

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALINE ELOISE DOS SANTOS CORREIA

**LUCRO REAL OU PRESUMIDO: ESTUDO DE CASO SOBRE ELISÃO
FISCAL PARA UMA EMPRESA COMERCIAL NO RAMO DE
INFORMÁTICA**

DOURADOS/MS

2014

ALINE ELOISE DOS SANTOS CORREIA

**LUCRO REAL OU PRESUMIDO: ESTUDO DE CASO SOBRE ELISÃO
FISCAL PARA UMA EMPRESA COMERCIAL NO RAMO DE
INFORMÁTICA.**

Trabalho de graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Juarez Marques Alves

Banca Examinadora:

Professor José Roberto Barbosa

Professora Maria Aparecida F. S. Nogueira

Dourados/MS

2014

**LUCRO REAL OU PRESUMIDO: ESTUDO DE CASO SOBRE ELISÃO
FISCAL PARA UMA EMPRESA COMERCIAL NO RAMO DE
INFORMÁTICA**

ALINE ELOISE DOS SANTOS CORREIA

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na disciplina de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Presidente
Prof. Me. Juarez Marques Alves

Avaliador
Professor José Roberto Barbosa

Avaliador (a)
Professora Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira

Dedicatória

Dedico este trabalho a Deus por mais esta vitória concedida a mim, por estar sempre presente em todos os momentos de minha vida, me abençoando e me dando forças nos momentos em que mais preciso e à minha maravilhosa família que, sem dúvida, é meu alicerce e esteio.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente quero agradecer à Deus pela vida maravilhosa, pela família dedicada, pelas oportunidades concedidas e principalmente por me permitir vivenciar estes 5 anos e meio em uma faculdade exemplar onde convivi ao lado de pessoas maravilhosas e inesquecíveis.

Ao meu querido professor e orientador, Sr Juarez Marques Alves pela atenção, paciência, dedicação, confiança e estímulo para a elaboração deste trabalho.

A UFGD onde tive a honra de ingressar meus estudos de graduação no ano de 2009 e hoje tenho a satisfação de concluir esta nova etapa de minha vida acadêmica.

Aos queridos professores da banca examinadora, Sr José Roberto Barbosa com seu olhar crítico e suas palavras de incentivo e Sra Maria Aparecida Farias, que de forma amável cedeu parte de seu precioso tempo para poder contribuir com meu trabalho.

Aos meus amados pais e irmãos, pela família maravilhosa que me apóia, me motiva e me orienta todos os dias de minha vida.

Aos queridos amigos de profissão, Sr Flávio, Sr Gerson e Sr Evandro que me inspiram na busca do meu aperfeiçoamento profissional.

Aos meus amigos, agradeço imensamente pela compreensão diante da minha ausência nas inúmeras horas tomadas do nosso convívio durante todo o período de elaboração deste estudo.

Recebem todos o meu carinho e meus sinceros agradecimentos.

RESUMO

Diante de uma análise acerca da carga tributária enfrentada pelas pessoas jurídicas, este trabalho foi elaborado com base no estudo de caso de uma empresa privada do ramo comercial, onde o foco central é demonstrar qual o regime tributário menos oneroso para apuração de seus tributos. As leis vigentes no país propõem quatro formas diferentes de apuração de tributos, sendo que, no estudo de caso, foram apurados e confrontados os montantes devidos no regime de apuração pelo Lucro Real em relação ao Lucro Presumido, considerando IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pois estes dois últimos possuem formas distintas de apuração em relação ao regime adotado para a apuração do IRPJ e CSLL. Às empresas, cabe o papel de se adequarem as exigências previstas e se utilizarem das ferramentas gerenciais possíveis, para a busca de seus objetivos dentro das possibilidades existentes. Com o término do trabalho, verificou-se que a forma de tributação mais vantajosa economicamente para a empresa estudada é a tributação com base no Lucro Real.

Palavras-chave: Carga Tributária; Tributos; Planejamento Tributário; Lucro Real; Lucro Presumido.

ABSTRACT

Before an analysis about the tax burden faced by companies, this work was based on the case study of a private company's commercial arm, where the central focus is to demonstrate that the least costly to calculate their taxes tax regime . The laws of the country propose four different ways of calculating taxes, and, in the case study were determined and compared the amounts due in the scheme of calculating the taxable income in relation to the presumed income, whereas income tax, social contribution, PIS and COFINS because the latter have two different ways of counting on the scheme adopted for the calculation of income tax and social contribution. To companies, it is the role of fit the requirements and use existing management tools for the pursuit of their goals within existing possibilities. With the completion of the work, it was found that the form of taxation economically most advantageous for the company studied taxation is based on taxable income.

Keywords : Carga Tributária; Taxes; Tax Planning; Real Income; presumed income.

LISTAS DE TABELAS

Tabela Nº 1 Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta.....	25
Tabela Nº 2 DRE – Lucro Real	39
Tabela Nº 3 Cálculo da CSSL e IRPJ – Lucro Real	40
Tabela Nº 4 Cálculo do PIS – Lucro Real.....	41
Tabela Nº 5 Cálculo da COFINS – Lucro Real.....	42
Tabela Nº 6 DRE – Lucro Presumido	43
Tabela Nº 7 Cálculo da CSLL e IRPJ – Lucro Presumido.....	44
Tabela Nº 8 Cálculo do PIS e da COFINS – Lucro Presumido	45
Tabela Nº 9 Cálculo comparativo Lucro Real x Lucro Presumido	46
Tabela Nº 10 Apresentação do resultado contábil	46
Tabela Nº 11 Demonstrativo aproximado de percentual sobre a receita	47
Tabela Nº 12 DRE – Exclusivamente financeira.....	48

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. = Artigo

BP = Balanço Patrimonial

CF = Constituição Federal

COFINS = Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CSLL = Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN = Código Tributário Nacional

DACON = Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DCTF = Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DIPJ = Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica

DIRF = Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte

DRE = Demonstração do Resultado do Exercício

ECF = Escrituração Contábil Fiscal

EFD = Escrituração Fiscal Digital

IBPT = Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS = Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IOF = Imposto sobre Operações Financeiras

IPI = Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ = Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

ISSQN = Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

LALUR = Livro de Apuração do Lucro Real

ORTN = Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional

OTN = Obrigação do Tesouro Nacional

PASEP = Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB = Produto Interno Bruto

PIS = Programa de Integração Social

RIR = Regulamento do Imposto de Renda

STN = Secretaria do Tesouro Nacional

UFIR = Unidade Fiscal de Referência

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 PROBLEMA.....	12
1.2 OBJETIVO DA PESQUISA	12
1.2.1 Objetivo Geral.....	13
1.2.2 Objetivos Específicos	13
1.3 JUSTIFICATIVA.....	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 EMPRESAS E A CARGA TRIBUTÁRIA.....	15
2.1.1 Avaliação da carga tributária	16
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	17
2.2.1 Legislação tributária	17
2.2.2 Vigência.....	18
2.2.3 Aplicação	18
2.2.4 Tributos: conceitos e espécie	18
2.2.5 Competência e fato gerador	19
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	20
2.4 REGIMES TRIBUTÁRIOS	21
2.4.1 Lucro Presumido	22
2.4.2 Pessoas jurídicas autorizadas a optar pelo Lucro Presumido	23
2.4.3 Pessoas jurídicas que não podem optar pelo lucro presumido.....	23
2.4.4 Apuração mensal e trimestral	24
2.4.5 Imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) – Lucro presumido	24
2.4.6 Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - Presumido	26
2.4.7 Programa de integração social (PIS) – Lucro presumido	26
2.4.8 Programa de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – Lucro Presumido	27
2.5 LUCRO REAL.....	27
2.5.1 Pessoas jurídicas autorizadas a optar pelo Lucro Real.....	28
2.5.2 Formas de tributação do Lucro Real	29
2.5.3 Lucro real trimestral e anual	29
2.5.4 Adições	30
2.5.5 Exclusões e compensações	31

2.5.6 Prejuízos fiscais.....	32
2.5.7 Alíquotas do Imposto de Renda.....	33
2.5.8 Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas.....	34
2.5.9 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – Lucro Real	35
2.5.10 Obrigações acessórias.....	36
4 ESTUDO DE CASO.....	38
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	38
4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS	38
4.3 DESMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – LUCRO REAL	39
4.4 DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA CSLL E IRPJ – LUCRO REAL	40
4.5 DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO PIS E COFINS – LUCRO REAL	41
4.6 DESMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – LUCRO PRESUMIDO..	43
4.7 DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA CSLL E IRPJ – LUCRO PRESUMIDO	44
4.8 DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – LUCRO PRESUMIDO	45
4.9 COMPARATIVO ENTRE O LUCRO REAL E O LUCRO PRESUMIDO.....	45
4.10 DEMONSTRAÇÃO EXCLUSIVAMENTE FINANCEIRA	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
REFERÊNCIAS.....	52

1 INTRODUÇÃO

Devido ao desenvolvimento do processo de globalização a estrutura de custos das empresas, em especial a carga tributária que recai sobre elas, tem despertado grande interesse da população como um todo. Com a entrada em vigor da Lei nº 12.741 de 08 de Dezembro de 2012, que determina a inclusão dos documentos fiscais ou equivalentes emitidos por ocasião da venda a consumidores finais de produtos e serviços, de informação quanto ao valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda (ICMS, ISSQN, IPI, IOF, PIS, COFINS e Cide-combustíveis) o conteúdo tributário alcançou maior interesse dos empresários e também consumidores. No Brasil, por exemplo, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2013), a carga tributária cresceu expressivamente nos últimos anos, alcançando aproximadamente 36,42% sobre o Produto Interno Bruto (PIB).

Os altos tributos pagos pelas empresas fazem com que as mesmas se preocupem com o planejamento tributário, porém é necessário um amplo conhecimento sobre a contabilidade para analisar qual o melhor regime de tributação a ser adotado de acordo com o segmento da empresa e, assim, procurar evitar dispêndio desnecessário (FLORIANO NETO, 2009).

As modalidades de tributação existentes para a incidência dos impostos federais, devidos pelas pessoas jurídicas sobre a base de cálculo de determinado período, são o lucro real, lucro presumido e o Simples Nacional.

