

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

RENATO CABRERA ARAÚJO

**A EFICÁCIA FINANCEIRA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA
DA ELISÃO FISCAL: ANÁLISE TRIBUTÁRIA EM UMA EMPRESA DO RAMO DE
COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO**

**DOURADOS/MS
2016**

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

RENATO CABRERA ARAÚJO

**A EFICÁCIA FINANCEIRA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA
DA ELISÃO FISCAL: ANÁLISE TRIBUTÁRIA EM UMA EMPRESA DO RAMO DE
COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO**

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

Orientador: Professor Juarez Marques Alves
Banca Examinadora:
Professora Maria Aparecida Farias de Souza
Nogueira
Professor Rafael Martins Noriler

Dourados/MS
2016

A EFICÁCIA FINANCEIRA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA DA
ELISÃO FISCAL: ANÁLISE TRIBUTÁRIA EM UMA EMPRESA DO RAMO DE
COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO
RENATO CABRERA ARAÚJO

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica 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:

Professor Juarez Marques Alves

Prof.^a Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira

Prof. Rafael Martins Noriler

Sabemos que Deus age em todas as coisas para o bem daqueles que o amam, dos que foram chamados de acordo com o seu propósito.
Romanos 8:28

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, com toda a certeza, agradeço a Deus, sem ele jamais seria possível obter essa conquista. Obrigado Senhor por guiar meus passos e fazer de um sonho uma realidade.

Aos meus pais que são minha base para tudo, obrigado por todo o apoio e incentivo para chegar até a conclusão dessa etapa. E aos meus irmãos que sempre estiveram ao meu lado oferecendo o apoio que eu precisasse.

Um agradecimento a minha avó Maria, falecida no início de 2016, que sempre sonhou em presenciar a conquista desse sonho. Certamente de onde está continua me apoiando em todos os meus passos. Obrigado vó, por tudo, principalmente por seu exemplo.

Também a minha família que sempre me ajudou e torceu para que conquistasse a conclusão de minha graduação e meu sucesso profissional.

A minha namorada e grande amiga Caroline, que com muito carinho e compreensão, sempre esteve ao meu lado em toda essa minha trajetória na universidade, torcendo, apoiando e incentivando a superar os obstáculos que tive.

Aos meus colegas de turma, obrigado por tudo que passamos até aqui, por todas as histórias de alegria e tristeza que pudemos compartilhar juntos; com certeza, colaboram para o tipo de pessoa em que sou hoje.

Aos meus colegas de trabalho, que me possibilitaram alcançar uma visão profissional melhor e permitiram que ampliasse meus conhecimentos.

À Universidade Federal da Grande Dourados por todo o suporte e estrutura fornecida para que concluísse o meu curso.

Aos professores do curso, pelo conhecimento, pelo incentivo e motivação.

Ao meu orientador Juarez Marques Alves, pela paciência e disponibilidade, e um agradecimento especial, pelo exemplo de profissionalismo e por tornar visível a área de atuação profissional em que desejo seguir.

Enfim, a todos que contribuíram para minha formação acadêmica, profissional e pessoal até aqui, meus sinceros agradecimentos.

RESUMO

Esse estudo tem como objetivo analisar o êxito financeiro do Planejamento Tributário, e identificar o regime de tributação mais adequado sob a ótica da elisão fiscal, em nível federal, de uma empresa que atua no comércio de materiais de construção no município de Dourados-MS. Tendo em vista as empresas do país estarem sujeitas a uma elevada carga tributária, torna-se uma exigência na tomada de decisão quanto aos aspectos da economia tributária através da elisão fiscal. O planejamento tributário passa a ser um ótimo objeto de gestão empresarial, pois um correto enquadramento tributário permite a redução de carga de tributos. Entretanto, também reforça a necessidade dos empresários e profissionais da área contábil estarem atualizados em relação a legislação tributária em todos os aspectos, para que possam oferecer informações para a tomada de decisão. Através de uma análise tributária, neste estudo, foram comparados os regimes de tributação que se encaixavam com a situação real da empresa nos períodos de 2013, 2014 e 2015, visando informar se a mesma estava enquadrada de forma correta a se obter uma economia tributária. A escolha pelo Lucro Real Trimestral se mostrou a menos onerosa para a empresa, pois possibilita benefícios fiscais permitidos por lei que oferece mais vantagens financeiras à empresa.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Contabilidade Tributária e Elisão fiscal.

ABSTRACT

This study aims to analyze the financial success of tax planning, and identify the most appropriate tax regime from the perspective of tax avoidance, at the federal level, a company engaged in the trade of building materials in Dourados-MS. In view of the companies in the country are subject to a high tax burden, it is a requirement in decision-making in the matters of tax savings through tax avoidance. Tax planning becomes a great object of business management, for a correct tax framework allows tax load reduction. However, it also reinforces the need for entrepreneurs and professionals in accounting are current with tax laws in all aspects, so that they can provide information for decision making. Through a tax analysis in this study, the tax regimes were compared that fit with the real situation of the company in the periods 2013, 2014 and 2015, aiming to inform whether it was framed correctly to obtain a tax savings. The choice for Real Quarterly Profit proved less costly to the company, it allows tax benefits allowed by law that offers more financial benefits to the company.

Keywords: Tax Planning; Tax accounting and tax avoidance.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta – Lucro Presumido.....	30
Tabela 2 - Demonstração Cálculo do Lucro Presumido	31
Tabela 3 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta – Lucro Presumido.....	31
Tabela 4 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta trimestral – Lucro Arbitrado	33
Tabela 5 – RECEITA BRUTA DE 2013, 2014 E 2015	45
Tabela 6 - Cálculo PIS e COFINS Lucro Presumido 2013	46
Tabela 7 - Cálculo PIS e COFINS Lucro Presumido 2014	46
Tabela 8 - Cálculo PIS e COFINS Lucro Presumido 2015	47
Tabela 9 - Cálculo do IRPJ e CSLL - Lucro Presumido – 2013	48
Tabela 10 - Cálculo do IRPJ e CSLL - Lucro Presumido – 2014	48
Tabela 11 - Cálculo do IRPJ e CSLL - Lucro Presumido – 2015	49
Tabela 12 - Cálculo da CSLL e IRPJ - Lucro Real Trimestral 2013.....	50
Tabela 13 - Cálculo da CSLL e IRPJ - Lucro Real Trimestral 2014.....	51
Tabela 14 - Cálculo da CSLL e IRPJ - Lucro Real Trimestral 2015.....	51
Tabela 15 - Cálculo dos Créditos PIS/COFINS - Lucro Real - 2013.....	52
Tabela 16 - Cálculo dos Créditos PIS/COFINS - Lucro Real - 2014.....	53
Tabela 17 - Cálculo dos Créditos PIS/COFINS - Lucro Real – 2015	53
Tabela 18 - Cálculo dos Débitos PIS/COFINS - Lucro Real – 2013	54
Tabela 19 - Cálculo dos Débitos PIS/COFINS - Lucro Real - 2014.....	54
Tabela 20 - Cálculo dos Débitos PIS/COFINS - Lucro Real – 2015	55
Tabela 21 - PIS a Pagar ou Compensar - 2013.....	56
Tabela 22 - PIS a Pagar ou Compensar - 2014.....	56
Tabela 23 - PIS a Pagar ou Compensar - 2015.....	57
Tabela 24 - COFINS a Pagar ou Compensar - 2013	57
Tabela 25 - COFINS a Pagar ou Compensar - 2014	58
Tabela 26 - COFINS a Pagar ou Compensar - 2015	58
Tabela 27 – Comparativo Tributário Anual.....	59

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

CTN - Código Tributário Nacional;

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

PIS - Programa de Integração Social;

RIR - Regulamento do Imposto de Renda;

SELIC - Sistema Especial de Liquidação e Custódia;

STN – Sistema Tributário Nacional;

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA	13
1.2 OBJETIVOS	13
1.2.1 Objetivo Geral	13
1.3 JUSTIFICATIVA	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	16
2.1.1 Fontes Do Direito Tributário	17
2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	18
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	19
2.4 TRIBUTOS.....	21
2.4.1 Tipos de Tributos	22
2.5 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO	23
2.5.1 Obrigação Tributária	23
2.5.1.1 Elementos Fundamentais da Obrigação Tributária.....	23
2.5.1.1.1 <i>A Lei</i>	23
2.5.1.1.2 <i>O Objeto</i>	24
2.5.1.1.3 <i>Fato Gerador</i>	24
2.5.2 Contribuinte ou Responsável	25
2.5.3 Base de Cálculo	25
2.5.4 Alíquota	26
2.6 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	26
2.6.1 Simples Nacional	26
2.6.2 Lucro Presumido	27
2.6.2.1 PIS e COFINS – Lucro Presumido	29
2.6.2.2 IRPJ – Lucro Presumido	30
2.6.2.3 CSLL – Lucro Presumido	31
2.6.3 Lucro Arbitrado	32
2.6.4 Lucro Real	34
2.6.4.1 Lucro Real Trimestral.....	36
2.6.4.2 Lucro Real Estimado Ou Anual.....	37
2.6.4.2.1 <i>IRPJ E CSLL – Com Base em Balanço/Balancete de Redução e Suspensão</i>	38
2.6.4.3 PIS e COFINS – Lucro Real.....	39
2.6.4.4 Escrituração Contábil Fiscal (ECF) - E-Lalur	40
3 METODOLOGIA	41
3.1 DELINEAMENTO DE PESQUISA	41
3.1.1 Delineamento da Pesquisa Quanto aos Objetivos	41
3.1.2 Delineamento da Pesquisa Quanto ao Procedimento	41
3.1.3 Delineamento da Pesquisa Quanto à Abordagem do Problema	42
3.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE ANÁLISE.....	43
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS.....	43
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	43
3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	44
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	45

4.1 APRESENTAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EM ESTUDO	45
4.2 LUCRO PRESUMIDO	46
4.2.1 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - Lucro Presumido (Cumulativo)	46
4.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - Lucro Presumido	48
4.3 LUCRO REAL	49
4.3.1 IRPJ e CSLL pelo Lucro Real Trimestral	50
4.3.2 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - Lucro Real (Não-Cumulativo)	52
4.4 RESUMO E COMPARAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS	59
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
REFERÊNCIAS	65

1. INTRODUÇÃO

A cada dia constata-se que a contabilidade é de fundamental importância para as tomadas de decisões gerenciais nas empresas. Esta, que tem como finalidade principal sistematizar e registrar fatos contábeis praticados pela empresa, para que possa demonstrar sua real situação patrimonial e econômico-financeira, de acordo com as leis vigentes, os princípios e normas de contabilidade (MARION, 2005).

As empresas vêm sofrendo com a elevada carga de tributos que incide em seus resultados, que segundo o Boletim IOB (2014) é a carga tributária do país uma das mais altas do mundo, tem comprometido uma parcela expressiva nas receitas das empresas, e segundo os empresários, afeta fortemente a competitividade e produtividade do país.

Discute-se a urgente modificação de nosso sistema tributário e a adoção de novos mecanismos para simplificação das rotinas tributárias ou para redução da carga tributária. Enquanto isso não ocorre, as empresas necessitam, cada vez mais, de um planejamento tributário criterioso e criativo, que possa resguardar os direitos dos contribuintes e, ao mesmo tempo, proteger o patrimônio da entidade (OLIVEIRA, 2011).

Torna-se então um grande desafio a aplicação dos procedimentos legais, em relação a tal aspecto; portanto, cabe ao contador buscar qualificação técnica, desenvolvimento profissional e estar atualizado com a legislação tributária nacional.

E então este profissional deverá estar devidamente habilitado para desenvolver ferramentas, para que, de forma ética e responsável, possa orientar os gestores da empresa, conforme as legislações vigentes, com o objetivo de amenizar e solucionar estas dificuldades dos empresários, em relação aos tributos devidos pela empresa.

Assim, diante destas constatações se decidiu realizar este estudo, com ênfase no planejamento tributário, porque além do interesse particular observa-se também uma carência de profissionais qualificados para atender às demandas da área.

Especificamente, a proposta desta pesquisa é o estudo de caso em uma empresa revendedora de materiais de construção, situada na cidade de Dourados/MS, considerada PME (Pequena e Média Empresa) segundo a Lei 11.638/07, com a proposta de identificar qual seria a escolha de regime tributário que traria uma maior economia tributária para a mesma.

No primeiro capítulo deste trabalho é apresentada a definição da problemática do tema, objetivos gerais e específicos e a justificativa da escolha do tema. O referencial teórico,

apresentado no segundo capítulo, contém os embasamentos teóricos que fundamentarão a área do conhecimento, buscando a base teórica necessária para análise da problemática definida.

Em seguida, no terceiro capítulo, apresenta-se a metodologia do trabalho, a classificação da pesquisa, quanto a sua natureza, seus objetivos e procedimentos técnicos. E, por fim, apresenta-se a aplicação prática, com seus resultados e discussões, referente ao estudo de caso da empresa analisada, as considerações finais e as referências bibliográficas pesquisadas e utilizadas neste trabalho.

1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

Devido à grande carga tributária no país, e à acirrada competitividade do mercado, torna-se necessário nas empresas o desenvolvimento de um planejamento tributário, de forma a obter redução nos pagamentos de tributos. Desta forma, cabe ao empresário e também ao contador analisar e desenvolver medidas de redução de custos para manter a sobrevivência da empresa, sendo que os tributos representam uma considerável fração nos seus desembolsos segundo dados do IBPT – (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário) (2014).

Portanto, as empresas que buscam a forma legal de reduzir os gastos com tributos, devem desenvolver um planejamento tributário antecipado, para que possa auxiliar na escolha, no início de cada exercício social, o melhor regime de tributação para enquadrá-lo a sua empresa.

Então, considerando a importância do Planejamento Tributário, e acreditando-se que ele é capaz de forma legal, indicar e amenizar a carga tributária através da escolha do melhor regime de tributação, pergunta-se:

Sob a ótica da elisão tributária, há possibilidades de economia financeira a uma empresa do ramo de comércio de materiais de construção quanto aos encargos e desembolsos tributários, em nível federal, conforme os regimes tributários existentes?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar primeiramente a importância do planejamento tributário em uma empresa de comércio de materiais de construção por meio de uma análise comparativa entre os regimes

de tributação que ela tem a possibilidade de se enquadrar, seja o Lucro Presumido ou o Lucro Real. Analisar qual o regime tributário torna-se mais vantajoso financeiramente para o exercício social seguinte.

