real

Lucro real conforme Cavalcante (2014) é considerado a forma mais complexa de apuração dentre os regimes de tributação, também definindo como regime geral.

Corrêa (2010) complementa que é a forma mais exata para o cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Fabretti (2005) demonstra que é a soma das receitas do período, menos todos os custos e despesas, conhecido como o resultado contábil ou lucro líquido.

Sua definição ainda poderá ser encontrada no artigo 247 do Decreto 3.000 de 1999 onde diz que (grifo do autor):

Art. 247. 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).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

Dessa forma, se o lucro real se caracteriza como o lucro líquido, faz-se necessário sua definição que está expressa no artigo 248 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) onde define o lucro líquido como (grifo do autor):

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Outras definições sobre o Lucro Real e suas alterações também podem ser encontradas na Lei 6.404/76 das sociedades anônimas, no Decreto-lei nº 1.598, na Lei 11.638/07 e na Lei 11.941/09 alterando a lei das sociedades anônimas (Corrêa, 2014).

Corrêa (2014) ainda enfatiza que a pessoa jurídica poderá escolher o regime de tributação que mais se enquadre a situação financeira da empresa desde que seja permitido pela legislação, ou seja, existem empresas que serão obrigadas por força de lei a estarem em determinado regime.

Dessa forma o artigo 14 da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1988, define que são obrigadas a optar pelo regime de tributação do Lucro Real (grifo do autor):

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

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

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

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

Quanto às obrigações acessórias, as escriturações deverão ser feitas com uniformidade, realizando os registros no livro comercial, livro diário, livro razão, livros fiscais (registro de inventário, registro de entradas, livro de apuração do lucro real, registro permanente de estoque e movimentação de combustíveis), além dos livros contábeis que estiverem previstos nos regulamentos e leis (BRASIL 1999).

Para a apuração dos impostos o Decreto 3.000 de 1999 em seus artigos 249 e 250 e conforme Cavalcante (2014) demonstra que devem ser consideradas as adições que serão ajustes obrigatórios aumentando o valor da base do imposto.

Ainda segundo Cavalcante (2014) as exclusões são ajustes facultativos que tem como objetivo reduzir a base de cálculo do imposto, e as compensações de prejuízo que foram apurados em períodos anteriores, sendo limitado ao percentual de 30% (trinta por cento) conforme Lei 8.981 de 1995.

Porém o artigo 510 do Decreto 3.000 de 1999 determina que (grifo do autor):

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os

prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

Após a realização dos ajustes necessários, a pessoa jurídica poderá aplicar os percentuais do imposto de renda para pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro líquido conforme mencionado na tabela 1, onde sua apuração e pagamento poderão ser feito de forma trimestral ou anual, tendo para o IRPJ adicional de 10% do que se exceder do montante de R\$60.000,00 (sessenta mil reais), no caso da apuração ser feita trimestralmente, ou 20.000,00 (vinte mil) proporcional ao número de meses (CAVALCANTE, 2014).

Tabela 1 – Tributos referentes à opção de Lucro Real

TRIBUTOS	ALÍQUOTAS
PIS/PASEP	1,65%
COFINS	7,60%
IRPJ	15,00%
CSLL	9,00%
INSS	20,00%
INSS TERCEIROS	5,80%
FGTS	8,00%

Fonte: Cavalcante, 2014 p. 16

Assim para a apuração trimestral do IRPJ e CSLL tem-se como base o artigo 220 do Regulamento do Imposto de Renda e a Lei 9.430 de 1996, demonstrando que seu recolhimento será feito nos períodos de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 30 de dezembro de cada ano calendário, ajustado por adições, exclusões e compensações de prejuízo conforme mencionado anteriormente e seu pagamento deverá ser realizado até o último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre. Não sendo permitida a compensação de prejuízos em outros trimestres

nem tão pouca a antecipação de impostos no ano-calendário (FABRETTI, 2005, CAVALCANTE, 2014).

O artigo ainda mencionaem seus parágrafos 1º e 2º, que (BRASIL, 1996, grifo do autor):

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto nos §§ 1º a 5º do art. 235 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 2º).

O artigo 856 do Decreto 3.000 de 1999 determina que o pagamento do IRPJ e da CSLL de forma trimestral deverá ser realizado da seguinte forma (grifo do autor):

Art. 856. O imposto devido, apurado na forma do art. 220, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º).

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 1º).

§ 2º Nenhuma quota poderá ter valor inferior a um mil reais e o imposto de valor inferior a dois mil reais será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 2º).

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 5º, § 3º).

Já para a apuração anual, o Decreto 3.000 de 1999, em seu artigo 221 diz que “a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº. 9.430, de 1996, art 2º, § 3º)”, ou seja, será realizado na data do evento.

Quanto à forma de pagamento, o mesmo Decreto em seu artigo 858 parágrafos 1º, determina que o valor do imposto seja (grifo do autor):

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 856, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento

e de um por cento no mês do pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, § 2º).

§ 3º O prazo a que se refere o § 1º, inciso I, não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, § 3º).

A Lei 9.430 de 1996, também reforça que a entidade que optar pelo regime de tributação lucro real anual poderá realizar o pagamento do IRPJ e da CSLL mensalmente, com base de cálculo por estimativa, “sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos” utilizando para chegar ao valor dos impostos os percentuais mencionados no tabela 1, mais a aplicação do adicional (sobre o IRPJ) caso ultrapasse o montante de 20.000,00 (vinte mil) mensal (grifo do autor).

Young (2003), afirma que tais impostos são calculados mensalmente de acordo com o faturamento da empresa. Tanto para a apuração mensal quanto para trimestral.

A base de cálculo para se aplicar o percentual de IRPJ e a CSLL será a mesma aplicada para a pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido, ou seja, utilizará os percentuais das figuras 1 e 2 para se chegar à base de cálculo dos impostos, e logo após seu resultado seja aplicado o percentual de 15% para o IRPJ além do adicional de 10% caso ultrapasse o valor de R\$20.000,00 (vinte mil) e um percentual de 9% para a CSLL (CAVALCANTE, 2014).

Quanto ao PIS e COFINS, Cavalcante (2014), menciona que a pessoa jurídica optante ou obrigada a optar pelo regime de tributação com base no Lucro Real deverá seguir conforme estiver previsto na Lei 10.637 de 2002 e na Lei 10.833 de 2003.