O simples Nacional simplifica a tributação, abrangendo vários tributos federais, estaduais e municipais (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, IPI, ICMS, ISSQN e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica). Por meio da Lei Complementar 139/2011, o Governo Federal elevou os limites de faturamento para as empresas optarem pelo Simples Nacional onde, 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 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).

O regime de apuração pelo lucro real está disponível a todas as empresas e tem como base a completa escrituração contábil fiscal, com rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais.

Outro regime de apuração é o lucro presumido, que consiste em presumir o lucro por meio de um percentual definido em lei sobre o valor das receitas brutas auferidas para as

empresas com faturamento cujo valor anual foi alterado de R\$ 48 milhões, ou R\$ 4 milhões multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior para R\$ 78 milhões, ou R\$ 6,5 milhões multiplicados pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, a partir de 01 de janeiro de 2014 por força da lei 12.814/2013 e está vedado às empresas que por determinação legal estejam obrigadas à apuração pelo lucro real.

Há ainda, o lucro arbitrado, porém este não é uma escolha do contribuinte e sim uma faculdade do fisco sendo aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido.

Frente aos cenários, o que provoca uma das dúvidas mais comuns aos empresários é o confronto entre os benefícios que serão usufruídos ao optar pelo lucro presumido ou lucro real, pois ambas as modalidades de tributação possuem vantagens e desvantagens, as quais devem ser consideradas com exatidão no momento da decisão (IBPT, 2013).

1.1 PROBLEMA

Os tributos representam uma parte significativa no faturamento das empresas; sendo assim, se busca no planejamento tributário uma forma lícita da redução da carga tributária pela escolha do regime tributário menos oneroso à empresa (IBPT, 2013).

Para tanto se faz necessário que os interessados e o contador responsável pela contabilidade da empresa avaliem as vantagens e desvantagens que cada regime de tributação oferece e analisem qual a forma de apuração mais adequada de acordo com o segmento da empresa.

O intuito do estudo é a análise do regime de tributação lucro real e o lucro presumido para responder ao problema da pesquisa: Entre os regimes de tributação, lucro real e lucro presumido, qual o melhor opção para uma empresa ramo comercial de informática no Estado de Mato Grosso do Sul?

1.2 OBJETIVO DA PESQUISA

De acordo com Beuren (2003, p.65), os objetivos da pesquisa, sejam eles, no âmbito geral ou específicos, "[...] precisam manter uma coerência entre si, o que pressupõe a harmonização entre eles e a subordinação destes em relação àquele".

O presente estudo de caso visa contribuir na tomada de decisão com relação à melhor opção de escolha do regime tributário adotado pela empresa, por meio de análises dos dados fornecidos pela mesma e pesquisa bibliográfica relativa aos assuntos: Sistema Tributário

Nacional, Princípios Constitucionais Tributários, Planejamento Tributário e dois dos regimes de tributação federal lucro presumido e o lucro real.

1.2.1 Objetivo Geral

Nas palavras de Beuren (2003, p.65), "O objetivo geral indica uma ação ampla do problema, por isso mesmo ele deve ser elaborado com base na pergunta de pesquisa".

O presente trabalho tem como objetivo geral analisar e identificar, dentre os regimes tributários, Lucro Real e Lucro Presumido, qual a modalidade menos onerosa de tributação para uma empresa no ramo comercial de informática do Estado de Mato Grosso do Sul.

1.2.2 Objetivos Específicos

Segundo Beuren (2003, p.53), "[...] os objetivos específicos devem descrever ações pormenorizadas, aspectos específicos para alcançar o objetivo geral estabelecido".

O objetivo da pesquisa consiste em colaborar para a tomada de decisão do melhor regime de tributação a partir das informações da empresa pesquisada.

Assim, as ações estabelecidas são:

- ✓ Identificar o regime tributário menos oneroso para a empresa;
- ✓ Contribuir para a redução da carga tributária de forma lícita;
- ✓ Contribuir para a tomada de decisão.

1.3 JUSTIFICATIVA

O papel de uma empresa para a economia de um País é de suma relevância, pois as empresas contribuem significativamente para uma maior geração de emprego e, conseqüentemente, maior renda.

Para que as mesmas permaneçam e se mantenham competitivas no mercado, torna-se necessário o estudo e a análise da melhor modalidade de tributação para a empresa. Desta forma, tanto empresários como contadores, buscam por meio do Planejamento Tributário formas lícitas de aumentar o lucro e reduzir os custos.

Dentre as opções das modalidades de tributação o estudo focará no lucro presumido e no lucro real, pois são as modalidades existentes aplicáveis para a empresa alvo da pesquisa.

A justificativa deste estudo consiste em analisar, por meio da coleta de dados, dentre os regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido, quais, das duas formas de apuração, apresentam maiores benefícios para a empresa, abordando por meio de dados qualitativos e quantitativos a possibilidade da redução de carga tributária, buscando uma alternativa lícita para um menor desembolso relacionado aos valores dos tributos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão apresentados conceitos relacionados ao tema. Inicialmente, o conceito de empresa; posteriormente será dado enfoque à contabilidade tributária, limitando as opções de tributação do lucro real e do lucro presumido, objetivando servir de base para o entendimento das abordagens utilizadas no decorrer do trabalho.

2.1 EMPRESAS E A CARGA TRIBUTÁRIA

Os economistas foram os primeiros a definir empresas, conceituando-as como organismos econômicos. Nas palavras de Mendonça (1945, p.492),

Empresa é a organização técnico-econômica que se propõe a produzir, mediante a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens ou serviços destinados à troca (venda), com esperança de realizar lucros, correndo os riscos por conta do empresário, isto é, daquele que reúne, coordena e dirige esses elementos sob a sua responsabilidade.

Logo, pode-se entender que as organizações empresariais representam relevante função para a sociedade, onde, por meio da livre iniciativa se provém riquezas, geram-se impostos, empregos e assim as pessoas estarão aptas a buscar melhores condições de vida, afirmativa esta baseada principalmente em face do disposto no art. 173, § 4º da Constituição Federal Brasileira de 1988, sendo gerador dos salários e também gerador de tributos indispensáveis à consecução dos fins objetivos do Estado nas suas três esferas: federal, estadual e municipal.

As empresas necessitam do desenvolvimento para se manterem em atividade frente à competitividade do mercado; entretanto, existem diversos obstáculos enfrentados pelas empresas, o que reprime o progresso das mesmas, sendo que um dos principais obstáculos que limita este crescimento são as obrigações tributárias.

Neste sentido, Floriano Neto (2009) afirma que inúmeras empresas que alcançaram o avanço necessário para a continuidade no mercado foram submetidas a uma reformulação dos negócios, que se estende da profissionalização da mão-de-obra até a implantação de um planejamento tributário mais eficaz.

2.1.1 Avaliação da carga tributária

Segundo Khair, Araújo, Afonso (2005, p.2), “a carga tributária é a razão entre a arrecadação tributária e o produto da economia.” A avaliação da carga tributária é relevante para melhor compreensão dos tributos apurados no país, pois este influenciará nos custos das empresas e na tomada de decisão.

Um estudo concluído no dia 4 de março de 2013, pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) indicou que a carga tributária brasileira no exercício de 2012 chegou a 36,27% do PIB, superando o índice de 2011 que foi de 36,02% do PIB; já a arrecadação tributária no ano de 2012 foi de R\$ 1,59 trilhão, contra R\$ 1,49 trilhão registrado no ano de 2011. O tributo que registrou maior crescimento em valor foi o INSS – Previdência Social, R\$ 30,73 bilhões em relação ao ano de 2011, seguido do ICMS, com R\$ 28,48 bilhões, posteriormente a COFINS, com R\$ 16,39 bilhões e o Imposto de Renda, com R\$ 14,33 bilhões. Os tributos federais apresentaram crescimento de R\$ 65,38 bilhões, os estaduais de R\$ 31,38 bilhões e os municipais de R\$ 8,11 bilhões. O estudo indicou ainda, que cada brasileiro pagou em 2012 aproximadamente R\$ 8.230,31 em impostos, com um aumento de R\$ 460,37 sobre os valores pagos no ano anterior.

Gallo (2007, p.192-3) comenta:

As mudanças que ocorreram nos últimos anos no ambiente econômico mundial, de forma mais intensificada a partir dos anos 90, impactaram significativamente a forma de financiamento das atividades do setor público. Assim, tanto a aceleração do processo de globalização dos mercados quanto à formação de blocos econômicos regionais, assumiram um elevado grau de importância, trazendo preocupações com os efeitos da política tributária no que concerne às decisões de produção e de investimento em escala mundial, provocando, desta forma, uma ampliação no esforço de busca da harmonização fiscal entre os países. Isto vem impondo limites à soberania fiscal dos países, pois suas políticas tributárias domésticas serão pautadas pelas práticas adotadas internacionalmente.

A abertura econômica exige que os tributos internos não sejam prejudiciais à competitividade entre produtos nacionais e importados. Por outro lado, a formação dos blocos econômicos regionais implica em perda de autonomia na condução da política comercial e tributária, já que o estabelecimento de tarifas externas comuns pelos países membros dos blocos econômicos não possibilita que perdas de competitividade dos produtores no país, causadas pelo sistema tributário, sejam compensadas pelo imposto de importação.

Diante disto, fica claro que a permanência de muitas empresas no mercado fica comprometida. A onerosa carga tributária inibe o desenvolvimento de muitas organizações, e afasta dos empresários a conjuntura do crescimento, que retrai a finalidade da empresa, que é,

não só a função da lucratividade, mas também promover o resgate de ações voltadas ao social, e a colaboração no desenvolvimento do país (FLORIANO NETO, 2009).

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Constituição Federal – CF (1988) define e regulamenta o Sistema Tributário Nacional (STN), nos artigos 145 a 162.

Harada (2006, p.324) conceitua o Sistema Tributário Nacional como:

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

2.2.1 Legislação tributária

Segundo Art. 96/CTN “A expressão 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.”

Isto posto, percebe-se que a Legislação Tributária indica os atos que constituem as fontes normativas do Direito Tributário.