Torna-se necessário para atingir o objetivo geral:

- Identificar os gastos com o pagamento de tributos na empresa em estudo nos anos de 2013, 2014 e 2015.
- Avaliar se o planejamento tributário é efetivo para a continuidade da empresa em estudo.
- Analisar se de fato há diferenças financeiras quanto à opção tributária que possam trazer, pelo planejamento tributário, benefícios para a gestão empresarial da empresa estudada.
- Demonstrar o faturamento e a folha de pagamento acrescido dos encargos da empresa nos anos de 2013, 2014 e 2015, para apurar as possibilidades em alcançar uma melhor economia financeira no próximo exercício social;
- Elaborar e analisar as tabelas comparativas entre o regime do Lucro Presumido e Lucro Real na empresa pesquisada;
- Identificar qual o regime tributário proporciona uma maior economia e menor desembolso financeiro relativo aos tributos federais, entre o Lucro Real e o Lucro Presumido.

1.3 JUSTIFICATIVA

A carga tributária no Brasil, segundo diversas obras pesquisadas, é muito elevada, e as diversas atividades econômicas sofrem com estas altas cargas tributárias que incidem sobre seus ganhos, e as empresas vem se preocupando em como isso afeta a saúde financeira e sua continuidade.

Ainda, a Legislação Tributária do Brasil também vem sofrendo fortes mudanças, e torna-se cada vez mais um desafio permanente a tomada de decisão, segundo a forma de tributação mais adequada a ser utilizada pelas empresas a cada ano. Portanto o Planejamento Tributário faz-se necessário neste campo investigativo (CHAVES, 2014).

Justifica-se que com as mudanças do cenário econômico mundial e da legislação mencionadas, vem cada vez mais mostrando de forma incontestável que o planejamento tributário seja uma das ferramentas mais importantes para garantir a continuidade de uma

empresa e garantir resultados positivos, assim como ensina Crepaldi (2012, p. 4), é necessário que sejam analisados diariamente:

- A legislação tributária; a possibilidade de compensação de tributos;
- Se os produtos produzidos ou comercializados pela empresa têm ou não substituição tributária (ICMS, IPI, PIS e COFINS);
- O ramo de atuação da empresa; o perfil dos clientes;
- As operações financeiras realizadas;
- O melhor enquadramento tributário para a empresa e atentar para o possível aproveitamento de créditos tributários sobre as compras da empresa e os créditos de PIS e COFINS não cumulativos.

Este estudo é importante para verificar, se é possível evidenciar em uma análise prática, as variadas vantagens do planejamento tributário, e assim desta forma é que, esta pesquisa, tem como principal intenção, a de colaborar e demonstrar ao administrador das empresas do ramo de comércio de materiais de construção, o sistema de tributação que melhor se enquadra à realidade da empresa.

O gestor poderá assim, ser favorecido com os resultados, proporcionar benefícios e auxiliar as decisões que serão tomadas para o exercício seguinte.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão expostos alguns assuntos a fim de contribuir e elucidar um melhor entendimento da pesquisa tais como: Sistema Tributário Nacional, Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário, Tributos, Elementos Fundamentais do Tributo e Regimes de tributação.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) é regido por normas e leis e que são definidos pelo Estado, e assim sendo utilizados como forma de regulamentação dos tributos.

Segundo a Lei nº 5.172/66 em se Art. 2 diz como o STN é regido:

Art. 2. O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

É de competência, portanto, do Estado a cobrança de taxas, impostos, contribuições de melhoria e contribuições sociais. E é vedado delegar competência tributária a outrem, o que é evidente no art. 7 do Código Tributário Nacional (CTN) (1966):

Art. 7. 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.

Portanto, o Estado, dotado de seu poder de império poderia utilizar-se da tributação de forma ilimitada, contudo, através da legislação tributária, ou seja, através de um conjunto de normas e regulamentos jurídicos estes poderes tornam-se limitados (OLIVEIRA, 2009).

Torna-se oportuno então, transcrever o conceito de legislação tributária segundo o Código Tributário Nacional (CTN), na Lei nº 5.172/66 art. 96:

Art. 96. 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.

O sistema tributário brasileiro fundamenta-se na Constituição Federal de 1988, e é através dessa fundamentação que ficam definidos seus princípios, suas limitações ao poder de tributar, os impostos dos entes federativos e também a repartição das receitas tributárias (OLIVEIRA, 2009).

Também se destaca que essa base fez com que, o Sistema Tributário Nacional sofresse algumas mudanças com o passar dos anos, onde Oliveira (2011, p. 38) afirma que:

A Constituição Federal de 1988 trouxe profundas alterações no Sistema Tributário Nacional, não só em relação à quantidade e ao campo de incidência dos tributos, mas também quanto à própria distribuição dos valores arrecadados entre União, Estados e Municípios, o que atualmente vem comprometendo uma razoável reforma tributária principalmente em razão de não haver consenso entre os governantes de como devem ser repartidos os valores arrecadados.

2.1.1 Fontes Do Direito Tributário

Ao entrar nos aspectos sobre o funcionamento do sistema tributário nacional, é necessário demonstrar quais são as fontes do Direito Tributário.

Segundo Oliveira (2009) são classificadas como primárias ou secundárias de acordo com o poder de renovar na ordem jurídica. Portanto o quadro 1 demonstra de forma explicativa e detalhada as fontes do direito tributário nacional, sendo elas:

FONTES PRIMÁRIAS	Constituição federal e suas emendas: estabelecem competências e princípios tributários. A constituição atribui competência, descentralizando o poder político. Cabe a (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) a competência que lhe foi atribuída utilizá-la ou não.
	Tratados e convenções internacionais: uma vez aprovados por decreto legislativo do Congresso Nacional, revogam ou modificam a legislação tributária interna, e as leis posteriores a tais tratados ou convenções deverão se adaptar a eles.
	Lei complementar: estipula normas gerais em matéria tributária, que são normas básicas que regulam a competência tributária disposta na Constituição e estipuladoras de regras gerais aplicáveis a todos os tributos, com as funções de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regulamenta as limitações constitucionais do direito tributário.
	Lei ordinária: tem a finalidade de estabelecer tributos, embora haja alguns que, por força da Constituição, precisem ser estabelecidos por lei complementar. A função de estabelecer tributos, em regra, será exercida por lei ordinária. Observando que o CTN foi editado na forma de lei ordinária em 1966.
	Leis delegadas: elaboradas pelo presidente da República sobre matérias específicas acatando ao Art. 68 da CF, ou seja, quando o Congresso Nacional assim autorizar. Conforme o mesmo artigo admite-se a utilização de leis delegadas para fins de tributação, desde que não sejam de matéria objeto de lei complementar.

	<p>Medidas provisórias: normas de iniciativa do Poder Executivo que possuem força de lei, mas dependem de sua conversão em lei no prazo de 60 dias data de sua publicação, prorrogável uma única vez. A utilização de medidas provisórias é admitida para estabelecer tributos, desde que não sejam objeto de lei complementar.</p>
	<p>Decretos legislativos: são atos emanados pelo Congresso Nacional que disciplinam matérias privativas da Casa, como a ratificação dos tratados e convenções internacionais celebrados pelo Executivo, aprovando-os.</p>
	<p>Resoluções do Senado Federal: são utilizadas para resolver assuntos de sua competência, não necessitando da sanção do presidente da República, tal como: fixação das alíquotas máximas e mínimas do ICMS nas operações internas ou, também, para fixar as alíquotas desse imposto nas operações e prestações interestaduais e de exportação.</p>
<p>FONTES SECUNDÁRIAS</p>	<p>Decretos: normas expedidas pelo chefe do Poder Executivo que regulamentam as leis, não inovando na ordem jurídica, objetivando apenas dar fiel cumprimento aos ditames legais.</p>
	<p>Normas complementares: atos normativos, as decisões e as práticas administrativas e os convênios internos que têm como objetivo esclarecer todas as fontes anteriores, não se preocupando em inovar na ordem jurídica.</p>

Quadro 1: Fontes do direito tributário

Fonte: Adaptado de Oliveira, (2009, p. 57).

A partir do quadro 1, verifica-se que a Constituição Federal, tratados e convenções internacionais, as Leis complementares, ordinárias, delegadas e também Medidas provisórias, decretos legislativos e Resoluções do Senado Federal, são enquadrados como fontes primárias, enquanto que são consideradas fontes secundárias do Direito Tributário os decretos e normas complementares.

2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A contabilidade tributária tem um elevado grau de importância para as empresas, pois é através dela que se pode evidenciar o impacto da carga tributária sobre seus resultados. A respeito de seus aspectos conceituais, a equipe do Portal da Contabilidade (2015) a descreve como “uma expressão utilizada para designar o conjunto de ações e procedimentos visando apurar e conciliar a geração de tributos de uma entidade. Também chamada de "Contabilidade Fiscal".

Fabretti (2009, p. 31) descreve sobre o conceito de contabilidade tributária:

A contabilidade tributária é uma subdivisão da contabilidade que tem o objetivo de pôr em prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada, devendo informar a situação

patrimonial e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com conceitos, princípios, e normas básicas de contabilidade, obtendo um resultado economicamente exato, entretanto, a legislação tributária repetidamente, ignora os resultados econômicos para, por imposição legal, adequá-los a suas exigências atribuí-los outro valor (resultado fiscal), diferenciando-se do resultado contábil.

Já Oliveira (2009), diz que, este ramo da contabilidade tem por objetivo o controle e o planejamento dos tributos gerados pelas atividades e resultados empresariais, como também examinar as consequências tributárias de cada transação relevante.

O objetivo da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética FABRETTI (2009). As principais funções da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado tributável do exercício fiscal, cuidar da emissão, escrituração, do registro dos documentos fiscais, com base na legislação vigente e pertinente aos tributos.

É necessário que o contador esteja sempre atento à legislação tributária, pelas constantes mudanças que ela vem sofrendo. Por este motivo o mesmo deve estar sempre atualizado a fim de fornecer as informações corretas aos administradores, para que não venha causar danos à empresa.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário tem um alto grau de relevância para as empresas nas tomadas de decisões. E tem como principal objetivo a escolha da ação menos onerosa em termos tributários, ou seja, alcançar a economia tributária.

Onde Chaves (2014 p. 05) diz que “o planejamento tributário é o processo de escolha de ação, *não simulada*, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”.

Ainda sobre o cenário tributário que se encontra o país, Chaves (2014 p.5) afirma em sua obra, que:

Ao longo do tempo, o legislador vem procurando eliminar todas as possibilidades que surgem de reduzir de forma legal a carga tributária, ou seja, sempre existem algumas alternativas que são menos onerosas do que outras. Assim, o contribuinte procura aquela que mais lhe interessar.

Portanto se caracteriza o planejamento tributário como um instrumento que, tenta buscar alternativas para reduzir, eliminar e até retardar legalmente o pagamento de tributos.

De acordo com Oliveira et al (2004, p.38) entende-se planejamento tributário como:

Uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio á concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Para uma empresa alcançar sucesso, é de fundamental importância ter uma contabilidade feita de forma correta e um bom planejamento tributário.

Conforme afirma Fabretti (2009, p. 08), “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, denomina-se Planejamento Tributário”.

De acordo com Oliveira (2009, p. 189), “o planejamento tributário é uma ferramenta da contabilidade tributária que corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa (especialmente os contábeis) que levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial”.

Desta forma, entende-se que o planejamento Tributário é um mecanismo estritamente lícito e preventivo, a fim de organizar e informar o sistema menos oneroso de tributação da empresa, ou seja caracterizando a elisão fiscal, produzir o efeito de redução de tributos antes do fato gerador.

Para Alves (2014), elisão fiscal é o mesmo que planejamento tributário, é a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimo, éticos, para reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário.

E diferentemente da elisão fiscal, que é feita de forma lícita, o planejamento tributário feito de forma incorreta, pode vir a caracterizar-se como evasão fiscal, que é a forma ilícita de reduzir tributos, onde é feito após o fato gerador do tributo, sendo considerado crime de sonegação fiscal (Lei nº8.137/90).

Fabretti (2003, p.139) descreve em sua obra, sobre evasão fiscal, dizendo:

Evasão fiscal, ao contrário de elisão, consiste em prática que infringe a lei. Geralmente, é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la.
A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica, e contra as Relações de Consumo (Lei na 8.137/90).

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda o contador pode optar pelas seguintes formas de tributação: Simples Nacional (Sistema Integrado de Pagamento de

Impostos e Contribuições das Microempresas (ME) e das Empresas de Pequeno Porte (EPP), Lucro Presumido, Lucro Real, Lucro Arbitrado.

Conforme destaca Fabretti (2009 p. 8), existem alternativas legais válidas para as grandes empresas, mas que podem se inviáveis para as médias e pequenas empresa, dado o custo que as operações necessárias para execução desse planejamento podem exigir, portanto a relação custo/benefício deve ser muito bem avaliada.

2.4 TRIBUTOS

Devido aos fins do governo em arrecadar recursos para financiar os direitos dos cidadãos conforme a Constituição Federal de 1988, estipula-se os tributos que, segundo a CTN em seu art. 3º conceitua como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Oliveira et al. (2011, p.5) explicam que:

Para melhor entendimento sobre a definição de tributo, é possível decompor sua definição nas seguintes características:

- Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente [...];
- Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- Em moeda cujo valor se possa exprimir [...];
- Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo [...];
- Instituída em lei [...];
- Cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Assim o tributo vem para arrecadação e manutenção do Estado, devendo ser pago em dinheiro, sendo decorrente da vinculação de atividade administrativa e é totalmente regido por lei, não dando a flexibilidade para as autoridades decidirem a forma de se cobrar, sendo a própria lei em alguns casos permite que seja pago com bem imóveis.

Fabretti (2009, p.104) diz que o tributo é um pagamento compulsório em moeda, deve ser feito em dinheiro e não pode ser pago com outros bens móveis, se caracterizando a forma normal de extinção da obrigação tributária. Mas, se autorizado por lei, esse pagamento pode ser feito em outro valor que possa ser expresso em moeda, assim feito com alguns imóveis.

Torna-se necessário determinar a natureza jurídica específica de um tributo, ou seja, se é imposto, taxa ou contribuição, e quanto a sua espécie se são vinculados ou não-vinculados, onde o CTN em seu art. 4º, dispõe:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

2.4.1 Tipos de Tributos

De acordo com o art. 145 da Constituição Federal são definidos os seguintes tributos:

Art. 145. 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.