Onde, ainda segundo a Lei 10.637 de 2002 em seu artigo 1º, para a base de cálculo do imposto com incidência não cumulativa será considerado a receita bruta total e as demais receitas auferidas no mês independente da classificação contábil, com seus devidos ajustes a valor presente.

Ainda conforme a Lei 10.833 de 2003 em seu artigo o § 3º demonstra a “não integram a base de cálculo” para os impostos mencionados, conforme abaixo (grifo do autor):

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

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

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;

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 participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014)(Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009.)

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014)

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014) (Vide art. 119 da Lei nº 12.973/2014).

Identificado da base de cálculo para PIS e COFINS, a Lei 10.637 de 2002 em seu artigo 3º demonstra que a pessoa jurídica poderá tomar crédito com relação a (grifo do autor):

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Assim após a identificação das bases de cálculo e os créditos que poderão ser descontados à entidade aplicará de acordo com a Lei 10.833/03 em seu artigo 2º uma alíquota de 7,6% para o COFINS e uma alíquota de 1,65% para o PIS de acordo com a Lei 10.637 de 2000 em seu artigo 2º.

2.6 ESTUDOS ANTERIORES

Ferreira e Ferreira (2011) abordam em seu ensaio a importância do planejamento dentro em uma organização, demonstrando que é por meio dele que os gestores poderão obter a real situação financeira da empresa no futuro, devendo ser realizado constantemente. Ainda relata que o planejamento tributário é uma ferramenta que auxiliará a entidade na redução do pagamento dos tributos de forma lícita. Tendo em vista a alta carga tributária praticada no Brasil o planejamento tributário possibilita redução dos custos e maior competitividade.

Otto (2015) discute que a gestão tributária é essencial a saúde econômica da empresa, e que se aplicada corretamente possibilitará maior fluxo de caixa, mas se aplicada incorretamente poderá provocar processo civil e penal, além de inviabilizar o negócio. Ainda relata que a gestão de tributos não tem sido aplicada por todas as entidades, podendo ser devido à complexidade do assunto. Diante disto o autor enfatiza em seu trabalho sobre planejamento tributário, elisão fiscal e evasão fiscal, que também foram abordados neste trabalho.

Barros e Souza (2015), relatam em seu trabalho dois regimes de tributação o Simples Nacional, tendo como base a Lei 123 de 2006 e o lucro presumido, onde buscaram identificar qual o regime mais adequado para as empresas prestadoras de serviço, chegando à conclusão que apesar das modificações trazidas pela Lei 123/06, o regime mais coerente seria o lucro presumido. Também menciona a importância da realização do planejamento tributário para a escolha do regime adequado e a redução da carga tributária.

Cavalcante (2014) identificou que no Brasil temos uma carga tributária elevada, e dessa forma o planejamento tributário auxiliaria os gestores na redução de custos. Diante desse contexto, discorre sobre a legislação tributária entre todos os aspectos legais. Faz uma comparação entre lucro presumido e lucro real, analisando quais são os benefícios de um planejamento tributário para a entidade e qual o regime de tributação mais vantajoso.

Corrêa (2010) utiliza a mesma temática dos outros autores, onde busca identificar o melhor regime de tributação entre os regimes de lucro real e lucro presumido, para uma empresa de médio porte, além de meios que possam reduzir da carga tributária, tornando a empresa competitiva no mercado. Dessa forma abordou os temas relacionados com Sistema Tributário Nacional, Princípios Constitucionais

Tributários, e Planejamento Tributário, chegando à conclusão que para a empresa estudada o regime mais vantajoso é o lucro real.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Neste tópico serão apresentados os métodos utilizados para o desenvolvimento do estudo, demonstrando as técnicas para a coleta e análise de dados, como também a descrição da pesquisa proposta. Dessa forma, o presente estudo tem como natureza de “resumo de assunto”, pois se baseia em pesquisas já apresentadas e discutidas por outros autores mencionados no referencial teórico, sendo um dos modelos mais utilizados em trabalhos de graduação (ANDRADE, 2010).

Ainda conforme Marconi e Lakatos (2013, p.43), o estudo pode ser considerado como documental, ou fontes primárias, pois se utilizou de demonstrações contábeis fornecidas pela empresa em estudo, onde “fonte primária são aquelas de primeira mão”, como também bibliográfica, ou fonte secundária, que é o levantamento de dados já publicados, como: revistas, livros, artigos, dentre outros, onde possibilita o aprofundamento quanto ao entendimento da realização do planejamento tributário.

Quanto ao objetivo a pesquisa caracteriza-se como exploratória, sendo considerado por Andrade (2010, p.112) “[...]o primeiro passo de todo trabalho científico, que irá permitir maior conhecimento sobre o assunto em pesquisa, e descritiva, pois realiza o levantamento, análise, registro, classificação e interpretação dos dados coletados[...]”.

Já a questão problema enquadra-se como qualitativo e quantitativo, por examinar as demonstrações contábeis fornecidas pela empresa, possibilitando identificar qual melhor regime tributário deverá optar se lucro real ou lucro presumido (ANDRADE, 2010).

3.2 SUJEITOS PESQUISADOS

O presente estudo tem como população todas as empresas contribuintes dos tributos estabelecidos no código tributário nacional, dentro desta população foi selecionado uma empresa cuja atividade é comércio varejista de peças de veículos automotores localizada na região da grande Vitória no Espírito Santo, onde não foi permitida pelos gestores a identificação de sua razão social, mas apenas os dados

necessários para a realização do planejamento tributário e a identificação do regime de tributário mais oneroso, onde permitirá a redução dos custos, proporcionando maior competitividade conforme mencionado por Otto (2015) no item, planejamento tributário. A empresa tem como característica, grande variedade e disponibilidade de produtos para as linhas de passeio, utilitários, ônibus, caminhões leves e pesados.

Quadro 5 – Características da empresa

CARACTERÍSTICAS	DESCRIÇÃO
Missão	Fornecer produtos e serviços de qualidade e com preços acessíveis garantindo a satisfação dos clientes.
Visão	É se tornar referência em diversidade, qualidade e preço de autopeças, acessórios e pneus.
Valores	Ética, compromisso e respeito. Tem por característica, grande variedade e disponibilidade de produtos para as linhas passeio, utilitários, ônibus, caminhões leves e pesados.