Conforme o Art. 97 do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode 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.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

2.2.2 Vigência

Conforme o Art. 101 do CTN:

Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Diante desta afirmativa, entende-se que uma lei para que seja legalmente aplicada, deve estar em vigor. E no que diz respeito ao tempo, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, Lei nº 4.657/1942, estabelece em seu art. 1º “salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”.

2.2.3 Aplicação

A CTN em seus artigos 105 e 116 impõem:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.01.2001)

Portanto, o artigo 105 da CTN afirma que, iniciada a concretização do fato gerador aplica-se a norma que então vigorava, mesmo que no curso deste venha ocorrer alteração da lei. Porém, o artigo 116 do CTN assegura que, no âmbito tributário, não se admite que o contribuinte seja surpreendido por uma tributação que não tinha conhecimento.

2.2.4 Tributos: conceitos e espécie

A definição de tributo é traduzido no Art. 3º do CTN como:

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

Ainda de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Com relação à espécie de tributos, o Sistema tributário Nacional está organizado de modo a permitir ao Estado a cobrança de: impostos, taxas e contribuições de melhoria. (OLIVEIRA et al, 2007, p.24).

O Art. 145 da CF tem a seguinte redação:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas

2.2.5 Competência e fato gerador

De acordo com o CTN competência é:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

E fato gerador:

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

Sendo assim, a competência tributária é em síntese, a competência que detêm os entes políticos para instituir tributos por meio da lei e o fato gerador é a hipótese definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejamento tributário é uma análise de longo prazo que configura a possibilidade de redução de custos e melhoria da lucratividade das empresas, devendo ser reavaliadas constantemente pelo gestor e principalmente pelo profissional contábil que a está assessorando, pois consiste em um estudo minucioso dos tributos incidentes nas operações de determinada empresa, além de considerar a legislação tributária vigente.

Para Fabretti (2007, p.32), “planejamento tributário é o estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Para Borges (1998, p.57) planejamento consiste em,

Uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Portanto, o planejamento tributário em uma organização, deve ser encarado como um instrumento eficaz de racionalização da carga tributária.

De acordo IBPT (2013), o Brasil está entre as 30 nações com a maior carga tributária do mundo, diante desta afirmativa, e devido às constantes alterações nas legislações fiscal e tributária, convém ressaltar a relevância do planejamento tributário como meio para se alcançar vantagens competitivas frente às organizações concorrentes, apor meio de procedimentos tributários que viabilizem sua sustentação e manutenção em um mercado movido pela alta concorrência.

Fazer planejamento tributário é um dever legal determinado pelo art. 153 da Lei nº 6.404/76.

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Nogueira (1980, p.202) defende que:

Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos (...), pois a possibilidade de uma estruturação, que em face da legislação tributária seja mais favorável, corresponde ao interesse justo do contribuinte, reconhecido pela ordem jurídica.

É importante destacar a ordem jurídica desta escolha, que conforme Carvalho, Prazeres e Machado Neto (2008, p.9),

Todavia, há que se mencionar que esse direito do contribuinte à auto-organização não é absoluto, na medida em que as ações de economia fiscal só passam pelo crivo da licitude quando decorrentes da observância de formas jurídicas admissíveis.

Quer isso dizer que não é permitido valer-se da realização de negócios simulados ou indiretos, unicamente com a finalidade de redução do tributo, quando o resultado alcançado não coincide com a intenção real das partes envolvidas. Há, inclusive, na legislação pátria, especificamente no Código Tributário Nacional, a possibilidade do negócio jurídico ser desconsiderado, por ato da autoridade administrativa, quando praticado para dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Portanto, para a sua validade, o planejamento deve decorrer da expressão de liberdade do contribuinte de organizar suas atividades, realizando os atos jurídicos da forma menos gravosa e observando sempre as formas legais para a adoção da medida mais benéfica.

Portanto, o planejamento tributário está relacionado com a elisão fiscal, que se caracteriza pela prática de se buscar nas chamadas “brechas” da lei, meios legais permitidos ou não proibidos na norma, para o recolhimento de menos impostos possíveis.

Com relação a elisão fiscal, Fabretti (2007, p.144) destaca:

A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou lacuna da lei denomina-se Elisão Fiscal. A elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei.

E Andrade Filho (2009, p.728) define:

Evasão ou sonegação fiscal é o resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade de multa. Estabelecer uma linha divisória a elisão fiscal e a sonegação fiscal são discernir o lícito do ilícito.

Esse discernimento nem sempre é fácil, mesmo em tese, porque certos fenômenos estão no limiar entre uma figura e outra. Tudo depende da análise das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto.

Assim, diferente da elisão, a evasão fiscal consiste em um ato que busca economia na carga tributária, de maneira ilícita se tornando um procedimento que viola diretamente a lei ou o regulamento fiscal, ou seja, corresponde à sonegação ou fraude por parte do contribuinte.

2.4 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Como forma de auxílio na construção do Planejamento Tributário há ferramentas de cálculos comparativos entre os diversos regimes de apuração dos tributos, com as quais se tem

previamente a noção sobre o montante de tributos a serem pagos, nos diversos regimes de apuração, podendo assim, ser evidenciado qual o melhor regime de apuração a ser adotado.

A base de cálculo para apuração dos impostos federais e sua incidência é definida de acordo com a escolha do regime tributário e seu enquadramento.

No Brasil, os regimes tributários estão divididos em quatro possibilidades: Simples Nacional, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido e Lucro Real. A pessoa jurídica pode ser enquadrada em qualquer uma dessas modalidades, desde que respeite a legislação vigente.

Cada regime tributário possui sua própria legislação; cabe aos entes jurídicos, de acordo com as atividades desenvolvidas, escolherem o regime tributário mais adequado e menos oneroso a ser adotado.

Serão abordados a seguir o lucro presumido e o lucro real, objeto de estudo deste trabalho.

2.4.1 Lucro Presumido

Segundo Rodrigues et al (2009, p.327) o lucro presumido é:

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSL (devidos trimestralmente) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. A base de cálculo do imposto e da contribuição é apurada mediante a aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta.

O lucro presumido é uma forma simplificada do processo de apuração do imposto, pois não é obrigatória a demonstração dos custos e despesas do período, já que é apurado essencialmente sobre as receitas da empresa.

Nessa modalidade de apuração do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) o faturamento serve de base para fins de cálculo dos respectivos impostos federais.

Neves, Paulo e Aguiar (2009, p.14) definem lucro presumido da seguinte forma:

É a modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas que, observando determinados limites condições, dispensa a escrituração contábil, exceto a do livro registro de inventário e do livro caixa, e que está baseada em valores globais da receita para presumir o lucro a ser tributado.

A opção do lucro presumido considera a receita bruta do ano-calendário anterior, que consoante a Lei nº 8.981/95, em seu art. 31, diz:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013).
Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

2.4.2 Pessoas jurídicas autorizadas a optar pelo Lucro Presumido

Até a data de 31 de Dezembro de 2013 era considerado, afim de enquadramento no lucro presumido, o valor da receita bruta total de R\$ 48.000.000,00; porém, conforme Art. 7º da Lei 12.814 de 16 de maio de 2013, o caput do art. 13 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passou a vigorar com a seguinte redação:

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

A opção pela tributação com base no lucro presumido é manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano calendário.

O primeiro requisito para a opção pelo lucro presumido é não estar obrigada ao regime de tributação lucro real.

Essa modalidade de apuração é direcionada às pequenas e médias empresas e sua contabilidade é menos complexa do que no lucro real, de tal modo que a fiscalização também é mais fácil, pois se necessita apenas conhecer a receita bruta total para se obter o valor do tributo devido.

2.4.3 Pessoas jurídicas que não podem optar pelo lucro presumido

Estão impedidas de optar pelo regime de tributação pelo lucro presumido, ainda que preenchendo o requisito relativo ao limite máximo de receita bruta, aquelas pessoas jurídicas obrigadas a apuração pelo lucro real e também as entidades imunes e isentas.

2.4.4 Apuração mensal e trimestral

A apuração do imposto pode ser trimestral ou mensal e a opção pelo regime é feita no mês de abril, manifestada através do primeiro recolhimento do imposto.

Oliveira et al (2007, p.184) contribui com clareza que “o lucro presumido deve ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário”.

Ainda de acordo com Oliveira et al. (2007, p.184)

Por ser essa apuração, determinada com base na receita bruta e acréscimos auferidos a cada mês, nada impede que as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido façam os pagamentos mensais com o código de lucro presumido no DARF – Documento de Arrecadação código – 2089 -, ao invés da apuração trimestral, desde que nesse intervalo seja ajustado o valor pelo efetivamente devido no último mês do trimestre.

Na hipótese de essa pessoa jurídica ter parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, ainda que tributada pelo lucro presumido, deverá levantar balanço específico na data desse evento e considerar como data do evento o dia que ocorrer a deliberação de aprovação da absorção desse PL, podendo nesse balanço os bens e os direitos serem avaliados pelo valor contábil ou valor de mercado. Lembrando que no segundo caso, mesmo não tendo sido contabilizada essa diferença e diminuída dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do Imposto de Renda.

A base de cálculo será apurada através da aplicação de um percentual específico e é calculada a partir da receita bruta auferida pela empresa durante o trimestre.

Segundo Oliveira et al,(2007, p.185) a base de cálculo no lucro presumido:

[...] é apurada a partir da receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital, sendo a receita bruta o produto das vendas de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

2.4.5 Imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) – Lucro presumido

A base de cálculo será apurada por meio da aplicação de um percentual específico e é calculada a partir da receita bruta auferida pela empresa durante o trimestre.

Segundo Oliveira et al,(2007, p.185) a base de cálculo no lucro presumido:

[...] é apurada a partir da receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital, sendo a receita bruta o produto das vendas de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Segundo Rodrigues et al (2009, p.331), “o lucro presumido será determinado aplicando-se sobre a receita bruta de vendas de mercadorias e produtos e/ou da prestação de serviços, apurada em cada trimestre, os percentuais constantes da tabela a seguir.”