Segundo Fabretti (2009), os tributos são classificados cientificamente como: tributos não vinculados e tributos vinculados.

Os tributos não vinculados também denominados como impostos são devidos pelos contribuintes sem que ocorra uma contrapartida vinculada a alguma prestação específica do Estado ao sujeito passivo (FABRETTI, 2009).

Vale ressaltar também que além dos tributos, a União pode também instituir empréstimos compulsórios que tem como função atender despesas extraordinárias.

Segundo Oliveira et al. (2011 p.5), com a edição da Constituição Federal de 1988, surgiram para financiamento das atividades sociais a contribuições sociais, que, assumem as características destes, e que estão vinculados aos investimentos do governo nesse setor. As contribuições sociais instituídas têm como base os lucros das sociedades, a folha de pagamento dos empregados e o faturamento das empresas. Atualmente, são subdivididas em contribuições ao INSS, Contribuição Sindical, Contribuição ao PIS/PASEP, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o fundo de Investimento Social (COFINS).

2.5 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO

De acordo com Pêgas (2003) os elementos fundamentais de qualquer tributo são o fato gerador, o contribuinte, a base de cálculo e a alíquota, apresentados na sequência.

Os elementos fundamentais do tributo são: A obrigação tributária, os elementos fundamentais da obrigação tributária, contribuinte ou responsável, base de cálculo e alíquota.

2.5.1 Obrigação Tributária

A obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do particular uma prestação tributária positiva ou negativa.

De acordo com Oliveira et al. (2004, p. 28):

É possível afirmar que obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador).

A obrigação tributária é uma relação jurídica tributária em que o contribuinte ou responsável, tem por dever o pagamento integral em dinheiro de algum tributo ou penalidade, ou de fazer algo em favor do sujeito ativo, que seria o Estado.

2.5.1.1 Elementos Fundamentais da Obrigação Tributária

Os três elementos fundamentais da obrigação tributária são: a lei, o objeto e o fato gerador.

2.5.1.1.1 A Lei

A lei é uma regra jurídica que permite, proíbe ou obriga uma conduta humana.

Segundo Oliveira et al. (2011, p.7) caracteriza a lei como:

A lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos). Contudo, assume, em um sistema jurídico, formas diferentes de expressão, a partir de um texto fundamental (Constituição), as regras ordinárias de convivência (leis em sentido restrito).

De acordo com Harada (2010, p. 483), “é a lei que elege certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária. Determinados fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se, assim, juridicizados”.

A lei é uma norma, uma prescrição que visa orientar o comportamento humano, levando o homem a agir na sociedade segundo os preceitos legais. É um preceito criador de direitos e obrigações para o cidadão que introduz algo de novo na sociedade e inova no direito.

2.5.1.1.2 O Objeto

De acordo com Oliveira et al. (2011. p.7) pode-se entender objeto como:

O objeto representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais. Basicamente, as prestações consistem em pagamento do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou a multa imposta por não-atendimento à determinação legal (obrigação principal) ou cumprimento de formalidades complementares, destinadas a comprovar a existência e os limites da operação tributada e a exata observância da legislação aplicável (obrigação acessória), como, por exemplo, a escrituração de livros fiscais, a apresentação de declarações de rendimento, o preenchimento de formulários, a abstenção da prática de certos atos etc.

2.5.1.1.3 Fato Gerador

O fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. Segundo Fabretti (2009 p. 125), “denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária. ”

Já para Harada (2006, p.484) “costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária”.

Define-se como fato gerador à concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que como consequência surge a obrigação tributária (FABRETTI, 2009).

Os art. 114 e 115 do CTN definem o fato gerador como:

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

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Assim, a concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal que é sempre de natureza pecuniária, isto é, consiste na arrecadação de recursos aos cofres públicos, como também obrigações acessórias com características administrativas (PÊGAS, 2003).

2.5.2 Contribuinte ou Responsável

No art. 121 do CTN, é dada a definição sobre contribuinte ou responsável, onde diz:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O contribuinte é o sujeito passivo das obrigações tributárias que possui relação direta com o fato gerador, podendo ser de dois tipos:

- Contribuinte de fato: no qual é quem suporta o ônus tributário;
- Contribuinte responsável: é aquele que a Lei determina para responder pela obrigação tributária (PÊGAS, 2003).

Portanto, o *contribuinte* é aquele sujeito passivo que está ligado diretamente com a obrigação tributária e tem relação pessoal com o fato gerador. Já o *responsável* é a pessoa que a lei escolhe para responder pela obrigação tributária, agindo em substituição ao contribuinte.

2.5.3 Base de Cálculo

Para Fabretti (2009, p.128) a base de cálculo, “é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar”.

Conceitua-se base de cálculo como sendo o valor sobre o qual é aplicado a alíquota para apuração do valor do tributo, devendo ser definida através de Lei Complementar (PÊGAS, 2003).

2.5.4 Alíquota

Para Pêgas (2003) a alíquota é o percentual definido em Lei, que aplicada sobre a base de cálculo, determina o valor do tributo que deve ser recolhido.

É o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser recolhido. Assim como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade (OLIVEIRA et al., 2011).

2.6 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Por opção ou por força da Lei, as Pessoas Jurídicas são tributadas por uma destas seguintes formas: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Lucro Real.

2.6.1 Simples Nacional

De acordo com a Lei Complementar (LC) nº 123 de 14 de dezembro de 2006, que dispõe sobre o Simples Nacional é um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

No art. 1 da Lei Complementar nº 123, “normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (BRASIL, 2006).

Portanto, com isso é um regime diferenciado e simplificado com a finalidade de desburocratização na abertura e fechamento de micros e pequenas empresas, e também do tratamento diferenciado no processo de licitações públicas, além do recolhimento unificado dos impostos federais, estaduais, e municipais em um único Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

Entretanto, esta pesquisa abordará estudos exclusivamente sobre os regimes tributários do lucro presumido e do lucro real, sintetizando o assunto sobre o SIMPLES Nacional por não haver vínculo com a pesquisa que se realiza.

2.6.2 Lucro Presumido

Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada, que visa facilitar a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) trimestral das empresas que não tiverem então, a obrigatoriedade de apuração no Lucro Real. Desta forma, o IRPJ e a CSLL incidem sobre um percentual preestabelecido da receita, pois este regime trabalha com a presunção do lucro.

O Lucro Presumido ou estimado também é um conceito tributário. Tem a finalidade de facilitar o pagamento do IR, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real que pressupõe contabilidade eficaz, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre (FABRETTI, 2009).

Ainda Fabretti (2009, p. 77) afirma que “consiste o lucro presumido no resultado da aplicação de determinado percentual, sobre a receita bruta”.

Conceitua da mesma forma Oliveira et. al. (2011, p.180) dizendo que, “é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da contribuição social, restrita a contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real”.

É relevante mencionar e também conhecer o que integra a receita bruta total para esclarecer o assunto e prosseguir no entendimento de como funciona o cálculo do lucro presumido.

Desta forma, traz-se a definição conforme imposição de regulamentação presente nos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, as pessoas jurídicas poderão optar pela forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, desde que não sejam obrigadas no ano-calendário à apuração do lucro real, usando um valor apurado mediante a aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta como base de cálculo (BRASIL, 1999).

Segundo Marion, Castro e Castro (2013, p. 45) a respeito do conceito de receita bruta, diz que:

A receita bruta compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e os resultados auferidos nas operações de conta alheia, excluídas das vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente do comprador ou contratante, e dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Nem todas as pessoas jurídicas poderão optar pelo Lucro Presumido, pois estão impedidas aquelas que são obrigadas por lei a optar pelo Lucro Real.

Portanto, a lei 9.718/98 em seu Art. 14 são as pessoas jurídicas impedidas de optar pelo Lucro Presumido, por serem obrigadas a optar pelo lucro real:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

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;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, [...];

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

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

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

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

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

É necessário mencionar que, a partir de 01 de janeiro de 2014, este limite da Receita Bruta deixa de ser R\$ 48.000.000,00 ano-calendário, passa a ser R\$ 78.000.000,00 ano-calendário, ou assim, o valor de R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano anterior, quando esta for menor que 12 meses.

Portanto, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 em seu artigo 13, alterado pela Lei nº 12.814/2013, menciona e diz a respeito das empresas que podem fazer a opção pelo Lucro Presumido no exercício:

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. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Salienta-se também que, após estabelecer o lucro pela presunção, utilizando a alíquota aplicada a espécie da atividade geradora, calculam-se os impostos federais incidentes sobre o faturamento, dentre eles o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que devem ser apurados mensalmente, e o Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) cuja apuração deverá ser feita de forma trimestral.

2.6.2.1 PIS e COFINS – Lucro Presumido

Define-se o PIS e a COFINS como contribuições sociais, e no lucro presumido o PIS e a COFINS continuaram regidas pelo regime cumulativo, onde pela lei 9.718/1998 e alterações posteriores, neste regime não há desconto de créditos, calculando-se, regra geral, o valor das contribuições devidas diretamente sobre a base de cálculo.

Suas alíquotas são menores que na não cumulatividade, isto é, 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS, essas alíquotas são a base de sua tributação, e incidem sobre o faturamento ou, seja, receita bruta total da pessoa jurídica, proveniente das vendas ou serviços, observando corretamente às exclusões permitidas pela lei.

Assim Marion, Castro e Castro (2013, p.54), reforçam este conceito mencionando que, "a Lei nº 9718/1998, artigo 20, § 1º, disciplinava que as contribuições para o PIS e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, seriam calculadas com base no seu faturamento".

Portanto, é importante dizer a respeito das exclusões e deduções do faturamento que são a base de cálculo do PIS e COFINS. Onde de acordo com Oliveira et al (2007, p.245) para fins de apuração desta base de cálculo, podem ser então, excluídas ou deduzidas da receita bruta, quando tenham se incluído a esta:

- Ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), nas empresas contribuintes desse imposto, quando destacado em separado no documento fiscal;
- Ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação 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;
- Às vendas canceladas, às devoluções de clientes e aos descontos concedidos incondicionalmente, a qualquer título;
- Às reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem entrada de novas receitas;
- Ao resultado positivo - lucro - obtido em decorrência de avaliação de investimentos em participações societárias avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido contabilizados como receitas;

- À receita decorrente da venda de itens do ativo permanente;
- À exportação de mercadorias para o exterior;
- Aos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; e.
- Receitas com revenda de produtos com tributação monofásica.

No Lucro Presumido pelo fato do PIS e da COFINS serem regidas pelo princípio da cumulatividade, não podem, portanto, aproveitar créditos de PIS/COFINS apurados nas operações de aquisição de mercadorias para revendas, energia elétrica, combustível, entre outros.

2.6.2.2 IRPJ – Lucro Presumido

O Imposto de Renda no Lucro Presumido (IRPJ) é calculado sobre o faturamento da pessoa jurídica através da presunção de Lucro, onde a Receita Federal pressupõe uma "margem" de lucro, aplicando um percentual estabelecido por lei legislação.

Para essa forma de tributação devem presumir o lucro auferido em cada trimestre, e essa presunção é feita pela aplicação de percentuais de lucratividade ditados pela lei (OLIVEIRA et. al., 2007).

Portanto segue na tabela 1 os percentuais aplicáveis de presunção de lucro sobre a receita bruta para compor a base de cálculo do Lucro Presumido, segundo a RIR/1999, art. 223:

Tabela 1 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta – Lucro Presumido

Atividades	Percentuais (%)
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8%
Revenda de combustíveis	1,6%
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16%
Serviços de transporte de cargas	8%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32%
Serviços hospitalares	8%
Intermediação de negócios	32%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%

Fonte: Elaborado pelo autor baseado nos dados do Decreto N. 3000/1999, art. 223.

Para fins de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pelos percentuais aplicados sobre a receita bruta encontra-se a base de cálculo, e sobre esta base aplica-se a alíquota de 15%. Considerando que caso ultrapasse R\$ 60.000,00 no trimestre, será cobrado um adicional de 10% sobre o que exceder o tributo sobre a presunção.

Assim pode ser demonstrado na tabela 2, com um exemplo de uma empresa de comércio que obteve uma receita bruta de R\$ 1.200.000,00 no trimestre:

Tabela 2 - Demonstração Cálculo do Lucro Presumido

RECEITA BRUTA	R\$ 1.200.000,00
Presunção do Lucro para base de cálculo (8%)	R\$ 96.000,00
IRPJ 15%	R\$ 14.400,00
Adicional 10%	R\$ 3.600,00
TOTAL IRPJ no TRIMESTRE	R\$ 18.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor.

Segundo informações do Portal Tributário (2015), para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá ao momento da apuração, deduzir do imposto devido no período de apuração, o imposto já pago ou o imposto de renda retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo, aquelas contidas nas notas fiscais, resultando então o IRPJ a pagar.

2.6.2.3 CSLL – Lucro Presumido

Ao optar pelo regime do Lucro Presumido, a CSLL deverá ser recolhida usando o mesmo conceito do IRPJ, ou seja, o Lucro Presumido compreende o IRPJ e também a CSLL.

A Receita Federal (2015) com base no artigo 22 da Lei 10.684/2003 estabelece os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo para fins de apuração do CSLL, assim como se pode observar na tabela 2.

Tabela 3 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta – Lucro Presumido

Atividades	Percentuais (%)
Atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;	12%
Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte;	32%
Intermediação de negócios;	

Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Fonte: Elaborado pelo autor baseado nos dados da Lei 10.684/2003 Art. 22.

Ainda, a partir de informações da Receita Federal (2015) a partir de 1º de maio de 2008, seguindo o Art. 17 da Lei nº 11.727/08 a alíquota da CSLL é de:

- I - 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e
- II - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

Na apuração da CSLL devida, deduz a Contribuição Social retida na fonte e se houver, deduz saldo negativo de períodos anteriores e compensações com outros tributos que a legislação permitir que seja feita, é desta forma que resulta a CSLL a pagar.

2.6.3 Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado é a forma utilizada pelo fisco para apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devido, quando o contribuinte não atender às obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido ou não atender à solicitação do fisco em apresentar a escrituração dos livros e documentos contábeis e fiscais em um processo de fiscalização.