Fonte: Próprio autor, 2015

3.3 TRATAMENTO DOS DADOS

Primeiramente se realizou um levantamento de dados bibliográficos disponíveis em sítios eletrônicos, artigos e obras literárias com o intuito de entender sobre o planejamento tributário, a legislação pertinente sobre o assunto, os tributos, bem como identificar quais regimes de tributações existentes, suas particularidades, forma de apuração, cálculos e alíquota dos impostos como PIS, COFINS, IRPJ E CSLL, antes de analisar a demonstração contábil fornecida pela empresa.

Logo após o entendimento sobre o assunto discutido do referencial teórico, e a identificação da forma de apuração e as alíquotas de cada regime de tributação, foi feito um comparativo mês a mês na Demonstração do Resultado do Exercício dentre os regimes de lucro presumido e lucro real, de forma a verificar qual regime de tributação mais vantajoso para a empresa, ou seja, aquele que teria menor carga tributária e maior lucro líquido para a entidade.

Diante do exposto, os dados foram apresentados em quadros e gráficos de forma a ilustrar com clareza para o leitor os valores dos impostos a recolher, o lucro líquido para os dois regimes de tributação, chegando-se a resposta a do problema levantado nesse estudo.

4 ANALISE DE RESULTADOS

O estudo tem por objetivo identificar o melhor regime de tributação, entre lucro presumido e lucro real para a empresa citada, onde será analisada a demonstração do resultado do exercício fornecida pela entidade entre o período de maio de 2014 a dezembro de 2014, de modo a identificar o melhor regime tributário que poderá se enquadrar. O período apresentado não estará abrangido os meses de janeiro a abril de 2014, devido às atividades exercidas pela entidade se iniciarem em maio de 2014.

Com isso, será apresentado a Demonstração do Resultado do Exercício referente aos meses que se pretende analisar, sendo demonstrados paralelamente os dois regimes de tributação em cada mês, para que possibilite verificar os valores recolhidos para PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, além do lucro líquido obtido pela empresa para verificar qual regime de tributação será mais vantajoso. Se lucro real ou lucro presumido.

Para se chegar aos valores contidos na demonstração do resultado do exercício referente aos impostos de PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, foram utilizados os métodos e percentuais conforme apresentados pelas figuras 1,2 e 3 para o lucro presumido e para o lucro real pelas figuras 1,2 e 3.

Dessa forma, para se chegar à base de cálculo para a tributação de Lucro Presumido foi utilizado o percentual de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. Apurado o valor, aplicou-se a alíquota de 15% para o IRPJ, com o adicional de 10% para trimestre que ultrapassou o valor de R\$60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre, e 9% para a CSLL, conforme mencionado no tópico regime de tributação. E para se obter aos valores de PIS e COFINS foram aplicadas as alíquotas de 0,65% e 3% sobre a receita de venda tributada mensalmente.

Para melhor visualização os quadros 6, 7 e 8 estarão demonstrando qual a lógica foi utilizada para a apuração dos impostos de PIS, COFINS, IRPJ E CSLL, no regime de tributação com base no Lucro Presumido, onde seus valores estarão contidos nas Demonstrações do Resultado do Exercício mais à frente.

Quadro 6 – Cálculo para PIS e COFINS

CÁLCULO PARA PIS E COFINS	
Receita de vendas	
Receita Tributada para base de cálculo de PIS/ COFINS	
(-) ICMS por antecipação	
(-) Devolução Tributada de PIS/COFINS	
(=) Base para cálculo de PIS/COFINS	
Valor para PIS (alíquota de 0,65%)	
Valor para COFINS (alíquota de 3%)	

Fonte: Próprio Autor, 2015

Quadro 7 – Cálculo para IRPJ

CÁLCULO PARA IRPJ	
Receita de vendas	
(-) Devoluções totais	
(=) Base de cálculo para IRPJ	
Adicional 10%	
15% IRPJ	
Valor do IRPJ a recolher	

Fonte: Próprio Autor, 2015

Quadro 8 – Cálculo para CSLL

CÁLCULO PARA CLSS	
Receita de vendas	
(-) Devoluções totais	
(=) Base de cálculo para CSLL	
9% CSLL	
Valor do CSLL a recolher	

Fonte: Próprio Autor, 2015

Já para se apurar os impostos pela tributação de lucro real utilizaram-se as alíquotas de 15% para o IRPJ, 9% para a CSLL, sendo que a base de cálculo para o IRPJ e a CSLL será o valor das receitas de vendas, menos suas deduções, chegando-se ao valor do resultado do período antes das provisões para o IRPJ e a CSLL para a aplicação das alíquotas mencionadas. Quanto à apuração do PIS e COFINS foram aplicadas as alíquotas de 1,65% e 7,6%, tanto para o débito, quanto para seus devidos créditos, estando de acordo com Lei 10.637/02 e a Lei 10.833/03 (BRASIL, 2002; BRASIL, 2003).

Para melhor entendimento de como se chegou aos valores de PIS e COFINS o quadro 9 estará demonstrando qual a lógica foi utilizada com base no lucro presumido.

Quadro 9 – Cálculo do débito para PIS e COFINS

CÁLCULO DE DÉBITO PIS E COFINS	
Cálculo para PIS e COFINS - Débito	- Receita Tributada para base de cálculo de PIS/COFINS. - (-) ICMS por antecipação. - Valor do débito para PIS (alíquota de 1,65%). - Valor do débito para COFINS (alíquota de 7,6%).
Cálculo para PIS e COFINS - Crédito	- Compras Tributadas para base de cálculo de PIS/COFINS. - (+) Devoluções tributadas. - Valor do crédito para PIS (alíquota de 1,65%). - Valor do crédito para COFINS (alíquota de 7,6%).
Valor a recolher de PIS e COFINS	- (Valor do débito do PIS) - (valor do crédito do PIS) = Valor do PIS a recolher. - (Valor do débito do COFINS) - (valor do crédito do COFINS) = Valor do COFINS a recolher.