Tabela Nº 1 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta de vendas de mercadorias/produtos e/ou da prestação de serviços

Espécies de atividades geradoras da receita	Percentuais aplicáveis sobre a receita
- Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
. Venda de mercadorias ou produtos (exceto revenda de combustíveis para consumo) . Transporte de cargas . Serviços hospitalares . Atividade rural . Industrialização de produtos em que a matéria-prima ou o produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização . Atividades imobiliárias . Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios, em qualquer quantidade . Qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços), para a qual não esteja previsto percentual específico	8%
. Serviços de transporte (exceto o de cargas) . Serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00	16%
. Serviços em geral, para os quais não esteja previsto o percentual específico, inclusive os prestados por sociedades civis de profissões regulamentadas (que de acordo com o Código Civil é chamada de sociedade simples) . Intermediação de negócios . Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza . Serviços de mão-de-obra de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra	32%

Fonte: Rodrigues et al (2009, p. 331)

Para o cálculo do Imposto de Renda, serão acrescidos à base de cálculo, e tributados direto em 15%, os ganhos de capital e demais receitas. Caso exceder R\$ 60.000,00 no trimestre completo, estará sujeita à incidência de adicional de Imposto de Renda à alíquota de 10% sobre o excedente. Obtém-se o IRPJ trimestral devido e sobre esse valor poderá ser deduzidas o IRRF pago ou retido sobre as receitas que integrarem a base de cálculo e o IR retido por órgãos públicos, resultando o IRPJ a pagar.

2.4.6 Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - Presumido

Conforme a Lei nº 9.249/95:

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003)(Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)(Vide Lei nº 11.119, de 2005)(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)

Conforme o Inciso II do artigo 3º da Lei 7.689/88, a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo encontrada é de 9% (nove por cento). Encontrada a CSLL devida, fazem-se as deduções, que compreende a Contribuição Social retida na fonte por órgãos públicos federais, e fazem-se também as compensações de pagamentos indevidos ou a maior, o saldo negativo de períodos anteriores e as compensações com outros tributos e contribuições, originando-se a partir daí a CSLL a pagar. “Não é permitida a compensação das bases negativas da CSLL, mas as retenções na fonte podem ser diminuídas da contribuição a pagar” (OLIVEIRA, 2009, p. 65).

2.4.7 Programa de integração social (PIS) – Lucro presumido

De acordo com a Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, no regime de incidência cumulativa, é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições o inciso II da mesma Lei, determina que, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de

investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do 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. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

2.4.8 Programa de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – Lucro Presumido

Assim como o PIS, a base de cálculo da COFINS, no regime de incidência não cumulativa, é o faturamento mensal, conforme descrito na Lei nº 10.833/03 em seu art. 1º:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Vide arts. 52 e 98 da MP nº 627, de 11 de novembro de 2013).

A partir de 01 de fevereiro de 1999, com a edição da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo da contribuição “é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, e a alíquota geral da COFINS é 3%.”.

No que diz respeito às deduções e exclusões facultadas para fins de determinação da base de cálculo, determina o art. 3º da Lei nº 9.718/98:

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

2.5 LUCRO REAL

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR) /99 que consolida a legislação do IR, conceitua lucro real e lucro líquido como:

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).

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 n° 1.598, de 1977, art. 6°, § 1°, Lei n° 7.450, de 1985, art. 18, e Lei n° 9.249, de 1995, art. 4°).

O lucro tributável pelo regime de tributação lucro real tem como ponto de partida o lucro contábil, ou seja, o lucro líquido apurado pela contabilidade. Para apurar o lucro contábil é necessária uma escrituração comercial minuciosa, pois como esse será a base para os cálculos do Imposto de Renda e Contribuição Social não poderá ser cogitada a hipótese de erros ou, se houver esta presunção, ao menos que seja mínima, para que possa ser reversível quando detectado em tempo hábil.

Segundo Rodrigues et al (2009, p. 33) “Lucro Real é a forma completa de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido direcionada a todas as pessoas jurídicas quer por obrigatoriedade prevista na legislação vigente quer por livre opção.”

A denominação lucro real para uma apuração distintamente fiscal é, muitas vezes, inadequada, já que a empresa tem um resultado econômico negativo, mas a legislação do IR manda adicionar a ele diversos valores que considera não dedutíveis, tornando-o positivo, sendo assim, a idéia de “real” passa a ser “irreal” (FABRETTI, 2007, p.206).

2.5.1 Pessoas jurídicas autorizadas a optar pelo Lucro Real

Assim como no lucro presumido, até a data de 31 de Dezembro de 2013 era considerado, afim de enquadramento no lucro real, o valor da receita bruta total superior a R\$ 48.000.000,00, porém, conforme Art. 7° da Lei 12.814 de 16 de maio de 2013, o inciso I do art. 14 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passou a vigorar com a seguinte redação:

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 n° 12.814, de 2013).

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. 2° da Lei n° 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)

2.5.2 Formas de tributação do Lucro Real

A apuração do lucro real pode ser realizada de duas formas: uma é pelo regime de apuração trimestral e a outra é pelo regime de apuração anual com recolhimentos mensais por estimativa do imposto.

Segundo Neves e Viceconti (2002, p.389), a “opção pela apuração trimestral ou anual da base de cálculo será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou ao de início da atividade, sendo irretratável para todo o ano-calendário.” Desta forma, as empresas tributadas pelo lucro real podem optar pela forma que seja mais vantajosa para a empresa.

2.5.3 Lucro real trimestral e anual

O Lucro Real Trimestral é uma forma completa e definitiva de tributação, apurada com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda, sendo que o imposto será determinado com base no lucro real por períodos trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, conforme instituído pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 1º:

Art 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro, e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observando o disposto no art. 21 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 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.

Já o art. 221 do RIR/99, conceitua que a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto de renda na forma anual deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

Nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica, o lucro real deverá ser apurado na data do evento. Para isso, considera-se data do evento a data da deliberação (alteração contratual) que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

Santos et al (2007, p.37), citando o art. 222 o RIR/99, comenta que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real anual, poderá optar pelo pagamento mensal do imposto e adicional, determinados sobre base de cálculo estimada. Essa opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de Janeiro ou de início da atividade, sendo irrevogável para todo o ano-calendário, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Sendo a opção de apuração pelo lucro real, os recolhimentos dos tributos deverão ser efetuados todos os meses, com base em estimativas, e em 31 de Dezembro, deverá ser apurado o lucro real, quando, então, se comparará o valor devido com aquele já recolhido, pagando-se a diferença ou compensando esta diferença posteriormente em outros tributos.

A Lei nº 8.981/95, em seu art. 35, diz:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

Entende-se assim que é facultado ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, se apresentar que o valor acumulado já pago até determinado mês excede o valor calculado no período em curso.

2.5.4 Adições

Santos e Barros (2007, p.102) determinam as adições ao lucro líquido:

Na determinação do lucro real deverão ser adicionados ao lucro líquido custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis (art. 249, I e parágrafo único, do RIR/1999).

Neste sentido, o art. 249 do RIR/99 cita:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

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

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

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

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

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.5.5 Exclusões e compensações

As exclusões são ajustes autorizados pela legislação tributária, diminuindo assim, a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, permitindo que a pessoa jurídica se beneficie de receitas não tributáveis ou receitas que já tenham sido tributadas anteriormente.

Segundo Neves e Viceconti (2002, p.6), “o objetivo das exclusões é o de não computar na base de cálculo do imposto receitas que aumentaram o lucro líquido da pessoa jurídica, mas que a legislação do imposto considera como não tributáveis.”

Determina o art. 250 do RIR/99:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

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

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

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

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

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

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

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap* (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).

2.5.6 Prejuízos fiscais

O prejuízo fiscal é estabelecido pela legislação do Imposto de Renda, o mesmo é apurado na Demonstração do Lucro Real, demonstrado na parte A e controlado na Parte B do LALUR.

O RIR/99 estabelece que:

Art. 509. O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§ 1º A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º).

Enfatizam Neves e Viceconti (2002, p.328),

A compensação de prejuízos fiscais somente pode ser efetuada pelas pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Conforme o art. 15^a da lei nº 9.065/95 essa compensação está limitada ao máximo de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei. E segundo o art. 35 da IN nº 11/96, não existe prazo de prescrição para a compensação.

2.5.7 Alíquotas do Imposto de Renda

Determina o art. 228 do RIR/99,

Art. 228. O imposto a ser pago mensalmente na forma desta Seção será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 1º).

Parágrafo único. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º).

A pessoa jurídica poderá deduzir do valor do imposto de renda os incentivos fiscais, dentro dos limites e condições fixados pela legislação, conforme art. 229 do RIR/ 99 que determina:

Art. 229. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto apurado no mês, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, bem como os incentivos de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas, Atividade Audiovisual, e Vale-Transporte, este último até 31 de dezembro de 1997, observados os limites e prazos previstos para estes incentivos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 34, Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º, Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 82, inciso II, alínea "f").

Parágrafo único. No caso em que o imposto retido na fonte seja superior ao devido, a diferença poderá ser compensada com o imposto mensal a pagar relativo aos meses subsequentes.

A pessoa jurídica poderá também reduzir ou suspender o imposto recolhido, conforme art. 230 do RIR/99,

Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Em relação aos balanços e balancetes de suspensão e redução, Neves e Viceconti (2003, p.457) comentam:

- a) será elaborado com observância das dispositivas contidas nas leis comerciais e fiscais;
- b) será transcrito no Livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês;
- c) somente produzirá efeitos para fins de determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no decorrer do ano-calendário.

2.5.8 Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas

A contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas foi instituída pela Lei nº 7.689/1988, com a finalidade de apoiar financeiramente o programa de Seguridade Social.

O modo de apuração da CSLL está equiparado a do IRPJ, seja na forma trimestral, anual, com estimativa ou não, pois não se pode recolher um tributo de uma forma e outro de maneira diferente (OLIVEIRA, 2009, p.55).