Oliveira et al. (2011, p.185 e 186) conceitua o Lucro Arbitrado:

É um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido. Também pode ser, utilizado pelo fisco nos casos em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.

O art. 16 da Lei 9.249/1995 menciona a respeito da base de cálculo e alíquotas:

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15 [dessa mesma lei], acrescidos de vinte por cento. Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

Ainda no que diz respeito ao lucro arbitrado, esta lei de 1995 permitia que apenas a autoridade fiscal poderia arbitrar o resultado. Mas, a partir de 1996, com a Lei nº 9.430/96, permitiu que o contribuinte passasse a ter o direito de fazer a opção por esta modalidade de tributação.

A tabela 3 demonstra segundo os dados da Receita Federal (2015), que segue o Art. 532 do RIR/1999, os percentuais que devem ser aplicados para apuração do lucro arbitrado.

Tabela 4 - Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta trimestral – Lucro Arbitrado

Atividades	Percentuais (%)
Revenda de combustíveis	1,92%
Fabricação própria	
Revenda de mercadorias	
Industrialização p/ encomenda	9,60%
Transporte de cargas	
Serviços hospitalares	
Atividade rural	19,20%
Serv. Transporte/ exceto cargas	
Administração de consórcios	
Hotelaria e estacionamento	
Serv. Profissionais habilitados	
Representante comercial	38,40%
Adm. e locação de imóveis	
Corretagem em geral	
Serviços da construção civil	
<i>Factoring</i>	
	45%
<u>Bancos, instituições financeiras e assemelhados</u>	

Fonte: Elaborado pelo autor baseado nos dados no Decreto 3000/99 Art.532.

Esta forma de tributação é uma prerrogativa das autoridades fiscais, resulta quase sempre em uma carga tributária maior para o contribuinte conforme Oliveira et. al. (2011). Pela tabela é possível ver que as alíquotas são altas e oneram o contribuinte, podendo afetar sua economia tributária.

Mas, que segundo Chaves (2014, p.21), o contribuinte pode optar por arbitrar seu lucro, quando não tiver documentos para apresentar a autoridade fiscal, bastando apenas conhecer o valor das receitas, ou até mesmo pelo fato de achar que é menos oneroso, pode

escolher este regime em qualquer período do ano-calendário, mesmo estando no regime do Lucro Real e do Lucro Presumido.

2.6.4 Lucro Real

O lucro Real, é o efetivo lucro da empresa, ou o lucro líquido do período que se difere daquele apurado contabilmente, pois esse leva em consideração o levantamento das demonstrações contábeis e sua escrituração comercial, juntamente com os ajustes pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação tributária, chegando ao lucro tributável.

É conceituado no artigo 247 do RIR/99 onde diz que Lucro Real é:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

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

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

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

Oliveira et. al. (2011, p.170) diz que Lucro Real, “é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios da contabilidade e demais normas fiscais e comerciais.

O lucro real é o resultado contábil (receita menos os custos e despesas), ajustado pelas adições e exclusões. Quando analisado somente o Imposto de Renda e a Contribuição sobre o lucro, na maioria dos casos é a melhor opção, porque a empresa somente paga os referidos tributos quando obtém lucro (CHAVES, 2014).

Embora seja livre a escolha pelo regime do Lucro Real, existem pessoas jurídicas que estão obrigadas por lei, a serem tributadas por este regime.

Sua base legal segue o artigo 14 da lei nº 9.718/98, o qual dispõe sobre a obrigatoriedade das pessoas jurídicas em optar pelo Regime de tributação Lucro Real:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

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

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

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

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

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

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Considerando estes conceitos, onde o Lucro Real é aquele verdadeiramente apurado, com os ajustes pelas adições, exclusões e compensações, assim tais termos são definidos:

Adições: referem-se às despesas contabilizadas pela PJ, mas que são limitadas ou admitidas pela lei. Exemplo: multas por infrações fiscais. Exclusões: São valores que a lei permite subtrair do lucro líquido (IR) para efeito fiscal. Exemplo: depreciação acelerada por incentivos fiscais, dividendos obtidos de investimentos em ações de outras empresas avaliadas pelo custo de aquisição, etc. Compensações: podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos-bases anteriores (FABRETTI, 2009, p.202).

Segundo dados da Receita Federal (2015) como no art. 3º da Lei n. 9.249/95, onde ressalta que após a obtenção do valor do lucro real, é aplicada para a apuração do IRPJ alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real demonstrado e o excedente sobre o valor de R\$ 60.000,00 (Sessenta mil reais) no trimestre ou R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais, é aplicado a alíquota de 10% (dez por cento) de adicional sobre o valor.

Já para apuração da CSLL, é aplicada a alíquota de 9% (nove por cento) sobre o lucro real apurado, e não há a incidência de adicional.

O PIS e o COFINS seguem o regime não cumulativo, onde há a possibilidade de desconto de créditos, neste caso suas alíquotas são maiores, ou seja, de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

É permitido que as empresas, pela tributação no regime do lucro real, determinem o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 dezembro ou mediante balancetes trimestrais nos dias, 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro, 31 de dezembro na forma da Lei nº 9.430/96.

A apuração é dividida de duas formas: Lucro Real Trimestral ou Lucro Real Anual. Ao optar por uma das formas de tributação, ela é irrevogável para todo o ano-calendário.

2.6.4.1 Lucro Real Trimestral

Neste caso, os impostos são apurados trimestralmente, definitivamente encerrados, e não sendo necessário fazer qualquer ajuste no final do ano-calendário.

Se a opção for dada pela apuração do lucro real trimestral, este deve ser determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado líquido de cada trimestre (OLIVEIRA et al, 2011).

Está estabelecido a alíquota do imposto e adicional no art. 541 e 542 do RIR/1999 que diz:

Art. 541. A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, [...].

Art. 542. A parcela do lucro real, [...], que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se a incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.349, de 1995 art. 3º § 1º 2, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º)

Oliveira et al. (2011, p.171) destaca justamente a forma de tributação e a respeito das alíquotas, afirmando que:

O Imposto de Renda trimestral será calculado mediante aplicação da alíquota:

- alíquota normal de 15% sobre a base de cálculo;
- alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 60.000,00 - limite trimestral. No caso de início de atividades, o limite trimestral será proporcional ao número de meses, ou seja, R\$ 20.000,00 para cada mês em que a empresa exerceu atividade no trimestre.

Poderão ser deduzidos do valor do Imposto de Renda trimestral: - os incentivos fiscais, dentro dos limites e condições, fixadas pela legislação,

- o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

- o saldo de imposto pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

Prazo para pagamento do Imposto de Renda trimestral:

- Poderá ser pago em cota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo. O contribuinte tem a opção de pagar em três quotas mensais, com juros pela taxa Selic até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês.

A apuração devida da CSLL é determinada através do lucro contábil, quando por fim, forem feitos os devidos ajustes ao lucro ou prejuízo apurado dentro do trimestre, sendo eles as adições, exclusões e compensações de prejuízos fiscais, para se obter o lucro fiscal, aquele a ser tributado segundo a equipe do Portal Tributário (2015) e a Lei 8.981, de 1995, art. 5, em vigor.

A alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido será de 9% sobre a base de cálculo segundo a Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988 que diz em seu art. 3:

Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (redação dada pela Lei 11.727/2008)

I - 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

II - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

Conforme mencionado, ao apurar o IRPJ e a CSLL, no trimestre, poderão ser pagos sem acréscimos em quota única, até o último dia do mês subsequente, mas, ainda o contribuinte tem a opção de pagar em até três quotas mensais e com vencimentos no último dia útil dos três meses subsequentes ao do encerramento do trimestre, já desta forma são acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic.

2.6.4.2 Lucro Real Estimado Ou Anual

No Lucro Real Estimado ou Anual, o IRPJ e a CSLL são recolhidos antecipadamente no ano-calendário, assim como menciona o art. 222 do RIR/99 a respeito do recolhimento por estimativa:

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

Com base nos cálculos por estimativa e recolhimentos mensais, a empresa poderá suspender ou reduzir o pagamento em cada mês, através de balanços ou balancetes periódicos de redução ou suspensão. Assim como determina o 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.

E através do levantamento do balanço ao final do exercício, se o valor pago exceder o devido a empresa será possível a compensação do mesmo no exercício posterior, se o valor antecipado for menor, a diferença será recolhida aos cofres da União. Também determinado pelo art. 858 do RIR/99:

Art. 858. O imposto devido, apurado na forma do art. 222, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. § 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, § 1º): I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado como o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Assim, para que seja feito a apuração do IRPJ estimado, aplicam-se determinados percentuais sobre a receita bruta, apurando o lucro estimado pela Receita Federal do Brasil.

Os percentuais para determinar a base de cálculo do imposto serão:

I-1,6% sobre a receita auferida para revenda e consumo de combustível de Derivado de petróleo, álcool etílico e gás natural;
 II-8% sobre a receita auferida na prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga;
 III-16% sobre a receita auferida na prestação dos demais serviços de transporte;
 IV-32% sobre a receita auferida com as atividades de: prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediário de negócios; administração de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, moveis e direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra; prestação cumulativa - e continua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gesto de crédito, [...]; prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo. MARION, CASTRO E CASTRO (2013, p.23).

Assim os percentuais são aplicados sobre a receita bruta, obtém o lucro estimado, e aplica-se a alíquota de 15% do IRPJ. E se na apuração do IRPJ a base de cálculo ultrapassar R\$ 20.000,00 por mês, sobre a diferença utiliza-se o adicional federal de 10%.

E na apuração da CSLL por estimativa, aplica-se o percentual sobre a receita bruta que segundo Marion, Castro e Castro (2013, p.24), será “ de doze por cento sobre receita de vendas e mercadorias e de trinta e dois por cento sobre os serviços”, para encontrar a base de cálculo, e sobre esta base incide a alíquota de 9% da CSLL, com prazo para pagamento até o último dia útil do mês subsequente.

2.6.4.2.1 IRPJ E CSLL – Com Base em Balanço/Balancete de Redução e Suspensão

Nesse modelo de apuração do IRPJ e CSLL, a empresa poderá através do balanço ou balancete, reduzir ou suspender o pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social de cada mês, desde que demonstre que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive o adicional, com base no (art. 2º da Lei 9430/96).

O art. 10 da IN nº 93/1997, dispõe sobre a suspensão ou redução do pagamento:

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

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

§ 1º A diferença verificada, correspondente ao imposto de renda pago a maior, no período abrangido pelo balanço de suspensão, não poderá ser utilizada para reduzir o montante do imposto devido em meses subsequentes do mesmo ano-calendário, calculado com base nas regras previstas nos arts. 3º a 6º.

§ 2º Caso a pessoa jurídica pretenda suspender ou reduzir o valor do imposto devido, em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário, deverá levantar novo balanço ou balancete.

Assim que apurado o lucro na demonstração do resultado, os valores devidos e ajustes deverão constar no e-Lalur mediante a entrega da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) segundo a Instrução Normativa RFB 1.422/2013 e aplica-se a alíquota do IRPJ e da CSLL, que é de 15% e 9%, respectivamente e os mesmos critérios ditos anteriormente quanto ao valor excedente de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais.

2.6.4.3 PIS e COFINS – Lucro Real

As contribuições sociais, Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), são instituídas pelo governo federal, no Lucro real, seguem o regime não cumulativo, neste regime é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Assim a legislação que determina os débitos e créditos a contribuição para o PIS/PASEP é a Lei 10.637/2002, e o da COFINS a Lei 10.833/2003, suas alíquotas para débitos são de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica, os regimes de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS foram instituídos em dezembro de 2002 e fevereiro de 2004, respectivamente.

Para definitivamente apurar os valores a lei permite que sejam feitos aproveitamento de créditos e deduzidos diretamente do valor do imposto devido, que podem ser aquisição de insumos, mercadorias para revenda, energia elétrica, fretes, combustíveis, entre outros.

Estes créditos também serão calculados com as alíquotas de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS. O crédito poderá ser calculado sobre os seguintes valores seguindo o art. 3 da Lei 10.833/2003, que diz:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos;

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;

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

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

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

Fabretti (2009), diz que, o regime não cumulativo do PIS/COFINS baseia-se em deduzir, dos débitos apurados de cada uma das contribuições, os créditos permitidos por lei.

2.6.4.4 Escrituração Contábil Fiscal (ECF) - E-Lalur

O LALUR deixou de ser de formato físico e a passou a ser de formato eletrônico, pois, a partir de 01/01/2010, a Receita Federal do Brasil, através da IN RFB N° 989/2009, instituiu o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real (e-Lalur).

Entretanto, segundo o Portal Tributário (2015) “com a revogação da referida Instrução Normativa pela IN RFB 1.353/2013, o E-Lalur passou a ser disciplinado dentro das normas da Escrituração Contábil Fiscal – ECF”. Portanto no Art. 1 da Instrução Normativa nº 1.422 de 19 de dezembro de 2013 diz a respeito da obrigatoriedade e vigência, “A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz”.

Assim a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é uma obrigação acessória imposta às pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil, com vigência a partir de 2015. O sujeito passivo deverá informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

3 METODOLOGIA

3.1 DELINEAMENTO DE PESQUISA

Segundo Beuren (2010, p. 76), "O delineamento é intrínseco à pesquisa científica, norteando o pesquisador na busca de uma resposta para determinado problema.

Ainda conforme Beuren (2010) o delineamento da pesquisa ajuda na escolha de um plano para conduzir a pesquisa, exercendo uma função fundamental em busca da resposta para o problema de pesquisa.

3.1.1 Delineamento da Pesquisa Quanto aos Objetivos

Foi utilizada a pesquisa exploratória e a pesquisa descritiva, para atender aos objetivos deste trabalho e melhor responder o problema que foi levantado. Assim, utilizou-se a linha de pesquisa exploratória com o objetivo de obterem-se informações sobre aspectos conceituais e importância do planejamento tributário, e também conhecer de forma mais completa a realidade que a empresa que atua no comércio de materiais de construção se encontra.

Em um segundo momento foi utilizado uma pesquisa descritiva, que possibilitou a coleta de informações e demais dados, para que fosse possível descrever amplamente as características da empresa.

Na visão de Gil (2002), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno.

De acordo com Beuren (2010, p. 81) "pesquisa descritiva é intermediária entre pesquisa exploratória e explicativa, ou seja, não é preliminar como a primeira nem tão profunda como a segunda. Sendo assim, descrever significa identificar, relatar, entre outros".