Fonte: Próprio autor, 2015

Diante do exposto apresentado, podemos identificar os meios para se chegar à base de cálculo e conseqüentemente os valores a serem aplicados para as alíquotas de PIS, COFINS, IRPJ E CSLL.

As tabelas 2 a 9, apresentam as demonstrações do resultado do exercício referente a 2014, contendo os valores recolhidos dos impostos, de forma paralela entre lucro real e lucro presumido, onde poderá comparar mês a mês as diferenças entre os regimes de tributação. A tabela2 demonstra que a empresa optando pelo lucro presumido, terá uma menor carga tributária e maior lucro líquido, mesmo o custo do produto sendo R\$8.762,40 maior do que se estivesse optando pelo lucro real.

Tabela 2 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a maio de 2014

(continua)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Receita bruta operacional	685.106,11	685.106,11
Receita de vendas de mercadorias	685.106,11	685.106,11
Deduções da receita	(31.595,15)	(40.939,25)
(-) ICMS Antecipação tributária	-	-
(-) PIS S/ faturamento	(1.043,49)	(2.712,01)
(-) COFINS S/ faturamento	(4.816,10)	(12.491,68)
(-) Devolução de vendas	(25.735,56)	(25.735,56)
Deduções de serviço	-	-
Receita líquida de vendas	653.510,96	644.166,86
Custo das mercadorias vendidas	(394.850,03)	(386.087,63)
Lucro bruto operacional	258.660,93	258.079,24
Despesas operacionais	(63.276,35)	(63.276,35)
(+/-) Inadimplência	-	-

Tabela 2 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a maio de 2014

(conclusão)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
(+/-) Receitas e despesas financeiras	(2.343,41)	(2.343,41)
(+/-) Outras receitas e despesas	878,51	878,51
(=) Res. do período antes das provisões de IR	193.919,68	193.337,99
(-) Provisão para IRPJ	(11.187,41)	(46.334,50)
(-) Provisão para CSLL	(7.399,15)	(17.400,42)
Total Provisões	(18.586,56)	(63.734,92)
(=) Resultado do período antes das desp. e receitas geren.	175.333,12	129.603,07
(=) Lucro líquido do exercício	175.333,12	129.603,07

Fonte: próprio autor, baseado nas informações contábeis fornecidos pela empresa

Em junho (tabela 3) nota-se que a empresa teve uma receita crescente, se elevando a R\$253.544,27 em relação ao mês anterior, sendo um fator positivo, para uma entidade que está iniciando suas atividades. Ainda pode-se observar que optando pelo lucro presumido terá maior lucro líquido e menor carga tributária, em comparação ao lucro real.

Tabela 3 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a junho de 2014

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Receita bruta operacional	938.650,38	938.650,38
Receita de vendas de mercadorias	938.650,38	938.650,38
Deduções da receita	(53.568,42)	(65.351,33)
(-) ICMS Antecipação tributária	-	-
(-) PIS S/ faturamento	(1.238,89)	(3.372,81)
(-) COFINS S/ faturamento	(5.856,40)	(15.535,39)
(-) Devolução de vendas	(46.443,13)	(46.443,13)
Deduções de serviço	-	-
Receita líquida de vendas	885.081,96	873.299,05
Custo das mercadorias vendidas	(583.668,06)	(571.910,63)
Lucro bruto operacional	301.413,90	301.388,42
Despesas operacionais	(113.867,08)	(113.867,08)
(+/-) Inadimplência	-	-
(+/-) Receitas e despesas financeiras	(6.947,88)	(6.947,88)
(+/-) Outras receitas e despesas	17,85	17,85
(=) Res. do período antes das provisões de IR	180.616,79	180.591,31
(-) Provisão para IRPJ	(15.844,15)	(43.147,83)
(-) Provisão para CSLL	(10.137,42)	(16.253,22)
Total Provisões	(25.981,57)	(59.401,04)
(=) Resultado do período antes das desp. e receitas geren	154.635,22	121.190,26
(=) Lucro líquido do exercício	154.635,22	121.190,26

Fonte: próprio autor, baseado nas informações contábeis fornecidos pela empresa

Em julho (tabela 4) a empresa continua tendo um crescimento na receita bruta de vendas de R\$265.036,86 mantendo ainda um lucro favorável de R\$39.379,04 em confronto entre lucro presumido e lucro real.

Tabela 4 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a julho de 2014

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Receita bruta operacional	1.203.687,24	1.203.687,24
Receita de vendas de mercadorias	1.203.687,24	1.203.687,24
Deduções da receita	(67.121,58)	(82.677,43)
(-) ICMS Antecipação tributária	-	-
(-) PIS S/ faturamento	(1.693,78)	(4.471,42)
(-) COFINS S/ faturamento	(7.817,43)	(20.595,64)
(-) Devolução de vendas	(57.610,37)	(57.610,37)
Deduções de serviço	-	-
Receita líquida de vendas	1.136.565,66	1.121.009,81
Custo das mercadorias vendidas	(776.803,67)	(760.626,56)
Lucro bruto operacional	359.761,99	360.383,25
Despesas operacionais	(126.541,58)	(126.541,58)
(+/-) Inadimplência	(299,73)	(299,73)
(+/-) Receitas e despesas financeiras	(11.009,48)	(11.009,48)
(+/-) Outras receitas e despesas	466,80	466,80
(=) Res. do período antes das provisões de IR	222.378,00	222.999,26
(-) Provisão para IRPJ	(20.921,54)	(53.824,75)
(-) Provisão para CSSL	(12.999,82)	(20.096,91)
Total Provisões	(33.921,36)	(73.921,66)
(=) Resultado do período antes das desp. e receitas geren.	188.456,64	149.077,60
(=) Lucro líquido do exercício	188.456,64	149.077,60

Fonte: próprio autor, baseado nas informações contábeis fornecidos pela empresa

Em agosto (tabela 5), a empresa deixou de ter um crescimento elevado, mas manteve um equilíbrio na receita de vendas em comparação com o mês anterior e consequentemente uma carga tributária aproximada do que estaria pagando nos dois regimes de tributação ainda podendo ser considerado um ponto positivo.