Sendo assim, são contribuintes da CSLL, todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda. Conforme art. 195, § 7º da CF, “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Ademais, a MP nº 213/2004 instituiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), que regula a concessão de bolsas de estudo pelas instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. A empresa que aderir ao PROUNI ficará isenta de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

De acordo com Rodrigues et al (2009, p.61) a base de cálculo da CSLL devida em cada mês corresponderá a soma dos seguintes valores:

- a) 12% da receita bruta auferida nos meses, provenientes das atividades que constituam objeto social da empresa segundo definição válida para o imposto de renda;
- b) 32% da receita bruta auferida nos meses, provenientes das seguintes atividades:
 - b.1) prestação e serviços em geral, exceto serviços hospitalares e de transporte, inclusive carga;
 - b.2) intermediação de negócios;
 - b.3) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
 - b.4) factoring;
- c) ganhos de capital obtido na alienação de bens pertencentes ao ativo permanente e demais ganhos, receitas e resultados auferidos no mês;
- d) demais receitas não compreendida na receita bruta de vendas e serviços.

2.5.9 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – Lucro Real

As leis que regem o regime de incidência não cumulativa do PIS e da COFINS são as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%.

Estão sujeitas a estas contribuições pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas pelo IRPJ, com base no lucro real e as entidades isentas em relação às receitas não decorrentes de suas atividades próprias. (Lei nº 10.637/02, art. 8º; Lei nº 10.833/03, art. 10º; e IN SRF nº247/02, art. 3º).

Reiteram Santos e Barros (2007, p.618),

[...] estão sujeitas à Cofins e à contribuição para o PIS-Pasep na modalidade não cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real, com algumas exceções, entre elas, as instituições financeiras e algumas receitas expressas em lei.

Em palavras de Fabretti (2007), o crédito será determinado pela aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS sobre o valor:

I – das mercadorias e insumos adquiridos no mês;
 II – energia elétrica e aluguéis incorridos no mês;
 III – encargos de depreciação e amortização de bens mencionados e dos imóveis próprios ou de terceiros, incorridos no mês. Ressalta-se que essas operações devem ocorrer dentro do país.

De acordo com Santos e Barros (2007, p.621), os créditos são calculados em relação a:

- a) bens adquiridos para revenda;
- b) 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;
- c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- e) valor da contraprestação de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Simples;
- f) encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços [...];
- g) encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa [...];
- h) bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tributada na modalidade não cumulativa;
- i) armazenagem de mercadorias e frete na operação, nos casos das letras “a” e “b”, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Dessa maneira, nota-se que o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS é mais complexo do que parece, pois as alterações são constantes na legislação. Além disso, existem várias outras alterações e alíquotas especiais que são concedidas para determinadas áreas econômicas, mas que não serão abordadas neste estudo por serem irrelevantes para o fim desejado. Lembra-se, que não dão direito a crédito os bens, serviços, custos e despesas pagas à pessoa física.

2.5.10 Obrigações acessórias

A obrigação acessória, ou formal, ou instrumental é aquela decorrente da legislação tributária, sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas no interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos (art. 113, § 2º, CTN).

As obrigações acessórias objetivam dar meios à fiscalização tributária para que se investigue e controle o recolhimento de tributos, cada declaração possui sistemas exclusivos para serem gerados e transmitidos e cada uma abrange um tipo de tributo, contribuições, movimento mensal da entidade, possibilitando desta forma que sejam realizadas conciliações e cruzamento de dados, evidenciando possíveis fraudes, ou omissões.

São exemplos: a emissão de notas fiscais, a declaração de imposto de renda, os livros fiscais, incluindo o Registro de Inventário o LALUR, etc. Há também a incumbência de entregar as declarações de informações, como a DIPJ, EFD, que substituiu a DACON, DCTF, DIRF, ECD, conforme art. 3º da IN-RFB nº 1.420 que diz:

Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do Decreto nº 6.022, de 2007, em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014:

- I - as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real;
- II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que distribuírem, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), parcela dos lucros ou dividendos superior ao valor da base de cálculo do Imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita; e
- III - as pessoas jurídicas imunes e isentas.

Caso o sujeito passivo da obrigação tributária não cumpra a obrigação acessória, haverá a imposição de multa punitiva e será convertida em obrigação principal para fins de sua cobrança (art. 113, § 3º, CTN).

3 METODOLOGIA

Pesquisa se inicia por meio de uma pergunta, uma dúvida, à qual se requer uma resposta.

Segundo Gil (2007, p.17), pesquisa é definida como:

[...] procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa desenvolve-se por um processo constituído de várias fases, desde a formulação do problema até a apresentação e discussão dos resultados.

A metodologia da pesquisa utilizada no desenvolvimento do presente estudo tem caráter teórico-empírico, desenvolvida com o método observacional na forma de um estudo exploratório, que segundo Gil (2007) visa proporcionar maiores informações e conhecimentos sobre o problema de pesquisa a ser desenvolvido.

Quanto ao método utilizado aplicou-se o método observacional, que também, nas palavras do autor Gil (2007), é um dos mais empregados nas ciências sociais, e pode ser considerado como um dos mais atuais, pois proporciona o mais elevado grau de precisão.

O tipo de observação da presente pesquisa é o tipo participante, que consiste na participação real do observador na atividade de investigação e para a pesquisa de campo e desenvolvimento da pesquisa foi utilizado o método de estudo de caso, que nas palavras de Gil (2007, p.58-59):

É caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias.

A pesquisa foi realizada por estudo de caso em uma empresa comercial no ramo de informática e objetivando preservar sua identidade e manter o sigilo das informações prestadas, a empresa não foi identificada.

Primeiramente o objetivo da pesquisa foi exposto aos sócios e após o consentimento dos mesmos, estes, juntamente com o escritório de contabilidade que presta serviços a esta empresa, passaram as informações e documentos pertinentes à realização da pesquisa.

A escolha desta pesquisa deve-se ao fato da alta competitividade entre as empresas no atual cenário econômico, em contrapartida, encontra-se cada vez mais elevada a carga

tributária em nosso País, bem como os tributos, que evidenciam uma boa parte dos custos empresariais o que, em muitos casos, implica na permanência das mesmas no mercado.

4 ESTUDO DE CASO

Este capítulo relata o estudo de caso desenvolvido em uma empresa cujo ramo de atividade é o Comércio Varejista de Suprimentos e Equipamentos de Informática. Inicia-se com um breve histórico da empresa e análise dos dados coletados do ano de 2012, encerrando com o comparativo entre duas formas de tributação, o lucro real, que é a atual opção da empresa e o lucro presumido.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa estudada neste estudo de caso iniciou suas atividades no ano de 1991 e está localizada na região sul do Estado de Mato Grosso do Sul.

Atualmente a empresa possui cerca de 40 funcionários distribuídos entre a matriz e filial e a atividade principal da empresa, como mencionada anteriormente, é o comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

Nesse tópico serão demonstrados e avaliados alguns dados e procedimentos em relação à empresa pesquisada.

Em ambos exercícios pesquisados, anos de 2011 e 2012, a organização estudada estava enquadrada no regime tributário lucro real e com a finalidade de recolher o máximo de informações pertinentes à pesquisa, tomou-se como base a coleta de demonstrações contábeis, como DACON, LALUR, BRE, DIPJ e DRE para a elaboração das tabelas com os dados verídicos das demonstrações contábeis, para, por meio de simulação, os mesmos dados serem convertidos para o regime de tributação lucro presumido e posteriormente ser realizado o comparativo dos resultados obtidos.

4.3 DESMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – LUCRO REAL

A partir do levantamento de dados dos exercícios de 2011 e 2012 fornecidos pela contabilidade da empresa pesquisada, segue a tabela nº 2, a qual demonstra o resultado do exercício com base no regime tributário adotado pela empresa pesquisada.

Tabela Nº 2: DRE - LUCRO REAL

	2011	2012
RECEITA BRUTA COM VENDAS	R\$ 4.918.125,92	R\$ 4.383.701,88
VENDAS ISENTAS/ ST (ICMS) A PRAZO	R\$ 1.681.983,19	R\$ 1.703.372,92
VENDAS MERC. TRIBUTADAS (ST) A PRAZO	R\$ 2.358.743,00	R\$ 1.837.902,19
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	R\$ 877.233,93	R\$ 842.133,53
RECEITA COMISSÃO	R\$ 165,00	R\$ 293,24
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ 1.165.209,89	R\$ 975.952,31
PIS FATURAMENTO	R\$ 79.657,80	R\$ 72.320,83
COFINS FATURAMENTO	R\$ 366.908,62	R\$ 333.114,05
ISSQN	R\$ 32.158,33	R\$ 30.735,74
ICMS VENDAS	R\$ 403.460,00	R\$ 309.231,14
(-) DEVOLUÇÃO VENDAS	R\$ 319.571,25	R\$ 257.777,10
ICMS DEVOLUÇÃO VENDAS	R\$ 30.768,36	R\$ 19.706,77
ICMS SIMPLES REMESSA	R\$ 23.683,91	R\$ 16.324,58
(-) CRÉDITO PIS NÃO CUMULATIVO DEV VENDAS	R\$ 5.255,33	R\$ 4.253,32
(-) CRÉDITO COFINS NÃO CUMUL. DEV VENDAS	R\$ 24.206,33	R\$ 19.591,04
RECEITA LÍQUIDA OPERACIONAL	R\$ 3.752.916,03	R\$ 3.407.749,57
RECEITA LÍQUIDA OPERACIONAL	R\$ 3.752.916,03	R\$ 3.407.749,57
CUSTOS	R\$ 2.119.487,55	R\$ 1.974.482,03
CUSTOS MERCADORIAS VENDIDAS	R\$ 2.119.487,55	R\$ 1.974.482,03
LUCRO BRUTO OPERACIONAL	R\$ 1.633.428,48	R\$ 1.433.267,54
LUCRO BRUTO	R\$ 1.633.428,48	R\$ 1.433.267,54
DESPEAS OPERACIONAIS	R\$ 1.241.314,65	R\$ 1.231.187,44
RECEITAS FINANCEIRAS	R\$ 1.875,94	R\$ 3,27
DESPEAS FINANCEIRAS	R\$ 38.687,74	R\$ 75.623,14
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ 19.731,66	R\$ 6.265,76
RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 375.033,69	R\$ 132.725,99
OUTRAS RECEITAS/DESPEAS	R\$ -	R\$ 32.736,78
RESULTADO ANTES DA CSLL	R\$ 375.033,69	R\$ 165.462,77
PROVISÃO CSLL	R\$ 29.789,57	R\$ 11.599,73
RESULTADO ANTES DO IRPJ	R\$ 345.244,12	R\$ 153.863,04
PROVISÃO IRPJ	R\$ 66.298,60	R\$ 20.889,62
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ 278.945,52	R\$ 132.973,42

Fonte: Elaborada pela autora, com dados da pesquisa.