3.1.2 Delineamento da Pesquisa Quanto ao Procedimento

Quanto ao desenvolvimento do trabalho, foram através das técnicas de pesquisas bibliográfica, documental e estudo de caso, que foram utilizadas informações coletadas da empresa nos exercícios de 2013,2014 e 2015. E para um maior aprofundamento sobre o

assunto foram utilizadas teses de mestrado, artigos científicos, revistas, livros e legislação concernente com o tema estudado, neste caso, o Planejamento tributário.

Beuren (2010, p.84) ressalta que "a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso".

Gil (2002, p. 54) afirma que "o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados dos mesmos, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados".

Segundo Beuren (2010, p.87) "a pesquisa bibliográfica é de natureza teórica, constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema".

Beuren (2010, p.89) salienta que "pesquisa documental se baseia em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos de pesquisa".

3.1.3 Delineamento da Pesquisa Quanto à Abordagem do Problema

E quanto à abordagem a pesquisa usa uma integração entre a natureza quantitativa e qualitativa. Beuren (2010, p.92) salienta que "a abordagem quantitativa se caracteriza pelo emprego de instrumentos estáticos, tanto na coleta quanto no tratamento de dados".

Segundo Goldenberg (2004, p.62):

A integração da pesquisa quantitativa e qualitativa permite que o pesquisador faça um cruzamento de suas conclusões de modo a ter maior confiança que seus dados não são produto de um procedimento específico ou de alguma situação particular.

Richardson (1999, p.70) ressalta "a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média e desvio padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão".

De acordo com Chizzotti (2006, p. 79) "pesquisa qualitativa parte do fundamento que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, uma interdependência entre o sujeito e o objeto, abre espaço para interpretação".

3.2 DEFINIÇÃO DO OBJETO DE ANÁLISE

A Empresa analisada, fica situada em Dourados, na região Sul do estado do Mato Grosso do Sul, está em atividade no mercado a 10 anos, e atua como CNAE 4744-0/99 nos ramos de comércio varejista de materiais de construção em geral.

Atualmente, a entidade atende Dourados e região, com suas vendas apenas dentro do estado de Mato Grosso do Sul, seu faturamento nos últimos 3 (três) exercícios sociais giraram em torno de 15 milhões anuais, e seu quadro de funcionários é composto por aproximadamente 50 colaboradores.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Beuren (2010, p.136) relata que "analisar dados significa trabalhar com todo o material obtido durante o processo de investigação, ou seja, com os relatos de observação, as transcrições de entrevistas, as informações dos documentos e outros dados disponíveis".

Em primeiro momento foi feita uma pesquisa bibliográfica, utilizando a legislação tributária, livros, outras monografias e artigos e a internet, explanando toda a base teórica em que se fundamenta essa pesquisa e pudesse embasar os procedimentos a serem usados com a empresa em estudo.

Dessa forma, foi feito o levantamento de dados da entidade estudada, através de documentos e eventos contábeis ocorridos, informações de arquivos digitais prestados a Receita Federal, entre eles o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, ente outros.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Segundo Goldenberg (2004, p.94) a respeito da análise dos dados coletados, "Deve-se analisar comparativamente as diferentes respostas, as idéias novas que aparecem, o que confirma e o que rejeita as hipóteses iniciais, o que estes dados levam a pensar de maneira mais ampla".

A análise dos dados foi feita com base no referencial teórico, os mesmos foram submetidos à análise documental, buscando assim à exatidão das informações obtidas, com vistas à verificação das vantagens trazidas pelo planejamento tributário à empresa em estudo.

Após o estudo da legislação, foram feitos todos os cálculos em planilhas, tabulados um a um os dados, criando tabelas, observando o faturamento da empresa, observando detalhadamente os lançamentos contábeis, para que as informações relevantes não fossem imprudentemente desconsideradas. E então, por fim, obtendo os resultados e conclusões, e que o regime tributário mais oneroso e viável fosse constatado.

3.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As informações trabalhadas neste estudo são dados reais coletados das demonstrações financeiras de 2013, 2014 e 2015, e foram fornecidas pela empresa apenas esses três exercícios sociais. Portanto, os estudos abordados nesta pesquisa limitam-se a comparação entre a tributação do Lucro Presumido e do Lucro real trimestral para uma empresa do ramo de comércio de materiais de construção.

Assim, não será incluído na análise comparativa o regime pelo Lucro Real Anual ou Estimado Mensal, pois não foram fornecidos dados suficientes para tal apuração.

Considerando que tributos estaduais e os encargos sociais não sofrem alterações quanto à base de cálculo e alíquotas de apuração nos dois regimes apurados, a pesquisa se limitará apenas a abordagem dos tributos federais, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, incidentes de acordo com a atividade da empresa, sempre observando a legislação vigente.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo será apresentada a organização em que foi realizado o estudo de caso, e também os dados referentes aos períodos contábeis de 2013, 2014 e 2015, também uma análise tributária comparativa entre os regimes tributários, quanto aos tributos federais, a fim de tornar os resultados uma ferramenta eficiente na tomada de decisão.

4.1 APRESENTAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EM ESTUDO

O estudo de caso será realizado em uma empresa que atua no comércio de materiais de construção, situada no município de Dourados – MS, e se mostra como uma referência de mercado na região. Vale ressaltar que a empresa estudada se encontra enquadrada no Lucro Real Trimestral.

Os produtos terão tributação normal no que se refere a PIS e COFINS. E para fins de IRPJ e CSLL não haverá redução da base de cálculo em nenhuma das hipóteses, visto que todo faturamento da revendedora de materiais de construção é totalmente tributável quanto a esses tributos.

A seguir na tabela 5, é demonstrado a receita bruta mensal da empresa em estudo, dos exercícios de 2013, 2014 e 2015.

Tabela 5 – RECEITA BRUTA DE 2013, 2014 E 2015

RECEITA BRUTA DE 2013,2014 E 2015			
COMPETÊNCIA	2013	2014	2015
JANEIRO	R\$ 1.164.757,70	R\$ 1.111.613,40	R\$ 1.409.595,72
FEVEREIRO	R\$ 1.064.921,32	R\$ 1.016.332,25	R\$ 1.288.773,23
MARÇO	R\$ 1.098.200,12	R\$ 1.048.092,63	R\$ 1.329.047,40
ABRIL	R\$ 951.611,46	R\$ 1.184.260,61	R\$ 1.279.413,56
MAIO	R\$ 922.774,75	R\$ 1.148.373,92	R\$ 1.240.643,46
JUNHO	R\$ 1.009.284,89	R\$ 1.256.033,98	R\$ 1.356.953,78
JULHO	R\$ 954.571,23	R\$ 1.689.988,54	R\$ 1.558.724,19
AGOSTO	R\$ 1.108.534,33	R\$ 1.962.567,34	R\$ 1.810.131,31
SETEMBRO	R\$ 1.016.156,47	R\$ 1.799.020,06	R\$ 1.659.287,04
OUTUBRO	R\$ 1.590.821,65	R\$ 1.469.905,10	R\$ 1.294.786,95
NOVEMBRO	R\$ 1.640.534,82	R\$ 1.515.839,63	R\$ 1.335.249,04
DEZEMBRO	R\$ 1.739.961,18	R\$ 1.607.708,70	R\$ 1.416.173,23
TOTAL	R\$ 14.262.129,93	R\$ 16.809.736,16	R\$ 16.978.778,91

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

4.2 LUCRO PRESUMIDO

4.2.1 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - Lucro Presumido (Cumulativo)

No Lucro Presumido a alíquota do PIS é 0,65% e a alíquota da COFINS é 3% sobre o faturamento, podem ser excluídas da base de cálculo as vendas canceladas e os descontos concedidos.

Ressalta-se também, que não integram a base de cálculo as vendas de mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária e as mercadorias tributadas pelo regime monofásico, que não é o caso da empresa em estudo, que possui todas as suas mercadorias tributadas normalmente pelo PIS e COFINS.

Segue os cálculos de PIS e COFINS, considerando a base de cálculo, dos exercícios em estudo.

Tabela 6 - Cálculo PIS e COFINS Lucro Presumido 2013

CÁLCULO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO 2013				
COMPETÊNCIA	BASE DE CALCULO	PIS 0,65%	COFINS 3%	
JANEIRO	R\$ 1.005.351,37	R\$ 6.534,78	R\$ 30.160,54	
FEVEREIRO	R\$ 919.178,40	R\$ 5.974,66	R\$ 27.575,35	
MARÇO	R\$ 947.902,72	R\$ 6.161,37	R\$ 28.437,08	
ABRIL	R\$ 748.321,41	R\$ 4.864,09	R\$ 22.449,64	
MAIO	R\$ 725.645,00	R\$ 4.716,69	R\$ 21.769,35	
JUNHO	R\$ 793.674,22	R\$ 5.158,88	R\$ 23.810,23	
JULHO	R\$ 758.440,02	R\$ 4.929,86	R\$ 22.753,20	
AGOSTO	R\$ 880.769,05	R\$ 5.725,00	R\$ 26.423,07	
SETEMBRO	R\$ 807.371,63	R\$ 5.247,92	R\$ 24.221,15	
OUTUBRO	R\$ 1.428.234,93	R\$ 9.283,53	R\$ 42.847,05	
NOVEMBRO	R\$ 1.472.867,27	R\$ 9.573,64	R\$ 44.186,02	
DEZEMBRO	R\$ 1.562.131,95	R\$ 10.153,86	R\$ 46.863,96	
TOTAL	R\$ 12.049.887,98	R\$ 78.324,27	R\$ 361.496,64	

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Tabela 7 - Cálculo PIS e COFINS Lucro Presumido 2014

CÁLCULO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO 2014				
COMPETÊNCIA	BASE DE CALCULO	PIS 0,65%	COFINS 3%	
JANEIRO	R\$ 934.738,33	R\$ 6.075,80	R\$ 28.042,15	
FEVEREIRO	R\$ 854.617,90	R\$ 5.555,02	R\$ 25.638,54	
MARÇO	R\$ 881.324,71	R\$ 5.728,61	R\$ 26.439,74	

ABRIL	R\$ 1.028.224,67	R\$ 6.683,46	R\$ 30.846,74
MAIO	R\$ 997.066,35	R\$ 6.480,93	R\$ 29.911,99
JUNHO	R\$ 1.090.541,32	R\$ 7.088,52	R\$ 32.716,24
JULHO	R\$ 1.565.790,47	R\$ 10.177,64	R\$ 46.973,71
AGOSTO	R\$ 1.818.337,32	R\$ 11.819,19	R\$ 54.550,12
SETEMBRO	R\$ 1.666.809,21	R\$ 10.834,26	R\$ 50.004,28
OUTUBRO	R\$ 1.278.960,88	R\$ 8.313,25	R\$ 38.368,83
NOVEMBRO	R\$ 1.318.928,41	R\$ 8.573,03	R\$ 39.567,85
DEZEMBRO	R\$ 1.398.863,46	R\$ 9.092,61	R\$ 41.965,90
TOTAL	R\$ 14.834.203,03	R\$ 96.422,32	R\$ 445.026,09

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Tabela 8 - Cálculo PIS e COFINS Lucro Presumido 2015

CÁLCULO PIS E COFINS LUCRO PRESUMIDO 2015			
COMPETÊNCIA	BASE DE CALCULO	PIS 0,65%	COFINS 3%
JANEIRO	R\$ 1.167.586,20	R\$ 7.589,31	R\$ 35.027,59
FEVEREIRO	R\$ 1.067.507,39	R\$ 6.938,80	R\$ 32.025,22
MARÇO	R\$ 1.100.866,99	R\$ 7.155,64	R\$ 33.026,01
ABRIL	R\$ 1.031.156,99	R\$ 6.702,52	R\$ 30.934,71
MAIO	R\$ 999.909,81	R\$ 6.499,41	R\$ 29.997,29
JUNHO	R\$ 1.093.651,35	R\$ 7.108,73	R\$ 32.809,54
JULHO	R\$ 1.236.667,19	R\$ 8.038,34	R\$ 37.100,02
AGOSTO	R\$ 1.436.129,64	R\$ 9.334,84	R\$ 43.083,89
SETEMBRO	R\$ 1.316.452,17	R\$ 8.556,94	R\$ 39.493,57
OUTUBRO	R\$ 1.049.893,79	R\$ 6.824,31	R\$ 31.496,81
NOVEMBRO	R\$ 1.082.702,97	R\$ 7.037,57	R\$ 32.481,09
DEZEMBRO	R\$ 1.148.321,33	R\$ 7.464,09	R\$ 34.449,64
TOTAL	R\$ 13.730.845,83	R\$ 89.250,50	R\$ 411.925,37

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

A tabela 6 demonstra os valores do PIS e da COFINS a serem pagos no ano de 2013 pelo lucro presumido, assim como a tabela 7 demonstra os cálculos do ano de 2014 e a tabela 8 do ano de 2015. Nota-se que nesse regime de apuração cumulativo, os créditos não podem ser utilizados, visto que a legislação só permite que seja usado os créditos no regime não cumulativo.

4.2.2 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - Lucro Presumido

O IRPJ assim como a CSLL no Lucro Presumido é calculado sobre a Receita Bruta, aplicando os devidos percentuais estabelecidos pela legislação.

No caso do IRPJ sobre a receita bruta serão aplicados os percentuais para presunção do lucro, sendo a alíquota da atividade de comércio de 8%, e sobre este valor será tributado em 15%, caso ultrapasse R\$ 60.000,00 no trimestre, será cobrado um adicional de 10% sobre o que exceder.

Já para o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) será considerado a alíquota de 12% para a presunção do lucro, também da atividade de comércio, e sobre este valor será tributado em 9%, sem a cobrança de adicional. Portanto, será demonstrado a seguir as tabelas de cálculos com a empresa enquadrada no regime do Lucro Presumido.