Tabela 5 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a agosto de 2014

(continua)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Receita bruta operacional	1.260.736,28	1.260.736,28
Receita de vendas de mercadorias	1.260.736,28	1.260.736,28
Deduções da receita	(74.289,97)	(89.883,22)
(-) ICMS Antecipação tributária	-	-
(-) PIS S/ faturamento	(1.675,03)	(4.459,31)
(-) COFINS S/ faturamento	(7.730,89)	(20.539,86)
(-) Devolução de vendas	(64.884,05)	(64.884,05)
Deduções de serviço	-	-
Receita líquida de vendas	1.186.446,31	1.170.853,06
Custo das mercadorias vendidas	(831.844,97)	(815.350,29)

Tabela 5 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a agosto de 2014

(conclusão)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Lucro bruto operacional	354.601,34	355.502,76
Despesas operacionais	(163.043,03)	(163.043,03)
(+/-) Inadimplência	(380,12)	(380,12)
(+/-) Receitas e despesas financeiras	(11.884,82)	(11.884,82)
(+/-) Outras receitas e despesas	8.490,19	8.490,19
(=) Res. do período antes das provisões de IR	187.783,56	188.684,98
(-) Provisão para IRPJ	(21.917,04)	(45.266,28)
(-) Provisão para CSLL	(13.615,95)	(17.015,86)
Total Provisões	(35.533,00)	(62,28)
(=) Resultado do período antes das desp. e receitas geren.	152.250,56	126.402,85
(=) Lucro líquido do exercício	152.250,56	126.402,85

Fonte: próprio autor, baseado nas informações contábeis fornecidos pela empresa

É considerado um ponto positivo, pois vários fatores externos e internos poderiam estar afetando o seu crescimento, tendo em vista que suas atividades se iniciaram no mês de maio de 2014.

O lucro líquido do exercício teve uma queda de R\$36.206,08 para o lucro presumido e R\$22.674,75 para o lucro real devido ao aumento no custo da mercadoria vendida e as despesas decorrentes do período, que para melhor entendimento seria necessárias outras análises junto à empresa, de forma a identificar os reais motivos levaram a esses aumentos.

Para o mês de setembro (tabela 6) a empresa obteve um lucro líquido de R\$43.323,63 para o Lucro Presumido e um lucro de R\$30.149,67 para o Lucro Real em comparação ao mês de agosto. Mas em relação ao mês de julho apenas manteve um equilíbrio.

Com relação a sua carga tributária os valores recolhidos têm sofrido poucas alterações para os dois regimes de tributação, devido ao crescimento da receita bruta de vendas que se mantém em um equilíbrio no decorrer dos meses até agora analisados. Isso demonstra que a empresa estudada além de se manter competitiva no mercado possui uma boa gestão empresarial.

Até o momento, o que pode se observar comparando os cinco meses mencionados, é que a empresa tem apresentado melhores resultados optando pelo regime de tributação no lucro presumido, onde sua carga tributária para os impostos de PIS, COFINS, IRPJ E CSLL tem sido o mais oneroso, para uma empresa cuja

atividade é comércio varejista de peças de veículos automotores localizada na região da grande Vitória no Espírito Santo.

Tabela 6 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a setembro de 2014

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Receita bruta operacional	1.341.178,52	1.341.178,52
Receita de vendas de mercadorias	1.341.178,52	1.341.178,52
Deduções da receita	(69.079,08)	(86.066,72)
(-) ICMS Antecipação tributária	-	-
(-) PIS S/ faturamento	(1.883,38)	(4.916,74)
(-) COFINS S/ faturamento	(8.692,52)	(22.646,80)
(-) Devolução de vendas	(58.5033,18)	(58.503,18)
Deduções de serviço	-	-
Receita líquida de vendas	1.272.099,44	1.255.111,80
Custo das mercadorias vendidas	(889.980,52)	(871.689,88)
Lucro bruto operacional	382.118,92	383.421,93
Despesas operacionais	(132.503,63)	(132.503,63)
(+/-) Inadimplência	(1.640,18)	(1.640,18)
(+/-) Receitas e despesas financeiras	(14.666,60)	(14.666,60)
(+/-) Outras receitas e despesas	403,91	403,91
(=) Res. do período antes das provisões de IR	233.712,42	235.015,43
(-) Provisão para IRPJ	(23.653,51)	(57.163,90)
(-) Provisão para CSLL	(14.484,73)	(21.299,00)
Total Provisões	(38.138,23)	(78.462,91)
(=) Resultado do período antes das desp. e receitas geren.	195.574,19	156.552,52
(=) Lucro líquido do exercício	195.574,19	156.552,52

Fonte: próprio autor, baseado nas informações contábeis fornecidos pela empresa

No mês do outubro (tabela 7) com relação a setembro a empresa também vem mantendo valores aproximados na Demonstração do Resultado do Exercício em suas contas e subcontas. Demonstrando que a empresa continua em um nível estável no mercado.

Tabela 7 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a outubro de 2014

(continua)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Receita bruta operacional	1.323.177,56	1.323.177,56
Receita de vendas de mercadorias	1.323.177,56	1.323.177,56
Deduções da receita	(72.831,90)	(91.394,37)
(-) ICMS Antecipação tributária	(675,75)	(675,75)
(-) PIS S/ faturamento	(1.962,62)	(5.156,49)
(-) COFINS S/ faturamento	(9.058,25)	(23.751,10)
(-) Devolução de vendas	(61.811,03)	(61.811,03)
Deduções de serviço	-	-
Receita líquida de vendas	1.250.345,66	1.231.783,19
Custo das mercadorias vendidas	(864.857,93)	(845.963,29)

Tabela 7 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a outubro de 2014

(conclusão)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Lucro bruto operacional	385.487,73	385.819,90
Despesas operacionais	(149.279,52)	(149.279,52)
(+/-) Inadimplência	(1.397,39)	(1.397,39)
(+/-) Receitas e despesas financeiras	(15.534,73)	(15.534,73)
(+/-) Outras receitas e despesas	165,19	165,19
(=) Res. do período antes das provisões de IR	222.236,06	222.568,23
(-) Provisão para IRPJ	(23.213,82)	(53.292,71)
(-) Provisão para CSLL	(14.290,32)	(19.905,38)
Total Provisões	(37.504,13)	(73.198,08)
(=) Resultado do período antes das desp. e receitas geren.	184.731,92	149.370,14
(=) Lucro líquido do exercício	184.731,92	149.370,14

Fonte: próprio autor, baseado nas informações contábeis fornecidos pela empresa

Já para o mês de novembro, percebe-se na demonstração fornecida pela entidade que ocorreu uma pequena queda em sua receita de vendas no valor de R\$96.029,99, não podendo ser identificado seu motivo pela demonstração contábil fornecida, pois seria necessária uma maior análise, onde se poderiam verificar quais foram os fatos, se externos ou internos que proporcionaram a queda em sua receita de vendas, não sendo o objetivo do estudo apresentado, mas podendo ser observado devido a ferramenta que o contador possui em sua posse, que poderá auxiliar os gestores para que tomem as decisões necessária, não permitindo que a empresa perca competitividade no mercado, levando em consideração que suas atividades iniciaram em maio de 2014.