4.4 DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA CSLL E IRPJ – LUCRO REAL

Segue a tabela nº 3, a qual demonstra o cálculo da CSLL e IRPJ devida nos anos de 2011 e 2012.

Tabela Nº 3: CÁLCULO DA CSLL E IRPJ – LUCRO REAL

	2011		2012	
RESULTADO DO EXERCÍCIO				
Lucro Líquido antes do IRPJ e CSLL	R\$	375.033,69	R\$	165.462,77
(+) Adições	R\$	-	R\$	-
(-) Exclusões	R\$	-	R\$	-
(-) Compensações	R\$	22.019,20	R\$	13.633,16
LUCRO REAL	R\$	330.995,29	R\$	151.829,61
CÁLCULO PARA CSLL				
LUCRO REAL	R\$	330.995,29	R\$	151.829,61
ALÍQUOTA CSLL 9%	R\$	29.789,58	R\$	13.664,66
(-) DEDUÇÕES				
BASE DE CÁLCULO VALORES RETIDOS			R\$	206.493,22
IR RETIDO NA FONTE - LEI Nº 9.30/1996	R\$	-	R\$	2.064,93
TOTAL CSLL A PAGAR	R\$	29.789,58	R\$	11.599,73
CÁLCULO PARA IRPJ				
LUCRO REAL	R\$	330.995,29	R\$	151.829,61
ALÍQUOTA IRPJ 15%	R\$	49.649,29	R\$	22.774,44
BASE DE CÁLCULO P/ ADICIONAL	R\$	166.493,10	R\$	5.930,99
ADICIONAL DE 10 %	R\$	16.649,31	R\$	593,10
(-) DEDUÇÕES				
BASE DE CÁLCULO VALORES RETIDOS			R\$	206.493,22
IR RETIDO NA FONTE - LEI Nº 9.30/1996	R\$	-	R\$	2.477,92
TOTAL IRPJ A PAGAR	R\$	66.298,60	R\$	20.889,62

Fonte: Elaborada pela autora, com dados da pesquisa.

Observa-se que para apuração dos impostos IRPJ e CSLL a base de cálculo é o lucro real da empresa, ou seja, o resultado contábil ajustado pelas adições, exclusões e

compensações autorizadas por lei. O valor da compensação demonstrado no ano de 2011 e 2012, referem-se à compensações de prejuízos fiscais de períodos de apurações anteriores.

Verifica-se que nos casos em que a base de cálculo ultrapassou o limite fixado por lei, foi calculado o valor do adicional de 10% também fixados em Lei para se obter o valor do IRPJ a pagar. Observa-se ainda, que para estes exercícios analisados a empresa não teve nenhum valor de adições e exclusões para serem acrescentados ou excluídos aos cálculos.

4.5 DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO PIS E COFINS – LUCRO REAL

Segue a tabela nº 4, a qual demonstra o cálculo do PIS a recolher nos anos de 2011 e 2012.

Tabela Nº 4: DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO PIS

CÁLCULO PARA PIS		
	2011	2012
BENS PARA REVENDA	R\$ 2.668.391,16	R\$ 2.210.786,25
DESPESA ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 25.012,61	R\$ 29.096,98
DESPESA DE ARMAZENAGEM COM FRETE	R\$ 5.145,01	R\$ 13.224,34
DEV. DE VENDAS SUJEITAS À ALÍQ 1,65%	R\$ 221.210,91	R\$ 257.777,10
(=) BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	R\$ 2.919.759,69	R\$ 2.510.884,67
CRÉD. A DESCONTAR À ALÍQ DE 1,65%	R\$ 48.176,03	R\$ 41.429,60
(-) AJUSTE NEGATIVOS DE CRÉDITOS	R\$ 280,73	R\$ 462,85
TOTAL DE CRED. APURADOS APÓS AJUSTE	R\$ 47.895,30	R\$ 40.966,75
APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS		
REC. DE VEND. DE BENS E SERV. - ALÍQ 1,65%	R\$ 4.827.745,45	R\$ 4.383.079,61
DEMAIS RECEITAS - ALÍQUOTA 1,65%	R\$ -	R\$ -
TOTAL DA CONT. APURADA À ALÍQ. DE 1,65%	R\$ 79.657,80	R\$ 72.320,83
DÉBITOS	R\$ 79.657,80	R\$ 72.320,83
CRÉDITOS	R\$ 47.895,30	R\$ 40.966,75
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PIS DEVIDO	R\$ 30.157,14	R\$ 31.216,61
BASE DE CÁLCULO VALORES RETIDOS	R\$ -	R\$ 206.493,22
PIS RETIDO NA FONTE	R\$ -	R\$ 1.342,21
PIS A PAGAR	R\$ 30.157,14	R\$ 29.874,40

Fonte: Elaborada pela autora, com dados da pesquisa.

O cálculo dos créditos é feito com base na legislação do PIS e da COFINS, a qual permite que alguns custos e despesas do período, gerem créditos que podem vir a ser compensados na apuração desses impostos.

Segue a tabela nº 5, a qual demonstra o cálculo da COFINS a recolher nos anos de 2011 e 2012.

Tabela Nº 5: DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA COFINS – LUCRO REAL

CÁLCULO PARA COFINS		
	2011	2012
BENS PARA REVENDA	R\$ 2.668.391,16	R\$ 2.210.786,25
DESPESA ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 25.012,61	R\$ 29.096,98
DESPESA DE ARMAZENAGEM COM FRETE	R\$ 5.145,01	R\$ 13.224,34
DEV. DE VENDAS SUJEITAS À ALÍQ 7,60%	R\$ 221.210,91	R\$ 257.777,10
(=) BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	R\$ 2.919.759,69	R\$ 2.510.884,67
CRÉD. A DESCONTAR À ALÍQ DE 7,60%	R\$ 221.901,74	R\$ 190.827,23
(-) AJUSTE NEGATIVO DE CRÉDITOS	R\$ 118,14	R\$ 68,95
TOTAL DE CRED. APURADOS APÓS AJUSTE	R\$ 221.783,60	R\$ 190.758,28
APURAÇÃO DA CONTRIB. PARA COFINS		
REC. DE VEND. DE BENS E SERV. - ALÍQ 7,60%	R\$ 4.827.745,45	R\$ 4.383.079,61
DEMAIS RECEITAS - ALÍQUOTA 7,60%	R\$ -	R\$ -
TOTAL DA CONT. APURADA À ALÍQ. DE 7,60%	R\$ 336.908,62	R\$ 333.114,05
DÉBITOS	R\$ 336.908,62	R\$ 333.114,05
CRÉDITOS	R\$ 221.783,60	R\$ 190.758,28
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO COFINS DEVIDA	R\$ 115.125,02	R\$ 142.355,77
BASE DE CÁLCULO VALORES RETIDOS	R\$ -	R\$ 206.493,22
COFINS RETIDO NA FONTE	R\$ -	R\$ 6.194,80
COFINS A PAGAR	R\$ 115.125,02	R\$ 136.160,97

Fonte: Elaborada pela autora, com dados da pesquisa.

O cálculo para PIS e para COFINS se diferencia, apenas, pelo percentual de alíquota que deve ser aplicado, que conforme as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente são de 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS.

Importante ressaltar, que a empresa pesquisada comercializa alguns produtos, que por meio do Decreto nº 5.602, alterado pelo Decreto nº 7.981, reduzem a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, portanto, a aplicação das alíquotas incide, apenas, sobre a receita de vendas de produtos tributáveis às alíquotas de PIS e COFINS.

4.6 DESMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – LUCRO PRESUMIDO

A partir das informações levantadas nos anos de 2011 e 2012 da empresa pesquisada, segue a tabela nº 6, com a DRE, simulada, no regime tributário Lucro Presumido para posterior análise e comparativos.

Tabela Nº 6: DRE - LUCRO PRESUMIDO

	2011	2012
RECEITA BRUTA COM VENDAS	R\$ 4.918.125,92	R\$ 4.383.701,88
VENDAS ISENTAS/ ST (ICMS) A PRAZO	R\$ 1.681.983,19	R\$ 1.703.372,92
VENDAS MERC. TRIBUTADAS (ST) A PRAZO	R\$ 2.358.743,00	R\$ 1.837.902,19
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	R\$ 877.233,93	R\$ 842.133,53
RECEITA COMISSÃO	R\$ 165,00	R\$ 293,24
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ 916.243,64	R\$ 744.935,34
PIS FATURAMENTO	R\$ 29.942,47	R\$ 26.814,47
COFINS FATURAMENTO	R\$ 138.196,04	R\$ 123.759,08
ISSQN	R\$ 32.158,33	R\$ 30.735,74
ICMS VENDAS	R\$ 403.460,00	R\$ 309.231,14
(-) DEVOLUÇÃO VENDAS	R\$ 319.571,25	R\$ 257.777,10
ICMS DEVOLUÇÃO VENDAS	R\$ 30.768,36	R\$ 19.706,77
ICMS SIMPLES REMESSA	R\$ 23.683,91	R\$ 16.324,58
(-) CRÉDITO PIS NÃO CUMULATIVO DEV VENDAS	R\$ 5.255,33	R\$ 4.253,32
(-) CRÉDITO COFINS NÃO CUMUL. DEV VENDAS	R\$ 24.206,33	R\$ 19.591,04
RECEITA LÍQUIDA OPERACIONAL	R\$ 4.001.882,28	R\$ 3.638.766,54
RECEITA LÍQUIDA OPERACIONAL	R\$ 4.001.882,28	R\$ 3.638.766,54
CUSTOS	R\$ 2.119.487,55	R\$ 1.974.482,03
CUSTOS MERCADORIAS VENDIDAS	R\$ 2.119.487,55	R\$ 1.974.482,03
LUCRO BRUTO OPERACIONAL	R\$ 1.882.394,73	R\$ 1.664.284,51
LUCRO BRUTO	R\$ 1.882.394,73	R\$ 1.664.284,51
DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ 1.241.314,65	R\$ 1.231.187,44
RECEITAS FINANCEIRAS	R\$ 1.875,94	R\$ 3,27
DESPESAS FINANCEIRAS	R\$ 38.687,74	R\$ 75.623,14
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ 19.731,66	R\$ 6.265,76
RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 623.999,94	R\$ 363.742,96
OUTRAS RECEITAS/DESPESAS	R\$ -	R\$ 32.736,78
RESULTADO ANTES DA CSLL	R\$ 623.999,94	R\$ 396.479,74
PROVISÃO CSLL	R\$ 65.454,60	R\$ 59.718,39
RESULTADO ANTES DO IRPJ	R\$ 558.545,34	R\$ 336.761,35
PROVISÃO IRPJ	R\$ 86.763,08	R\$ 79.827,90
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ 471.782,26	R\$ 256.933,45

Fonte: Dados elaborados pela autora da pesquisa.