Tabela 9 - Cálculo do IRPJ e CSLL - Lucro Presumido – 2013

CALCULO DO IRPJ e CSLL - LUCRO PRESUMIDO – 2013					
	DESCRIÇÃO	1ºTRIM - R\$	2ºTRIM - R\$	3ºTRIM - R\$	4ºTRIM - R\$
IRPJ	Presunção - Comércio 8%	229.794,60	181.411,25	195.726,46	357.058,73
	IRPJ 15%	34.469,19	27.211,69	29.358,97	53.558,81
	ADICIONAL 10%	16.979,46	12.141,13	13.572,65	29.705,87
	TOTAL IRPJ	51.448,65	39.352,81	42.931,61	83.264,68
CSLL	Presunção - Comércio 12%	344.691,90	272.116,88	293.589,68	535.588,10
	CSLL 9%	31.022,27	24.490,52	26.423,07	48.202,93
	TOTAL CSLL	31.022,27	24.490,52	26.423,07	48.202,93

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Na tabela 9 são demonstrados os cálculos do IRPJ e CSLL no exercício de 2013, nota-se como as alíquotas de presunção são altas e conseqüentemente o valor desses tributos também ficariam elevados.

Tabela 10 - Cálculo do IRPJ e CSLL - Lucro Presumido – 2014

CALCULO DO IRPJ e CSLL - LUCRO PRESUMIDO – 2014					
	DESCRIÇÃO	1ºTRIM - R\$	2ºTRIM - R\$	3ºTRIM - R\$	4ºTRIM - R\$
IRPJ	Presunção - Comércio 8%	213.654,48	249.266,59	404.074,96	319.740,22

	IRPJ 15%	32.048,17	37.389,99	60.611,24	47.961,03
	ADICIONAL 10%	15.365,45	18.926,66	34.407,50	25.974,02
	TOTAL IRPJ	47.413,62	56.316,65	95.018,74	73.935,06
CSLL	Presunção - Comércio 12%	320.481,71	373.899,88	606.112,44	479.610,33
	CSLL 9%	28.843,35	33.650,99	54.550,12	43.164,93
	TOTAL CSLL	28.843,35	33.650,99	54.550,12	43.164,93

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Seguem na tabela 10 os cálculos efetuados para o exercício de 2014, seguindo as mesmas alíquotas de apuração para IRPJ e CSLL no Lucro Presumido, pois não houve alteração na legislação sobre a apuração destes dois tributos.

Tabela 11 - Cálculo do IRPJ e CSLL - Lucro Presumido – 2015

CALCULO DO IRPJ e CSLL - LUCRO PRESUMIDO – 2015					
	DESCRIÇÃO	1ºTRIM - R\$	2ºTRIM - R\$	3ºTRIM - R\$	4ºTRIM - R\$
IRPJ	Presunção - Comércio 8%	266.876,85	249.977,45	319.139,92	262.473,45
	IRPJ 15%	40.031,53	37.496,62	47.870,99	39.371,02
	ADICIONAL 10%	20.687,68	18.997,75	25.913,99	20.247,34
	TOTAL IRPJ	60.719,21	56.494,36	73.784,98	59.618,36
CSLL	Presunção - Comércio 12%	400.315,27	374.966,18	478.709,88	393.710,17
	CSLL 9%	36.028,37	33.746,96	43.083,89	35.433,92
	TOTAL CSLL	36.028,37	33.746,96	43.083,89	35.433,92

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Na tabela 11 encontram-se os cálculos do IRPJ e CSLL do período de 2015, seguindo o objetivo deste estudo, também não houve alteração quanto as alíquotas destes tributos neste período.

4.3 LUCRO REAL

O regime de tributação pelo Lucro Real é o resultado preciso do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação, desta forma, difere o lucro fiscal do lucro contábil. O Lucro Real divide-se em períodos trimestrais ou anual.

4.3.1 IRPJ e CSLL pelo Lucro Real Trimestral

No Lucro Real trimestral, o IRPJ e a CSLL são devidamente apurados de forma definitiva a cada trimestre e não há ajuste a ser feito no fim do exercício.

A alíquota de tributação do IRPJ será de 15% sobre o valor do lucro tributável do trimestre, e adicional de 10% na diferença do valor do lucro que exceder a R\$ 60.000,00 por trimestre.

Para apuração da base de cálculo CSLL, faz-se as adições e exclusões devidas, e em seguida faz-se a compensação da base de cálculo negativa de períodos anteriores, restrita a 30% do resultado apurado, a alíquota da CSLL será de 9%.

Tanto o IRPJ, quanto a CSLL apurado trimestralmente, deverá ser pago em quota única, até o último dia do mês subsequente, podendo também ser pago em até três cotas mensais ou duas no valor mínimo de R\$ 1.000,00 para cada quota, sendo a primeira sem juros; a segunda com 1% de juros e a terceira com 1% de juros adicionado a taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia) do mês anterior.

Tabela 12 - Cálculo da CSLL e IRPJ - Lucro Real Trimestral 2013

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO LUCRO REAL TRIMESTRAL - 2013				
Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Resultado do Período	R\$ 133.026,54	-R\$ 60.591,93	-R\$ 48.884,07	R\$ 167.350,40
(+) Adições	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(-) Exclusões	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(=) Lucro Real antes da compensação de prejuízos	R\$ 133.026,54	-R\$ 60.591,93	-R\$ 48.884,07	R\$ 167.350,40
Saldo de prejuízos operacionais	R\$ -	R\$ -	-R\$ 60.591,93	-R\$ 109.476,00
(-) Compensação de Prejuízos até 30% do Lucro	R\$ -	R\$ -	R\$ -	-R\$ 50.205,12
(=) Lucro Real	R\$ 133.026,54	-R\$ 60.591,93	-R\$ 48.884,07	R\$ 117.145,28
CSLL 9%	R\$ 11.972,39	R\$ -	R\$ -	R\$ 10.543,08
IRPJ 15%	R\$ 19.953,98	R\$ -	R\$ -	R\$ 17.571,79
Adicional IRPJ 10%	R\$ 7.302,65	R\$ -	R\$ -	R\$ 5.714,53
IRPJ	R\$ 27.256,64	R\$ -	R\$ -	R\$ 23.286,32

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

A tabela 12 exhibe os valores a serem pagos de IRPJ e CSLL nos 4 trimestres pelo Lucro Real no exercício de 2013.

Tabela 13 - Cálculo da CSLL e IRPJ - Lucro Real Trimestral 2014

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO LUCRO REAL TRIMESTRAL - 2014				
Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Resultado do Período	R\$ 60.378,84	R\$ 72.696,28	R\$ 73.458,50	R\$ 33.508,33
(+) Adições	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(-) Exclusões	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(=) Lucro Real antes da compensação de prejuízos	R\$ 60.378,84	R\$ 72.696,28	R\$ 73.458,50	R\$ 33.508,33
Saldo de prejuízos operacionais	-R\$ 59.270,88	-R\$ 41.157,23	-R\$ 19.348,34	R\$ -
(-) Compensação de Prejuízos até 30% do Lucro	-R\$ 18.113,65	-R\$ 21.808,88	-R\$ 19.348,34	R\$ -
(=) Lucro Real	R\$ 42.265,19	R\$ 50.887,40	R\$ 54.110,16	R\$ 33.508,33
CSLL 9%	R\$ 3.803,87	R\$ 4.579,87	R\$ 4.869,91	R\$ 3.015,75
IRPJ 15%	R\$ 6.339,78	R\$ 7.633,11	R\$ 8.116,52	R\$ 5.026,25
Adicional IRPJ 10%	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
IRPJ	R\$ 6.339,78	R\$ 7.633,11	R\$ 8.116,52	R\$ 5.026,25

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Seguem as tabelas 13 e 14 que demonstram os mesmos cálculos, mas nos exercícios de 2014 e 2015 respectivamente.

Tabela 14 - Cálculo da CSLL e IRPJ - Lucro Real Trimestral 2015

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO LUCRO REAL TRIMESTRAL - 2015				
Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Resultado do Período	R\$ 15.374,96	-R\$ 203.738,87	-R\$ 91.735,38	-R\$ 232.633,11
(+) Adições	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(-) Exclusões	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(=) Lucro Real antes da compensação de prejuízos	R\$ 15.374,96	-R\$ 203.738,87	-R\$ 91.735,38	-R\$ 232.633,11
Saldo de prejuízos operacionais	R\$ -	R\$ -	-R\$ 203.738,87	-R\$ 295.474,25
(-) Compensação de Prejuízos até 30% do Lucro	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(=) Lucro Real	R\$ 15.374,96	-R\$ 203.738,87	-R\$ 91.735,38	-R\$ 232.633,11
CSLL 9%	R\$ 1.383,75	R\$ -	R\$ -	R\$ -
IRPJ 15%	R\$ 2.306,24	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Adicional IRPJ 10%	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
IRPJ	R\$ 2.306,24	R\$ -	R\$ -	R\$ -

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Assim, nota-se um benefício para a empresa ser optante deste regime de tributação, pois em alguns períodos com prejuízos trimestrais ela deixa de recolher os impostos, e pode ainda compensar esses prejuízos nos próximos trimestres. Portanto, Lucro Real difere-se do Lucro Presumido, pois não há alíquotas de presunção do Lucro, é necessário toda uma contabilidade, com o faturamento, custo da mercadoria e despesas, adições e exclusões, para que ao final do trimestre possa ser feito a apuração do IRPJ e CSLL.

4.3.2 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - Lucro Real (Não-Cumulativo)

O PIS e a COFINS no Lucro Real são da modalidade não-cumulativos, e suas alíquotas são de 1,65% e 7,6% respectivamente.

No regime não cumulativo de PIS e COFINS, é possível o aproveitamento de créditos, e quando o contribuinte aproveita o crédito da compra para revenda, o mesmo produto deve ser tributado na venda. Desta forma, o fisco utiliza do SPED - EFD Contribuições, um programa da própria Receita Federal, para cruzar as informações e visualizar se o contribuinte está aproveitando os créditos e apurando os débitos corretamente.

A tabela 15 demonstra os créditos de PIS e COFINS de 2013.

Tabela 15 - Cálculo dos Créditos PIS/COFINS - Lucro Real - 2013

Cálculo do PIS e COFINS Não-Cumulativo – 2013			
Mês	(Aquisição de Bens com direito a Crédito, Energia Elétrica, Combustíveis e lubrificantes)	Crédito PIS (1,65%)	Crédito COFINS (7,6%)
JANEIRO	R\$ 1.024.070,73	R\$ 16.897,17	R\$ 77.829,38
FEVEREIRO	R\$ 936.293,24	R\$ 15.448,84	R\$ 71.158,29
MARÇO	R\$ 965.552,40	R\$ 15.931,61	R\$ 73.381,98
ABRIL	R\$ 980.360,24	R\$ 16.175,94	R\$ 74.507,38
MAIO	R\$ 950.652,36	R\$ 15.685,76	R\$ 72.249,58
JUNHO	R\$ 1.039.776,02	R\$ 17.156,30	R\$ 79.022,98
JULHO	R\$ 1.009.173,93	R\$ 16.651,37	R\$ 76.697,22
AGOSTO	R\$ 1.171.943,92	R\$ 19.337,07	R\$ 89.067,74
SETEMBRO	R\$ 1.074.281,92	R\$ 17.725,65	R\$ 81.645,43
OUTUBRO	R\$ 894.493,42	R\$ 14.759,14	R\$ 67.981,50
NOVEMBRO	R\$ 922.446,34	R\$ 15.220,36	R\$ 70.105,92
DEZEMBRO	R\$ 978.352,18	R\$ 16.142,81	R\$ 74.354,77

TOTAL	R\$ 11.947.396,69	R\$ 197.132,05	R\$ 908.002,15
--------------	--------------------------	-----------------------	-----------------------

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Seguem as tabelas 16 e 17 demonstrando os créditos destes dois tributos, sendo do exercício de 2014 e 2015 respectivamente.

Tabela 16 - Cálculo dos Créditos PIS/COFINS - Lucro Real - 2014

Cálculo do PIS e COFINS Não-Cumulativo – 2014			
Mês	(Aquisição de Bens com direito a Crédito, Energia Elétrica, Combustíveis e lubrificantes)	Crédito PIS (1,65%)	Crédito COFINS (7,6%)
JANEIRO	R\$ 732.990,80	R\$ 12.094,35	R\$ 55.707,30
FEVEREIRO	R\$ 670.163,02	R\$ 11.057,69	R\$ 50.932,39
MARÇO	R\$ 691.105,62	R\$ 11.403,24	R\$ 52.524,03
ABRIL	R\$ 1.003.115,16	R\$ 16.551,40	R\$ 76.236,75
MAIO	R\$ 972.717,73	R\$ 16.049,84	R\$ 73.926,55
JUNHO	R\$ 1.063.910,02	R\$ 17.554,52	R\$ 80.857,16
JULHO	R\$ 1.060.473,65	R\$ 17.497,82	R\$ 80.596,00
AGOSTO	R\$ 1.231.517,79	R\$ 20.320,04	R\$ 93.595,35
SETEMBRO	R\$ 1.128.891,31	R\$ 18.626,71	R\$ 85.795,74
OUTUBRO	R\$ 1.210.391,82	R\$ 19.971,47	R\$ 91.989,78
NOVEMBRO	R\$ 1.248.216,57	R\$ 20.595,57	R\$ 94.864,46
DEZEMBRO	R\$ 1.323.866,05	R\$ 21.843,79	R\$ 100.613,82
TOTAL	R\$ 12.337.359,54	R\$ 203.566,43	R\$ 937.639,33

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Ressalta-se que os créditos de PIS e COFINS É um benefício que o fisco dispõe para empresas optantes pelo regime não cumulativo.

Tabela 17 - Cálculo dos Créditos PIS/COFINS - Lucro Real – 2015

Cálculo do PIS e COFINS Não-Cumulativo – 2015			
Mês	(Aquisição de Bens com direito a Crédito, Energia Elétrica, Combustíveis e lubrificantes)	Crédito PIS (1,65%)	Crédito COFINS (7,6%)
JANEIRO	R\$ 1.053.463,08	R\$ 17.382,14	R\$ 80.063,19
FEVEREIRO	R\$ 963.166,24	R\$ 15.892,24	R\$ 73.200,63
MARÇO	R\$ 993.265,19	R\$ 16.388,88	R\$ 75.488,15
ABRIL	R\$ 1.325.326,90	R\$ 21.867,89	R\$ 100.724,84

MAIO	R\$ 1.285.165,48	R\$ 21.205,23	R\$ 97.672,58
JUNHO	R\$ 1.405.649,74	R\$ 23.193,22	R\$ 106.829,38
JULHO	R\$ 1.367.632,27	R\$ 22.565,93	R\$ 103.940,05
AGOSTO	R\$ 1.588.218,12	R\$ 26.205,60	R\$ 120.704,58
SETEMBRO	R\$ 1.455.866,61	R\$ 24.021,80	R\$ 110.645,86
OUTUBRO	R\$ 1.328.955,61	R\$ 21.927,77	R\$ 101.000,63
NOVEMBRO	R\$ 1.370.485,47	R\$ 22.613,01	R\$ 104.156,90
DEZEMBRO	R\$ 1.453.545,19	R\$ 23.983,50	R\$ 110.469,43
TOTAL	R\$ 15.590.739,90	R\$ 257.247,21	R\$ 1.184.896,23

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Nota-se que a empresa se beneficia de uma forma satisfatória dos créditos de PIS e COFINS de suas mercadorias para vendas, insumos, energia elétrica.