Tabela 8 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a novembro de 2014

(continua)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Receita bruta operacional	1.227.147,57	1.227.147,57
Receita de vendas de mercadorias	1.227.147,57	1.227.147,57
Deduções da receita	(69.347,62)	(84.866,10)
(-) ICMS Antecipação tributária	-	-
(-) PIS S/ faturamento	(1.681,38)	(4.452,34)
(-) COFINS S/ faturamento	(7.760,20)	(20.507,73)
(-) Devolução de vendas	(59.906,04)	(59.906,04)
Deduções de serviço	-	-
Receita líquida de vendas	1.157.799,95	1.142.281,47
Custo das mercadorias vendidas	(796.860,21)	(780.652,15)
Lucro bruto operacional	360.939,74	361.629,32
Despesas operacionais	(139.110,65)	(139.110,65)
(+/-) Inadimplência	(1.451,14)	(1.451,14)
(+/-) Receitas e despesas financeiras	(10.824,12)	(10.824,12)
(+/-) Outras receitas e despesas	252,82	252,82

Tabela 8 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a novembro de 2014
(conclusão)

REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
(=) Res. do período antes das provisões de IR	209.806,65	21.496,23
(-) Provisão para IRPJ	(21.344,83)	(50.986,84)
(-) Provisão para CSLL	(13.253,19)	(19.075,26)
Total Provisões	(34.598,02)	(70.062,10)
(=) Resultado do período antes das desp. e receitas geren.	175.208,63	140.434,12
(=) Lucro líquido do exercício	175.208,63	140.434,12

Fonte: próprio autor, baseado nas informações contábeis fornecidos pela empresa

Analisando a tabela 9, nota-se que a empresa teve um aumento significativo na receita bruta de vendas no valor de R\$356.175,42, comparando o mês anterior, podendo ser devido a alguma ação praticada pelos gestores devido à demonstração apurada no mês de novembro. Tanto a carga tributária, quanto o lucro líquido ainda permanecem em maior vantagem para o regime de tributação pelo lucro presumido.

Tabela 9 – Demonstração do Resultado do Exercício referente a dezembro de 2014

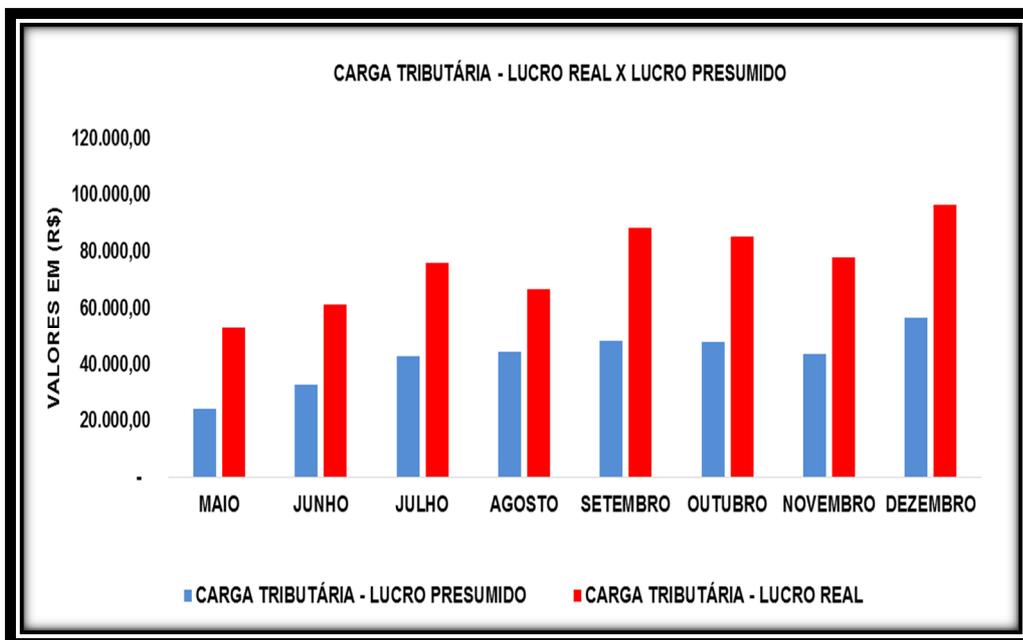
REGIME DE TRIBUTAÇÃO	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
Receita bruta operacional	1.583.332,99	1.583.332,99
Receita de vendas de mercadorias	1.583.332,99	1.583.332,99
Deduções da receita	(87.367,55)	(107.090,65)
(-) ICMS Antecipação tributária	-	-
(-) PIS S/ faturamento	(2.172,96)	(5.694,74)
(-) COFINS S/ faturamento	(10.029,02)	(26.230,34)
(-) Devolução de vendas	(75.165,57)	(75.165,57)
Deduções de serviço	-	-
Receita líquida de vendas	1.495.965,44	1.476.242,34
Custo das mercadorias vendidas	(1.037.182,09)	(1.016.269,16)
Lucro bruto operacional	458.783,35	459.973,17
Despesas operacionais	(187.898,78)	(187.898,78)
(+/-) Inadimplência	(7.131,09)	(7.131,09)
(+/-) Receitas e despesas financeiras	(15.170,59)	(15.170,59)
(+/-) Outras receitas e despesas	81,17	81,17
(=) Res. do período antes das provisões de IR	248.664,06	249.853,88
(-) Provisão para IRPJ	(28.163,35)	(62.246,24)
(-) Provisão para CSLL	(17.100,00)	(23.128,65)
Total Provisões	(45.263,34)	(85.374,89)
(=) Resultado do período antes das desp. e receitas geren.	203.400,71	164.478,99
(=) Lucro líquido do exercício	203.400,71	164.478,99

Fonte: próprio autor, baseado nas informações contábeis fornecidos pela empresa

Ainda se observa que o custo da mercadoria para esse mês não teve tanta diferença entre lucro real e lucro presumido.