A estrutura da DRE com base no regime tributário Lucro Presumido, se deu a partir dos cálculos dos tributos federais conforme tabelas nº 7 e nº 8 que seguem.

4.7 DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA CSLL E IRPJ – LUCRO PRESUMIDO

A partir das informações examinadas, segue por meio da tabela nº 7, o cálculo da CSLL e IRPJ pelo regime tributário Lucro Presumido.

Tabela Nº 7: CÁLCULO DA CSLL E IRPJ - LUCRO PRESUMIDO

	2011		2012	
VALORES DA RECEITA				
VENDA BRUTA	R\$	4.040.891,99	R\$	3.541.568,35
(-) DEVOLUÇÃO DE VENDAS	R\$	319.571,27	R\$	257.777,10
VENDA LÍQUIDA	R\$	3.721.320,72	R\$	3.283.791,25
SERVIÇOS	R\$	877.233,93	R\$	842.133,53
VALORES DA RECEITA LÍQUIDA	R\$	4.598.554,65	R\$	4.125.924,78
CÁLCULO PARA CSLL				
VENDA LÍQUIDA	R\$	3.721.320,72	R\$	3.283.791,25
APLICAÇÃO PERC. PRESUNÇÃO (12%)	R\$	446.558,49	R\$	394.054,95
SERVIÇOS	R\$	877.233,93	R\$	842.133,53
APLICAÇÃO PERC. DE PRESUNÇÃO (32%)	R\$	280.714,86	R\$	269.482,73
BASE DE CÁLCULO CSLL	R\$	727.273,34	R\$	663.537,68
ALÍQUOTA CSLL (9%)	R\$	65.454,60	R\$	59.718,39
CÁLCULO PARA IRPJ				
VENDA LÍQUIDA	R\$	3.721.320,72	R\$	3.283.791,25
APLICAÇÃO PERC. PRESUNÇÃO (8%)	R\$	297.705,66	R\$	262.703,30
SERVIÇOS	R\$	877.233,93	R\$	842.133,53
APLICAÇÃO PERC. DE PRESUNÇÃO (32%)	R\$	280.714,86	R\$	269.482,73
BASE DE CÁLCULO IRPJ	R\$	578.420,52	R\$	532.186,03
ALÍQUOTA IRPJ (15%)	R\$	86.763,08	R\$	79.827,90

Fonte: Dados elaborados pela autora da Pesquisa

Observa-se na tabela nº 7, que a base de cálculo da CSLL e do IRPJ é realizada por meio da aplicação do percentual de 12% e 8%, respectivamente sobre o valor das vendas líquidas. Verifica-se também, que não houve adicional de 10% no IRPJ, visto que a empresa não excedeu o limite fixado em lei.

Com relação aos serviços prestados, aplica-se o percentual de presunção de 32% sobre o montante de receitas de vendas de serviços, tanto para o cálculo do CSLL, quanto para o cálculo do IRPJ e assim, têm-se a base de cálculo para apuração dos impostos devidos. Após definida a base de cálculo, aplica-se as alíquotas de 9% para apuração da CSLL e 15% para apuração do IRPJ.

4.8 DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – LUCRO PRESUMIDO

Segue a tabela nº 8, a qual demonstra o cálculo do PIS e da COFINS dos anos de 2011 e 2012.

Tabela Nº 8: CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - LUCRO PRESUMIDO

	2011	2012
VALORES DA RECEITA		
VENDA BRUTA	R\$ 4.827.745,45	R\$ 4.383.079,61
(-) DEVOLUÇÃO DE VENDAS	R\$ 221.210,91	R\$ 257.777,10
VALORES DA RECEITA LÍQUIDA	R\$ 4.606.534,54	R\$ 4.125.302,51
CÁLCULO PARA PIS e COFINS		
BASE DE CÁLCULO PIS e COFINS	R\$ 4.606.534,54	R\$ 4.125.302,51
ALÍQUOTA PIS (0,65%)	R\$ 29.942,47	R\$ 26.814,47
ALÍQUOTA COFINS (3%)	R\$ 138.196,04	R\$ 123.759,08

Fonte: Dados elaborados pela autora da Pesquisa

Observa-se que o cálculo para PIS e COFINS no regime tributário Lucro Presumido, é expressivamente mais simples se comparado ao regime tributário Lucro Real.

Têm-se o valor bruto das vendas tributadas, diminui-se o valor bruto das devoluções de vendas tributas para se alcançar o valor da receita líquida do período. Posteriormente, aplica-se o percentual, fixado em Lei, de alíquota para PIS e para COFINS e assim têm-se o valor devido do PIS e da COFINS no período.

4.9 COMPARATIVO ENTRE O LUCRO REAL E O LUCRO PRESUMIDO

A partir dos dados levantados, efetivando o planejamento tributário, verifica-se na tabela nº 9, que a empresa pesquisada apresenta grande vantagem tributária estando,

enquadrada no regime tributário lucro real, devido a escolha da opção menos onerosa de tributação.

Tabela Nº 9: CÁLCULO COMPARATIVO LUCRO REAL x LUCRO PRESUMIDO

LUCRO REAL	2011		2012	
PIS	R\$	30.157,14	R\$	29.874,40
COFINS	R\$	115.125,02	R\$	136.160,97
CSLL	R\$	29.789,58	R\$	11.599,73
IRPJ	R\$	66.298,60	R\$	20.889,62
TOTAL DOS TRIBUTOS	R\$	241.370,34	R\$	198.524,72
LUCRO PRESUMIDO	2011		2012	
PIS	R\$	29.942,47	R\$	26.814,47
COFINS	R\$	138.196,04	R\$	123.759,08
CSLL	R\$	65.454,60	R\$	59.718,39
IRPJ	R\$	86.763,08	R\$	79.827,90
TOTAL DOS TRIBUTOS	R\$	320.356,19	R\$	290.119,84
DIFERENÇA APURADA	R\$	78.985,85	R\$	91.595,12

Fonte: Dados elaborados pela autora da pesquisa.

A análise tributária realizada, quanto aos regimes tributários, pauta-se por dois aspectos: resultado contábil e resultado financeiro. A DRE contábil, se observada apenas pelo resultado apresentado, indica que o regime tributário lucro presumido é a melhor opção tributária, uma vez que o resultado apresentado nesta demonstração é superior ao resultado apresentado na DRE contábil pelo regime lucro real.

Segue a tabela nº 10 com o resultado contábil dos exercícios pesquisados de forma sintetizada.

Tabela Nº 10: APRESENTAÇÃO DO RESULTADO CONTÁBIL POR EXERCÍCIO

RESULTADO APRESENTADO	2011		2012	
LUCRO REAL	R\$	278.945,52	R\$	132.973,42
LUCRO PRESUMIDO	R\$	471.782,26	R\$	256.933,45

Fonte: Dados elaborados pela autora da pesquisa.

Conforme demonstrado, pela informação contábil, o Lucro Presumido demonstra um resultado econômico mais favorável para a empresa. Entretanto sob o aspecto financeiro do desembolso dos tributos que a empresa se obriga a recolher, verifica-se uma diferença considerável para as economias na gestão empresarial, uma vez que em termos de informação financeira, no recolhimento dos tributos, houve economia financeira de R\$ 78.985,85 no ano de 2011 e R\$ 91.595,12 no ano de 2012.

Segue a Tabela nº 11, que demonstra aproximadamente o montante que cada tributo impacta sobre a receita do período.

Tabela Nº 11: DEMONSTRATIVO APROXIMADO DE PERCENTUAL SOBRE A RECEITA

EXERCÍCIO 2011	% APROXIMADO SOBRE A RECEITA	
	LUCRO REAL	PRESUMIDO
PIS	0,66%	0,65%
COFINS	2,50%	3,01%
CSLL	0,65%	1,42%
IRPJ	1,44%	1,89%
TOTAL APROXIMADO (%)	5,25%	6,97%

EXERCÍCIO 2012	% APROXIMADO SOBRE A RECEITA	
	LUCRO REAL	PRESUMIDO
PIS	0,72%	0,65%
COFINS	3,30%	3,00%
CSLL	0,28%	1,45%
IRPJ	0,51%	1,93%
TOTAL APROXIMADO (%)	4,81%	7,03%

Fonte: Dados elaborados pela autora da pesquisa.

Observa-se pela análise da tabela, que o maior impacto da vantagem tributária se dá pelo montante apurado nos tributos de IRPJ e de CSLL, que, se apurados pelo regime tributário lucro real, representam aproximadamente uma economia de 1,72% sobre a receita no ano de 2011 e 2,22% no ano de 2012.

4.10 DEMONSTRAÇÃO EXCLUSIVAMENTE FINANCEIRA

Segue a tabela nº 12 a qual apresenta a demonstração exclusivamente financeira.