Ainda, é necessário calcular os valores de débitos destes dois impostos que incidem diretamente na venda de seus produtos, para fins de apuração do que se deve pagar no mês ou se os créditos foram o suficiente para cobrir os impostos, e até mesmo gerar um saldo a compensar em períodos futuros.

Portanto, as tabelas a seguir demonstram os valores de débitos de PIS e COFINS mensalmente para cada exercício em estudo.

Tabela 18 - Cálculo dos Débitos PIS/COFINS - Lucro Real – 2013

Cálculo dos Débitos PIS e Cofins Não-Cumulativo - 2013			
MÊS	Base de Cálculo	Valor PIS (1,65%)	Valor COFINS (7,6%)
JANEIRO	R\$ 1.005.351,37	R\$ 16.588,30	R\$ 76.406,70
FEVEREIRO	R\$ 919.178,40	R\$ 15.166,44	R\$ 69.857,56
MARÇO	R\$ 947.902,72	R\$ 15.640,39	R\$ 72.040,61
ABRIL	R\$ 748.321,41	R\$ 12.347,30	R\$ 56.872,43
MAIO	R\$ 725.645,00	R\$ 11.973,14	R\$ 55.149,02
JUNHO	R\$ 793.674,22	R\$ 13.095,62	R\$ 60.319,24
JULHO	R\$ 758.440,02	R\$ 12.514,26	R\$ 57.641,44
AGOSTO	R\$ 880.769,05	R\$ 14.532,69	R\$ 66.938,45
SETEMBRO	R\$ 807.371,63	R\$ 13.321,63	R\$ 61.360,24
OUTUBRO	R\$ 1.428.234,93	R\$ 23.565,88	R\$ 108.545,85
NOVEMBRO	R\$ 1.472.867,27	R\$ 24.302,31	R\$ 111.937,91
DEZEMBRO	R\$ 1.562.131,95	R\$ 25.775,18	R\$ 118.722,03
TOTAL	R\$ 12.049.887,98	R\$ 198.823,15	R\$ 915.791,49

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Tabela 19 - Cálculo dos Débitos PIS/COFINS - Lucro Real - 2014

Cálculo dos Débitos PIS e COFINS Não-Cumulativo – 2014			
---	--	--	--

MÊS	Base de Cálculo	Valor PIS (1,65%)	Valor COFINS (7,6%)
JANEIRO	R\$ 934.738,33	R\$ 15.423,18	R\$ 71.040,11
FEVEREIRO	R\$ 854.617,90	R\$ 14.101,20	R\$ 64.950,96
MARÇO	R\$ 881.324,71	R\$ 14.541,86	R\$ 66.980,68
ABRIL	R\$ 1.028.224,67	R\$ 16.965,71	R\$ 78.145,07
MAIO	R\$ 997.066,35	R\$ 16.451,59	R\$ 75.777,04
JUNHO	R\$ 1.090.541,32	R\$ 17.993,93	R\$ 82.881,14
JULHO	R\$ 1.565.790,47	R\$ 25.835,54	R\$ 119.000,08
AGOSTO	R\$ 1.818.337,32	R\$ 30.002,57	R\$ 138.193,64
SETEMBRO	R\$ 1.666.809,21	R\$ 27.502,35	R\$ 126.677,50
OUTUBRO	R\$ 1.278.960,88	R\$ 21.102,85	R\$ 97.201,03
NOVEMBRO	R\$ 1.318.928,41	R\$ 21.762,32	R\$ 100.238,56
DEZEMBRO	R\$ 1.398.863,46	R\$ 23.081,25	R\$ 106.313,62
TOTAL	R\$ 14.834.203,03	R\$ 244.764,35	R\$ 1.127.399,43

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Tabela 20 - Cálculo dos Débitos PIS/COFINS - Lucro Real – 2015

Cálculo dos Débitos PIS e Cofins Não-Cumulativo - 2015			
MÊS	Base de Cálculo	Valor PIS (1,65%)	Valor COFINS (7,6%)
JANEIRO	R\$ 1.167.586,20	R\$ 19.265,17	R\$ 88.736,55
FEVEREIRO	R\$ 1.067.507,39	R\$ 17.613,87	R\$ 81.130,56
MARÇO	R\$ 1.100.866,99	R\$ 18.164,31	R\$ 83.665,89
ABRIL	R\$ 1.031.156,99	R\$ 17.014,09	R\$ 78.367,93
MAIO	R\$ 999.909,81	R\$ 16.498,51	R\$ 75.993,15
JUNHO	R\$ 1.093.651,35	R\$ 18.045,25	R\$ 83.117,50
JULHO	R\$ 1.236.667,19	R\$ 20.405,01	R\$ 93.986,71
AGOSTO	R\$ 1.436.129,64	R\$ 23.696,14	R\$ 109.145,85
SETEMBRO	R\$ 1.316.452,17	R\$ 21.721,46	R\$ 100.050,37
OUTUBRO	R\$ 1.049.893,79	R\$ 17.323,25	R\$ 79.791,93
NOVEMBRO	R\$ 1.082.702,97	R\$ 17.864,60	R\$ 82.285,43
DEZEMBRO	R\$ 1.148.321,33	R\$ 18.947,30	R\$ 87.272,42
TOTAL	R\$ 13.730.845,83	R\$ 226.558,96	R\$ 1.043.544,28

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Os valores demonstrados nas tabelas 18, 19 e 20, são os débitos de PIS e COFINS de cada exercício, possui uma carga mais elevada comparada com o regime do Lucro Presumido, pois é possível o aproveitamento de créditos conformes os valores já demonstrados. Para devida apuração, é necessário que seja feito mensalmente a apuração de débitos e créditos de PIS e COFINS para saber se restará um saldo a pagar ou a compensar para períodos seguintes. Esses valores serão devidamente demonstrados em tabelas com seus saldos.

A tabela 21 demonstra os saldos a pagar e a compensar de PIS do ano de 2013.

Tabela 21 - PIS a Pagar ou Compensar - 2013

PIS A Pagar ou Compensar – 2013				
MÊS	Débito PIS	Crédito PIS	Saldo a Recuperar	Saldo a Pagar
JANEIRO	R\$ 16.588,30	R\$ 16.897,17	R\$ 308,87	R\$ -
FEVEREIRO	R\$ 15.166,44	R\$ 15.448,84	R\$ 591,27	R\$ -
MARÇO	R\$ 15.640,39	R\$ 15.931,61	R\$ 882,49	R\$ -
ABRIL	R\$ 12.347,30	R\$ 16.175,94	R\$ 4.711,13	R\$ -
MAIO	R\$ 11.973,14	R\$ 15.685,76	R\$ 8.423,75	R\$ -
JUNHO	R\$ 13.095,62	R\$ 17.156,30	R\$ 12.484,43	R\$ -
JULHO	R\$ 12.514,26	R\$ 16.651,37	R\$ 16.621,54	R\$ -
AGOSTO	R\$ 14.532,69	R\$ 19.337,07	R\$ 21.425,92	R\$ -
SETEMBRO	R\$ 13.321,63	R\$ 17.725,65	R\$ 25.829,94	R\$ -
OUTUBRO	R\$ 23.565,88	R\$ 14.759,14	R\$ 17.023,20	R\$ -
NOVEMBRO	R\$ 24.302,31	R\$ 15.220,36	R\$ 7.941,25	R\$ -
DEZEMBRO	R\$ 25.775,18	R\$ 16.142,81	R\$ -	R\$ 1.691,12
TOTAL	R\$ 198.823,15	R\$ 197.132,05	R\$ 116.243,77	R\$ 1.691,12

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Nota-se que no ano de 2013 a empresa se beneficiou dos créditos nos meses de janeiro a novembro, restando apenas um saldo a pagar no mês de dezembro. A tabela 22 segue demonstrando os saldos de PIS do ano de 2014.

Tabela 22 - PIS a Pagar ou Compensar - 2014

PIS A Pagar ou Compensar – 2014				
MÊS	Débito PIS	Crédito PIS	Saldo a Recuperar	Saldo a Pagar
JANEIRO	R\$ 15.423,18	R\$ 12.094,35	R\$ -	R\$ 3.328,83
FEVEREIRO	R\$ 14.101,20	R\$ 11.057,69	R\$ -	R\$ 3.043,51
MARÇO	R\$ 14.541,86	R\$ 11.403,24	R\$ -	R\$ 3.138,62
ABRIL	R\$ 16.965,71	R\$ 16.551,40	R\$ -	R\$ 414,31
MAIO	R\$ 16.451,59	R\$ 16.049,84	R\$ -	R\$ 401,75
JUNHO	R\$ 17.993,93	R\$ 17.554,52	R\$ -	R\$ 439,42
JULHO	R\$ 25.835,54	R\$ 17.497,82	R\$ -	R\$ 8.337,73
AGOSTO	R\$ 30.002,57	R\$ 20.320,04	R\$ -	R\$ 9.682,52
SETEMBRO	R\$ 27.502,35	R\$ 18.626,71	R\$ -	R\$ 8.875,65
OUTUBRO	R\$ 21.102,85	R\$ 19.971,47	R\$ -	R\$ 1.131,39
NOVEMBRO	R\$ 21.762,32	R\$ 20.595,57	R\$ -	R\$ 1.166,75
DEZEMBRO	R\$ 23.081,25	R\$ 21.843,79	R\$ -	R\$ 1.237,46
TOTAL	R\$ 244.764,35	R\$ 203.566,43	R\$ -	R\$ 41.197,92

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Já no ano de 2014 a empresa em todos os meses obteve débitos maiores que os créditos, restando, portanto, um saldo a pagar nos meses de janeiro a dezembro.

Tabela 23 - PIS a Pagar ou Compensar - 2015

PIS A Pagar ou Compensar – 2015						
MÊS	Débito PIS		Crédito PIS		Saldo a Recuperar	Saldo a Pagar
JANEIRO	R\$	19.265,17	R\$	17.382,14	R\$ -	R\$ 1.883,03
FEVEREIRO	R\$	17.613,87	R\$	15.892,24	R\$ -	R\$ 1.721,63
MARÇO	R\$	18.164,31	R\$	16.388,88	R\$ -	R\$ 1.775,43
ABRIL	R\$	17.014,09	R\$	21.867,89	R\$ 4.853,80	R\$ -
MAIO	R\$	16.498,51	R\$	21.205,23	R\$ 9.560,52	R\$ -
JUNHO	R\$	18.045,25	R\$	23.193,22	R\$ 14.708,50	R\$ -
JULHO	R\$	20.405,01	R\$	22.565,93	R\$ 16.869,42	R\$ -
AGOSTO	R\$	23.696,14	R\$	26.205,60	R\$ 19.378,88	R\$ -
SETEMBRO	R\$	21.721,46	R\$	24.021,80	R\$ 21.679,22	R\$ -
OUTUBRO	R\$	17.323,25	R\$	21.927,77	R\$ 26.283,74	R\$ -
NOVEMBRO	R\$	17.864,60	R\$	22.613,01	R\$ 31.032,15	R\$ -
DEZEMBRO	R\$	18.947,30	R\$	23.983,50	R\$ 36.068,34	R\$ -
TOTAL	R\$	226.558,96	R\$	257.247,21	R\$ 180.434,57	R\$ 5.380,09

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

A tabela 23 vem demonstrando os saldos a recuperar e a pagar de PIS do ano de 2015, onde ficou evidenciado que a empresa obteve um saldo a pagar nos três primeiros meses, pois teve mais débitos do que créditos nesses três períodos, nos demais meses até o final do exercício ela obteve saldo de créditos a compensar, sendo que o saldo que restou em dezembro do ano de 2015 ainda poderá ser usado nos períodos posteriores de apuração.

Segue a tabela 24, demonstrando os saldos a compensar e a pagar de COFINS do exercício de 2013.

Tabela 24 - COFINS a Pagar ou Compensar - 2013

COFINS A Pagar ou Compensar – 2013						
MÊS	Débito COFINS		Crédito COFINS		Saldo a Recuperar	Saldo a Pagar
JANEIRO	R\$	76.406,70	R\$	77.829,38	R\$ 1.422,68	R\$ -
FEVEREIRO	R\$	69.857,56	R\$	71.158,29	R\$ 2.723,41	R\$ -
MARÇO	R\$	72.040,61	R\$	73.381,98	R\$ 4.064,78	R\$ -
ABRIL	R\$	56.872,43	R\$	74.507,38	R\$ 21.699,73	R\$ -
MAIO	R\$	55.149,02	R\$	72.249,58	R\$ 38.800,29	R\$ -
JUNHO	R\$	60.319,24	R\$	79.022,98	R\$ 57.504,03	R\$ -
JULHO	R\$	57.641,44	R\$	76.697,22	R\$ 76.559,81	R\$ -
AGOSTO	R\$	66.938,45	R\$	89.067,74	R\$ 98.689,10	R\$ -
SETEMBRO	R\$	61.360,24	R\$	81.645,43	R\$ 118.974,29	R\$ -
OUTUBRO	R\$	108.545,85	R\$	67.981,50	R\$ 78.409,94	R\$ -
NOVEMBRO	R\$	111.937,91	R\$	70.105,92	R\$ 36.577,95	R\$ -
DEZEMBRO	R\$	118.722,03	R\$	74.354,77	R\$ -	R\$ 7.789,31

TOTAL	R\$ 915.791,49	R\$ 908.002,15	R\$ 535.425,87	R\$ 7.789,31
--------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	---------------------

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Assim como no caso do PIS, o COFINS no ano de 2013, teve saldo a pagar apenas no último mês de apuração, pois se beneficiou dos créditos nos demais meses, que foram maiores que os débitos, não gerando portando saldo de COFINS a pagar no mês de janeiro a novembro.