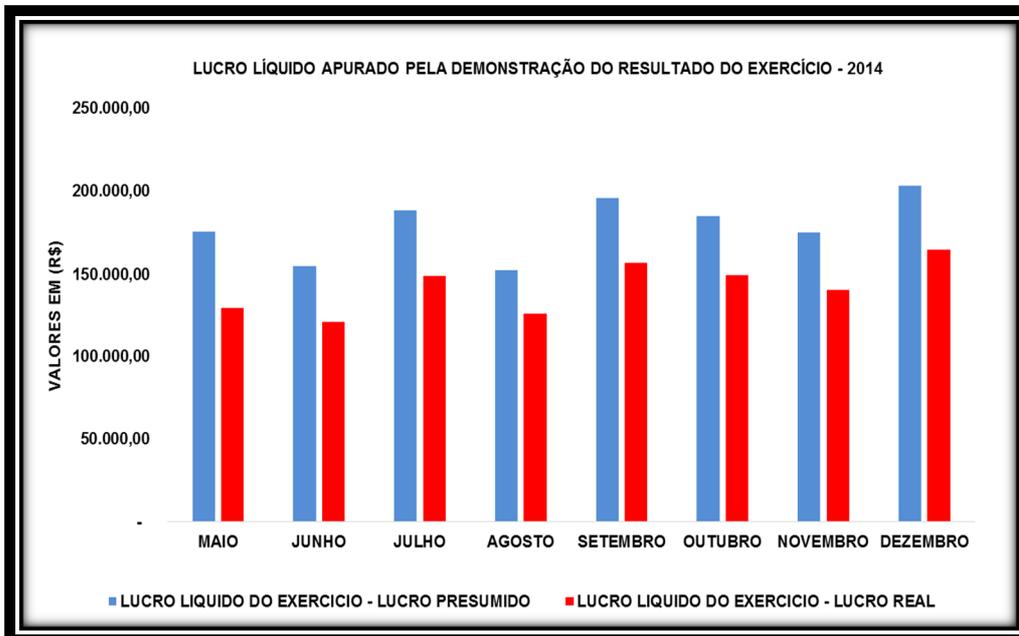
A análise que tem como objetivo identificar o melhor regime de tributação para uma empresa que possui atividade principal em comércio varejista de peças de veículos automotores localizada na região da grande Vitória no Espírito, os gráficos 1 e 2, demonstram claramente que a empresa deverá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido para o ano de 2015. Pois ao analisar seu desenvolvimento no ano de 2014, verificou-se que optando por esse regime Lucro Presumido a empresa terá uma carga tributária a menor de R\$264.306,67 e um Lucro Líquido de R\$292.481,43 a maior que se estivesse optando pelo Lucro Real.

Gráfico 1 – Carga tributária, Lucro Real X Lucro Presumido



Fonte: Próprio autor, 2015

Gráfico 2 – Lucro Líquido apurado pela Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2014



Fonte: Próprio autor, 2015

Os gráficos 1 e 2 demonstram que a empresa estando no regime de tributação com base no Lucro Real teria desvantagem, pois estaria pagando uma maior carga tributária e obtendo um menor Lucro Líquido do período. Contudo o presente estudo se comparado com estudos anteriores demonstra alinhamento com os achados de: Corrêa (2010), Cavalcante (2014), Barros, Souza (2015), Otto (2015) e Ferreira, Ferreira (2011), visto que os referidos autores também utilizaram o planejamento tributário como fonte para o desenvolvimento de uma abordagem de demonstrar que a competitividade das empresas estudadas mesmo que em outros ramos de atividades demonstrou vantagem ao aplicar um planejamento satisfatório.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto acima, percebe-se que o tema Planejamento Tributário é um tema bem discutido no meio acadêmico e empresarial, e que sendo aplicada de forma coerente, também conhecido como elisão fiscal, a empresa poderá reduzir a carga tributária e conseqüentemente os custos dos produtos e serviços ofertados no mercado, proporcionando maior competitividade e a escolha correta para o regime de tributação.

Com isso, o contador tem ganhado reconhecimento no mercado atual, pois através das demonstrações e relatórios contábeis fornecidos em tempestividade e fidedignidade, auxilia o gestor na realização do Planejamento Tributário e na escolha do regime de tributação mais adequado proporcionando menor custo, menor carga tributária e maior lucro líquido do período, dentro do que é permitido pela legislação.

Para se chegar ao entendimento do assunto, foram discutidos temas como princípios tributários, que são de extrema importância, onde demonstram como os tributos são cobrados ou majorados, dentro do que é permitido em lei. Como também, foi abordado o assunto sobre as espécies tributárias abordando como são destinados os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Ainda foi mencionado sobre três regimes de tributação, sendo eles: Simples Nacional instituído pela Lei 9.317 de 1996, onde é considerada uma forma simplificada de cobrança das obrigações principais. O lucro presumido, constando as informações da entidade que poderá optar e percentuais de alíquotas no Decreto 3.000/99, também considerado para Young (2008), uma forma presumida para se chegar à base de cálculo dos impostos de IRPJ e CSLL.

Enquanto o lucro real, é considerado por Cavalcante (2014) e Corrêa (2010) a forma mais complexa, ou mais exata, pois os valores de IRPJ e CSLL que são calculados com base no lucro antes IRPJ e CSLL. Suas observações e percentuais de alíquota para os impostos também constam no Decreto 3.000/99, mencionados no decorrer do trabalho.

Após o entendimento da importância do Planejamento Tributário e levantamento de dados para compreender a forma de apuração dos regimes de tributação entre lucro

presumido e lucro real, foi realizado a análise e apuração dos resultados, com base na demonstração do resultado do exercício fornecida pela empresa cujo nome não foi permitido ser identificado, onde foi possível verificar os valores do PIS, COFINS, CSLL, IRPJ, o custo da mercadoria e o lucro líquido apurado no período, chegando-se a conclusão para o problema levantando e o alcance dos objetivos específicos propostos.