Tabela Nº 12: DRE – EXCLUSIVAMENTE FINANCEIRA

	2011	2012
RECEITA BRUTA COM VENDAS	R\$ 4.918.125,92	R\$ 4.383.701,88
VENDAS ISENTAS/ ST (ICMS) A PRAZO	R\$ 1.681.983,19	R\$ 1.703.372,92
VENDAS MERC. TRIBUTADAS (ST) A PRAZO	R\$ 2.358.743,00	R\$ 1.837.902,19
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	R\$ 877.233,93	R\$ 842.133,53
RECEITA COMISSÃO	R\$ 165,00	R\$ 293,24
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ 1.165.209,89	R\$ 975.952,31
PIS FATURAMENTO	R\$ 79.657,80	R\$ 72.320,83
COFINS FATURAMENTO	R\$ 366.908,62	R\$ 333.114,05
ISSQN	R\$ 32.158,33	R\$ 30.735,74
ICMS VENDAS	R\$ 403.460,00	R\$ 309.231,14
(-) DEVOLUÇÃO VENDAS	R\$ 319.571,25	R\$ 257.777,10
ICMS DEVOLUÇÃO VENDAS	R\$ 30.768,36	R\$ 19.706,77
ICMS SIMPLES REMESSA	R\$ 23.683,91	R\$ 16.324,58
(-) CRÉDITO PIS NÃO CUMULATIVO DEV VENDAS	R\$ 5.255,33	R\$ 4.253,32
(-) CRÉDITO COFINS NÃO CUMUL. DEV VENDAS	R\$ 24.206,33	R\$ 19.591,04
RECEITA LÍQUIDA OPERACIONAL	R\$ 3.752.916,03	R\$ 3.407.749,57
RECEITA LÍQUIDA OPERACIONAL	R\$ 3.752.916,03	R\$ 3.407.749,57
CUSTOS	R\$ 2.119.487,55	R\$ 1.974.482,03
CUSTOS MERCADORIAS VENDIDAS	R\$ 2.119.487,55	R\$ 1.974.482,03
LUCRO BRUTO OPERACIONAL	R\$ 1.633.428,48	R\$ 1.433.267,54
LUCRO BRUTO	R\$ 1.633.428,48	R\$ 1.433.267,54
DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ 1.241.314,65	R\$ 1.231.187,44
RECEITAS FINANCEIRAS	R\$ 1.875,94	R\$ 3,27
DESPESAS FINANCEIRAS	R\$ 38.687,74	R\$ 75.623,14
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS	R\$ 19.731,66	R\$ 6.265,76
RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 375.033,69	R\$ 132.725,99
OUTRAS RECEITAS/DESPESAS	R\$ -	R\$ 32.736,78
RESULTADO ANTES DA CSLL	R\$ 375.033,69	R\$ 165.462,77
PROVISÃO CSLL	R\$ 29.789,57	R\$ 11.599,73
RESULTADO ANTES DO IRPJ	R\$ 345.244,12	R\$ 153.863,04
PROVISÃO IRPJ	R\$ 66.298,60	R\$ 20.889,62
RESUL. LÍQ. ANTES DA APROP. DOS CRÉDITOS	R\$ 278.945,52	R\$ 132.973,42
(+) APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS	R\$ 47.895,30	R\$ 40.966,75
(+) APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DE COFINS	R\$ 221.783,60	R\$ 190.758,28
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	R\$ 393.139,42	R\$ 194.829,79

Fonte: Dados elaborados pela autora da Pesquisa.

Pelo exposto na tabela, pode-se observar que o resultado financeiro do período é consideravelmente superior ao resultado contábil apresentado pela contabilidade, vide tabela nº 2, devido ao fato de que no resultado contábil, os valores descritos para PIS e COFINS, referem-se à aplicação das alíquotas de PIS e COFINS sobre o faturamento total, tributado às alíquotas PIS e COFINS, da empresa, impactando diretamente na dedução da receita.

Já o demonstrativo exclusivamente financeiro, tabela nº 12, traz consigo os valores que por lei, a empresa pode se apropriar na forma de créditos do período, relativo ao PIS e COFINS nos mesmos percentuais de incidência nas vendas, ou seja, 1,65% e 7,60% respectivamente, tendo seu desembolso reduzido quando do recolhimento dos respectivos tributos.

Pelo regime tributário Lucro Presumido a legislação não admite nenhuma compensação do PIS e COFINS sobre os valores das compras, ficando os valores contábil e financeiro com diferença relativamente favorável a este regime.

Entretanto quanto aos tributos CSLL e IRPJ as diferenças, contábil e financeira apuradas, relativo aos regimes tributários Lucro Real e Presumido caracterizará diferenças mais consideráveis, favorecendo o regime tributário Lucro Real, porquanto para apuração da base de cálculo de incidência tributária a empresa pode-se apropriar de diversos valores não monetários para dedução do resultado tributável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como finalidade analisar, utilizando-se do planejamento tributário, o melhor regime tributário para uma empresa do ramo comercial de informática visando assim, encontrar alternativas legais que venham maximizar seus lucros.

Para realizar um bom planejamento tributário é necessário que empresários e contadores busquem constantemente analisar as mudanças na legislação tributária, o ramo de atuação da empresa, as possibilidades para compensações de tributos, o perfil dos clientes, o melhor enquadramento tributário para a empresa, a observância com relação às mercadorias que têm ou não tratamento tributário diferenciado, como nos casos de substituição tributária e alíquota zero, e atentar para o possível aproveitamento de créditos tributários.

Para se alcançar o objetivo deste trabalho foram coletados documentos e relatórios, usados como auxílio para a preparação dos demonstrativos contábeis, e foi realizada uma pesquisa bibliográfica dos embasamentos teóricos da Legislação Tributária, Contabilidade Tributária e Planejamento Tributário. Os cálculos comparativos foram realizados nos dois métodos pertinentes à empresa, Lucro Presumido e Lucro Real a fim de apurar a forma mais econômica de tributação, para a empresa objeto do estudo.

Por meio da análise dos tributos, IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS, foi identificada uma diferença muito significativa entre as duas formas de tributação, auferindo cerca de R\$ 78.985,85 de economia no ano de 2011 e R\$ 91.595,12 no ano de 2012 para enquadramento desta empresa no regime tributário lucro real.

Comprovou-se por meio deste estudo que quando se opta pelo regime tributário correto, obedecendo sempre os princípios e as determinações da legislação tributária, é possível aumentar o capital de giro da empresa, o que, em muitos casos, resulta na própria manutenção, expansão e permanência da mesma no mercado.

Portanto, o objetivo desta pesquisa foi alcançado e conclui-se com este trabalho que o atual regime adotado pela empresa, o lucro real, é realmente a forma menos onerosa de tributação para a empresa, ao passo que, se fosse tributada pelo regime tributário, lucro presumido, teria uma despesa contábil menor, porém, um desembolso financeiro consideravelmente maior.

Importante ressaltar que a pesquisa realizada não se limita apenas aos aspectos abordados neste trabalho, vez que muitos dos assuntos pertinentes a este estudo não foram contemplados em sua totalidade, desta forma fica a possibilidade de continuidade da pesquisa

para todo aquele que por ela se interessar, podendo ser replicado em empresas de outros ramos de atividade, com metodologia semelhante.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. Atualizado de acordo com a Lei N° 11.638/07 e MP 449/08. 6. ed . São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**, de 05/10/1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. **Lei de introdução às normas do direito brasileiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm>. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social (PIS) e de formação do patrimônio do servidor público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, estados e municípios.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. **Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e da outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. **Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. **Dá nova redação a dispositivos da lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1994, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta**

e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. **Altera a legislação tributária federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 11, de 21/02/1996. **Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996. Alterada pela Instrução Normativa SRF nº 14, de 15/03/1996.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/ant1997/1996/insrf01196.htm>>. Acesso em: 13 jan 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 1.420, de 19/12/2013. **Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD).** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in14202013.htm>>. Acesso em: 13 jan 2014.

CARVALHO, Ana Cristine Ghedini; PRAZERES, Fabiano Siqueira dos; MACHADO NETO, Alfredo José. **O planejamento tributário como corolário da abordagem sistêmica das normas de incidência tributária nas organizações.** Franca, 2008. 4º Congresso Brasileiro de Sistemas, Centro Universitário de Franca.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FLORIANO NETO, Alex. **Função social da empresa e carga tributária.** Disponível em: <<http://www.artigonal.com/direito-tributario-artigos/funcao-social-da-empresa-e-carga-tributaria-707895.html>>. Acesso em: 13 jan 2014.

GALLO, Mauro Fernando. **A relevância da abordagem contábil na mensuração da carga tributária das empresas.** São Paulo, 2007. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoCargaTributariaBrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>. Acesso em: 14 jan 2014.

_____. **Carga tributária brasileira 2012**. Disponível em <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>>. Acesso em: 14 jan 2014.

_____. **Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/787/ESTUDOFINALSOBRECARGATRIBUTARIAPIBXIDHIRBESMARCO2013.pdf>>. Acesso em: 14 jan 2014.

KHAIR, Amir; ARAUJO, Erica Amorim; AFONSO, José Roberto R. **Carga Tributária – Mensuração e Impacto Sobre o Crescimento**. São Paulo, Fundação Armando Álvares Penteado FAAP, 2005.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1945, pag. 492, v.1.

NEVES, Silvério; PAULO, E. Vicenconti; AGUIAR, Francisco. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos**. 14. ed. São Paulo: Frase, 2009.

_____. Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica**. 10 ed. São Paulo; Frase Editora, 2003.

_____. Sérgio das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras**. 12 ed. São Paulo: Frase, 2002.

OLIVEIRA, Luis Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Maurício Teixeira de. **A importância da contabilidade no processo de decisão entre lucro real e lucro presumido**. São Paulo, 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz; BUSCH, Cleber Marcel; GARCIA, Edino Ribeiro; TODA, William Haruo. **IRPJ e CSLL: Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido**. 3. Ed. São Paulo: IOB, 2009.

SANTOS, Cleônimo; BARROS, Sidney Ferro. **Manual do Super Simples**. São Paulo: IOB, 2007.

SANTOS, Cleônimo dos. **Como calcular e recolher PIS/PASEP e COFINS**. 4 ed. São Paulo: IOB, 2007.