Dessa forma foi possível constatar que a entidade estudada cuja atividade principal comércio varejista de peças para veículos automotores localizada na região da grande Vitória – ES, o regime tributário mais vantajoso é lucro presumido para o ano de 2015, onde mesmo tendo um maior custo da mercadoria, consegue recolher um menor valor para os impostos de PIS, COFINS, CSLL E IRPJ, num montante de R\$264.306,67, além de obter um maior lucro num valor de R\$292.481,43 num intervalo de oito meses, conforme demonstrado nos gráficos 1 e 2, e para se chegar a esses valores foi realizado um confronto mês a mês entre lucro presumido e lucro real.

Diante do exposto, deixa-se como sugestão para trabalhos futuros a continuidade do planejamento tributário para verificar em qual regime de tributação a empresa deve permanecer para os demais anos, sabendo-se que a escolha pelo regime de tributação é realizada anualmente com o primeiro pagamento dos impostos. Sugere-se também mencionar nos próximos trabalhos sobre o lucro arbitrado, que não foi mencionado neste estudo.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

ANDRADE, **Maria Margarida de**. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BARROS, Deborah Marinho de; SOUZA, Evaldo Santana de. **Simplex nacional versus Lucro presumido**: uma análise da tributação das empresas prestadoras de serviços. [S.l.:s.n.] 2015. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos82008/616.pdf>> Acesso em: 07 de mar. 2015.

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 22 de fev. 2015.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm> Acesso em 24 de set. 2015.

_____. Emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acesso em: 10 de jun. 2015.

_____. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm> Acesso em: 13 de mar. 2015.

_____. Lei nº 4.657, de setembro de 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm> Acesso em: 17 de set. 2015.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 06 de jun. 2015.

_____. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm> Acesso em: 25 de set. 2015.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9249.htm#art15> Acesso em: 22 de set. 2015

_____. Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996. Disponível em: <<https://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>> Acesso em: 19 de set. 2015.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9430.htm#art4> Acesso em: 22 de set. 2015.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em:
<<https://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei971898.htm>>
Acesso em: 25 de set. 2015.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm> Acesso em: 09 de out. 2015.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em:
<<https://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>> Acesso em: 09 de out. 2015.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir; LOPES, Alexsandro Broedel. **Gestão Tributária**: uma abordagem multidisciplinar. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CAVALCANTE, Dilton Gomes. **Lucro Real ou Lucro Presumido**: Um estudo de caso sobre a melhor forma de tributação para uma empresa industrial e comercial. Fortaleza: [s.n.], 2014. Disponível em:
<<http://www.faculdadescearenses.edu.br/biblioteca/TCC/CCO/LUCRO%20REAL%20OU%20LUCRO%20PRESUMIDO%20UM%20ESTUDO%20DE%20CASO%20SOBRE%20A%20MELHOR%20FORMA%20DE%20TRIBUTACAO%20PARA%20UMA%20EMPRESA%20INDUSTRIAL%20E%20COMERCIAL.pdf>> Acesso em: 15 de ago. 2015.

CORRÊA, Andréia Formigoni. **Lucro Real ou Lucro Presumido**: um estudo de caso sobre a melhor forma de tributação para uma empresa comercial do sul de Santa Catarina. Criciúma: [s.n.], 2010. Disponível em:
<<http://www.bib.unesc.net/biblioteca/sumario/00004B/00004BE5.pdf>> Acesso em: 27 de ago. 2015.

DIAS, Carlos Augusto Alves; SIMÕES, Maria do Socorro Vargas Santos; PETERLE, Maria Gorete. **Tratados e convenções internacionais em matéria tributária**. Vila Velha: [s.n.], 2004. Disponível em:
<<http://www.sefaz.es.gov.br/publicacoes/arquivos/Monografia%20Carlos%20Augusto-Maria%20do%20Socorro-Maria%20Gorete.PDF>> Acesso em: 16 de set. 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. _____. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FABRETTI, Lúaudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. _____. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FERREIRA, Kamila Aparecida Petrunko; FERREIRA, Flávio Smania. A importância do planejamento tributário no contexto empresarial. [S.l.]: Revista Hórus, 2011.

Disponível em:

<<http://www.faeso.edu.br/horus/artigos%20anteriores/2011/2ArtigoHorusKamila2011.pdf>> Acesso em: 07 de mar. 2015.

FERREIRA, Vilma Fernandes. **Planejamento tributário Simples nacional X Lucro presumido**. Sete Lagoas: [s.n.], 2011. Disponível em:

<<http://www.unifemm.edu.br/PtVista/arq/Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20Simples%20Nacional%20Versus%20Lucro%20Presumido.pdf>> Acesso em: 07 de mar. 2015.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO NETO, Hugo de Brito. **Direito Tributário e Financeiro**. 7ª ed. São Paulo: Atlas. 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório publicações e trabalhos científicos**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e pratica**. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

OTTO, Vladimir Montenegro Celestino. **Planejamento tributário como diferencial competitivo**. Goiás: [s.n.], 2015. Disponível em: <<http://www.cpgls.ucg.br/arquivosupload/1/file/v%20mostra%20de%20produo%20cientifica/direito/32-.pdf>> Acesso em: 07 de mar. 2015.

PARISI, Claudio; MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade Gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

POLETTI, Ronaldo. **Introdução ao direito**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**.

Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp2005/pr617a633.htm>> Acesso em: 25 de set. 2015.

_____. **Respostas 2014**. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2014/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2014.pdf/view>> Acesso em: 23 de set. 2015.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ZAMBONI, Leonardo Borges. **O orçamento como instrumento de planejamento e controle nas organizações brasileiras**. Porto Alegre: [s.n.], 2010. Disponível em:

<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27221/000763799.pdf>> Acesso em: 23 de ago. 2014.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regime de tributação federal**. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2003.

_____. **Lucro presumido**. 8ª ed. rev. atual. Curitiba:

Juruá, 2008.

_____. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação**. 7ª ed. rev. Atual.

Curitiba: Juruá, 2011.