Tabela 25 - COFINS a Pagar ou Compensar - 2014

COFINS A Pagar ou Compensar – 2014				
MÊS	Débito COFINS	Crédito COFINS	Saldo a Recuperar	Saldo a Pagar
JANEIRO	R\$ 71.040,11	R\$ 55.707,30	R\$ -	R\$ 15.332,81
FEVEREIRO	R\$ 64.950,96	R\$ 50.932,39	R\$ -	R\$ 14.018,57
MARÇO	R\$ 66.980,68	R\$ 52.524,03	R\$ -	R\$ 14.456,65
ABRIL	R\$ 78.145,07	R\$ 76.236,75	R\$ -	R\$ 1.908,32
MAIO	R\$ 75.777,04	R\$ 73.926,55	R\$ -	R\$ 1.850,49
JUNHO	R\$ 82.881,14	R\$ 80.857,16	R\$ -	R\$ 2.023,98
JULHO	R\$ 119.000,08	R\$ 80.596,00	R\$ -	R\$ 38.404,08
AGOSTO	R\$ 138.193,64	R\$ 93.595,35	R\$ -	R\$ 44.598,28
SETEMBRO	R\$ 126.677,50	R\$ 85.795,74	R\$ -	R\$ 40.881,76
OUTUBRO	R\$ 97.201,03	R\$ 91.989,78	R\$ -	R\$ 5.211,25
NOVEMBRO	R\$ 100.238,56	R\$ 94.864,46	R\$ -	R\$ 5.374,10
DEZEMBRO	R\$ 106.313,62	R\$ 100.613,82	R\$ -	R\$ 5.699,80
TOTAL	R\$ 1.127.399,43	R\$ 937.639,33	R\$ -	R\$ 189.760,11

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

A tabela 25, demonstra, portanto, os saldos de COFINS do ano de 2014, e nota-se que a empresa obteve saldo deste tributo a pagar em todos os meses de apuração, ou seja, de janeiro a dezembro a empresa apresentou em seus cálculos mais débitos do que os créditos.

Assim, segue a tabela 26, utilizando os mesmos conceitos que já foram abordados anteriormente em seus cálculos de débitos e créditos, e demonstra os saldos a compensar e a pagar do exercício de 2015.

Tabela 26 - COFINS a Pagar ou Compensar - 2015

COFINS A Pagar ou Compensar – 2015				
MÊS	Débito COFINS	Crédito COFINS	Saldo a Recuperar	Saldo a Pagar
JANEIRO	R\$ 88.736,55	R\$ 80.063,19	R\$ -	R\$ 8.673,36
FEVEREIRO	R\$ 81.130,56	R\$ 73.200,63	R\$ -	R\$ 7.929,93

MARÇO	R\$ 83.665,89	R\$ 75.488,15	R\$ -	R\$ 8.177,74
ABRIL	R\$ 78.367,93	R\$ 100.724,84	R\$ 22.356,91	R\$ -
MAIO	R\$ 75.993,15	R\$ 97.672,58	R\$ 44.036,34	R\$ -
JUNHO	R\$ 83.117,50	R\$ 106.829,38	R\$ 67.748,22	R\$ -
JULHO	R\$ 93.986,71	R\$ 103.940,05	R\$ 77.701,57	R\$ -
AGOSTO	R\$ 109.145,85	R\$ 120.704,58	R\$ 89.260,29	R\$ -
SETEMBRO	R\$ 100.050,37	R\$ 110.645,86	R\$ 99.855,79	R\$ -
OUTUBRO	R\$ 79.791,93	R\$ 101.000,63	R\$ 121.064,49	R\$ -
NOVEMBRO	R\$ 82.285,43	R\$ 104.156,90	R\$ 142.935,96	R\$ -
DEZEMBRO	R\$ 87.272,42	R\$ 110.469,43	R\$ 166.132,97	R\$ -
TOTAL	R\$ 1.043.544,28	R\$ 1.184.896,23	R\$ 831.092,55	R\$ 24.781,02

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

Em 2015 a empresa obteve saldo a pagar de COFINS apenas nos três primeiros meses, e nos demais apenas saldos de créditos a compensar.

A empresa objeto de estudo possui mais créditos do que débitos na maioria dos meses de apuração, portanto o regime não cumulativo, quando se trata de PIS e COFINS, é mais vantajoso para a mesma.

Para fins de PIS e COFINS, mesmo os valores sendo irrisórios, quando comparado ao faturamento da empresa, é notável que o Lucro Real é bem mais interessante, pois é possível pegar crédito de bens para revenda, energia elétrica, entre outros. Já o Lucro Presumido não há nenhum benefício, apenas sobre a base de cálculo é aplicado as alíquotas, chegando ao valor das contribuições.

4.4 RESUMO E COMPARAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS

Feito toda uma análise, apresenta-se agora um quadro comparativo dos tributos federais, para que possa ser analisado os dados apurados no ano de 2013, 2014 e 2015 nos três regimes de apuração.

A tabela 27 apresenta uns comparativos com a soma dos tributos federais no ano de 2013, 2014 e 2015, no Lucro Presumido e Lucro Real Trimestral.

Tabela 27 – Comparativo Tributário Anual

COMPARATIVO ANUAL		
	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
	2013	2013

PIS	R\$ 78.324,27	R\$ 1.691,12
COFINS	R\$ 361.496,64	R\$ 7.789,31
IRPJ	R\$ 216.997,76	R\$ 50.542,96
CSLL	R\$ 130.138,79	R\$ 22.515,46
TOTAL	R\$ 786.957,46	R\$ 82.538,85
	2014	2014
PIS	R\$ 96.422,32	R\$ 41.197,92
COFINS	R\$ 445.026,09	R\$ 189.760,11
IRPJ	R\$ 272.684,06	R\$ 27.115,66
CSLL	R\$ 160.209,39	R\$ 16.269,40
TOTAL	R\$ 974.341,86	R\$ 274.343,08
	2015	2015
PIS	R\$ 89.250,50	R\$ 5.380,09
COFINS	R\$ 411.925,37	R\$ 24.781,02
IRPJ	R\$ 250.616,92	R\$ 2.306,24
CSLL	R\$ 148.293,13	R\$ 1.383,75
TOTAL	R\$ 900.085,92	R\$ 33.851,10

Fonte: Elaborada pelo autor de acordo com dados da pesquisa.

A soma dos tributos no Lucro Presumido em 2013 foi de R\$ 786.957,46, esse valor é resultado da soma do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, sendo que o valor do PIS foi de R\$ 78.324,27, o da COFINS foi de R\$ 361.496,64, o da CSLL de R\$ 130.138,79 e o IRPJ no valor de R\$ 216.997,76.

Já no Lucro Real Trimestral de 2013 a soma dos tributos foi de R\$ 82.538,85, esse valor é resultado da soma do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, sendo que o valor do PIS foi de R\$ 1.691,12, o da COFINS foi de R\$ 7.789,31, o da CSLL de R\$ 22.515,46 e o IRPJ no valor de R\$ 50.542,96. Torna-se mais vantajoso no caso do exercício de 2013 esta opção no qual a empresa já está enquadrada.

Em 2014, a soma dos tributos no Lucro Presumido foi de R\$ 974.341,86, abrangendo também a soma de PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, sendo o valor do PIS de R\$ 96.422,32, o da COFINS foi de R\$ 445.026,09, o da CSLL de R\$ 160.209,39 e o IRPJ no valor de R\$ 272.684,06.

Os resultados do Lucro Real Trimestral de 2014 a soma dos tributos foi de R\$ 274.343,08, também sendo a soma do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, sendo que o valor do PIS foi de R\$ 41.197,92, o da COFINS foi de R\$ 189.760,11, o da CSLL de R\$ 16.269,40 e o IRPJ no valor de R\$ 27.115,66. Mesmo tendo aumentado os valores de tributos no Lucro Real Trimestral de 2014, ainda é a opção mais viável para empresa.

Por último os resultados do exercício de 2015, no Lucro Presumido a soma dos tributos no ano foi de R\$ 900.085,92, contemplando os impostos federais PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, sendo o valor de PIS de R\$ 89.250,50, o da COFINS foi de R\$ 411.925,37, o da CSLL de R\$ 148.293,13 e o IRPJ no valor de R\$ 250.616,92.

No Lucro Real Trimestral de 2015, no ano a soma dos tributos foi de R\$ 33.851,10, também sendo a soma do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, sendo que o valor do PIS foi de R\$ 5.380,09, o da COFINS foi de R\$ 24.781,02, o da CSLL de R\$ 1.383,75 e o IRPJ no valor de R\$ 2.306,24. Ficou claro que o regime de tributação pelo Lucro Real trimestral é a opção que oferece melhores benefícios fiscais, dando mais vantagens.

Sendo assim, é visível que a opção mais correta é o Lucro Real Trimestral, pela diferença dos valores encontrados para os impostos em cada ano, o Lucro Presumido torna-se inviável, pois sua carga tributária em relação ao Lucro Real é mais onerosa.

Ressaltando, que o Lucro Presumido trabalha com a presunção de lucro para todo Trimestre, sendo que a empresa não obteve Lucros em todos os trimestres. Portanto, por não obter lucro em alguns trimestres ela se isenta de pagar IRPJ e CSLL no trimestre no qual se obteve prejuízo, além de compensar os prejuízos operacionais desses trimestres anteriores em no máximo 30% do lucro do trimestre de apuração.

Também, o pelo Lucro Real Trimestral, a empresa se beneficiou de muitos créditos para abatimentos de PIS e COFINS, passando a pagar um valor nitidamente menor do que pagaria no regime cumulativo.

Importante o registro das despesas não financeiras como é o caso da depreciação dos ativos imobilizados da empresa, que nos termos da legislação vigente constitui dedução legal da base de cálculo para fins de apuração do IRPJ e CSLL, corroborando com o fluxo de caixa disponível da empresa tendo em vista que no regime do lucro presumido não é possível considerar essa dedução.

Em relação aos aspectos de custo tributário previdenciário sobre a folha de pagamento da empresa, não é possível obter economia tributária entre o Lucro Presumido e Lucro Real, pois em ambos os regimes, a base de cálculo e alíquotas de tributação são as mesmas.

Destaca-se a importância Planejamento Tributário, que busca elucidar e evidenciar tais aspectos, onde a empresa pode verificar as vantagens em que ela pode se beneficiar em um regime de tributação em comparação com outro, neste caso a empresa em estudo está enquadrada no regime correto diante dos períodos apurados. O Planejamento tributário também, age no sentido a evitar a simulação fiscal, buscando a permitir o processo de escolha

da decisão antes do fato gerador, conceito da elisão fiscal, que busca através de atos lícitos a solução menos onerosa de tributos para a empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Presente estudo teve como objetivo principal analisar o planejamento tributário em uma empresa, permitindo através das informações contábeis o estudo tributário do período 2013 a 2015, identificar qual o melhor regime tributário, em nível federal para uma empresa que atua no ramo de comércio de materiais de construção.

Para que fosse possível, foi calculado sobre o faturamento e sobre o lucro da empresa os tributos, e ainda, uma análise comparativa entre os regimes de tributação existentes no Brasil e que se encaixavam com a empresa, pois a carga tributária que incide sobre as empresas é muito elevada, impactando diretamente nos resultados da empresa. Em vista disso, torna-se importante um planejamento tributário, para que o impacto seja minimizado, ou seja, seja a proporção dos impostos sobre os resultados da empresa seja o menor possível.

O planejamento tributário é um elemento que proporciona diferenciação entre as empresas e garante mais competitividade no mercado, buscando de forma legítima, no caso da elisão fiscal, formas para garantir uma melhor economia fiscal, que possam influenciar diretamente na continuidade da empresa.

Em relação aos regimes de tributação, cada regime deve ser analisado individualmente, qual se enquadra melhor a empresa, cabendo os devidos cálculos, e que possa ser descartado os regimes em que se demonstra menos favorável economicamente para a empresa, tendo em vista que através da análise possa ser feita uma boa escolha pelo melhor regime de tributação, sendo, portanto, uma escolha importante para o sucesso da empresa.

O contador, ao fazer um planejamento tributário para a organização, e determinar o regime de tributação, deve ter pleno conhecimento da legislação tributária, dos produtos da empresa e suas particularidades, assim como serviços, a tributação que se enquadra cada atividade e produto, como é o caso dos produtos com tributação diferenciada, a fim de fazer uma melhor análise para determinar o melhor enquadramento tributário.

Para elaboração do estudo de caso, foi feita uma pesquisa bibliográfica na legislação tributária e foram coletados dados da empresa, como balanços, faturamento, despesas, informações de mercadorias, atividades realizadas entre outros. Os regimes de tributação propostos para os resultados da análise, foram apenas o lucro presumido e o lucro real trimestral, tendo em vista que o simples nacional e o arbitrado não se aplicam para o caso pesquisado, e com os resultados dos cálculos se comparou qual a situação mais viável.

Entre Lucro Presumido e do Lucro Real, a opção mais vantajosa para empresa é a do Lucro Real, onde a carga de tributos é nitidamente menor, porém, requer uma escrituração mais detalhada e completa, oferecendo ao empresário uma visualização real da situação da empresa.

Foram estudados os tributos federais, no Lucro Real, e apresentam menor valor de recolhimento, quando comparado ao Lucro Presumido. A conclusão do estudo, é o esclarecimento que regime adotado, que é o Lucro Real Trimestral pela empresa no exercício de 2013, 2014 e 2015 é o melhor enquadramento tributário, pois, o regime oferece mais vantagens, benefícios de créditos, reduzindo os custos, aumentando a lucratividade e proporcionando mais disponibilidade de recursos mais líquidos para empresa.

Tanto na conclusão do estudo, quanto durante o processo de análise, ficou claro o quanto é importante analisar, entender e aplicar o planejamento tributário na empresa, encontrando a melhor forma de tributação, sempre atento a legislação tributária. Pois, foi possível constatar que a escolha pela forma desvantajosa, pode oferecer uma grande carga de tributos que poderia ser evitado com análises constantes na forma como a empresa opera.

Sugere-se para pesquisas futuras um planejamento tributário em anos anteriores, fazendo um comparativo dos regimes de tributação e também incluindo o Lucro Real Anual, para analisar se o resultado obtido nessa pesquisa mudou, ou se a opção pelo Lucro Real continua sendo a opção mais correta para a empresa.

REFERÊNCIAS

ALVES, Valdivino. **Planejamento tributário (Elisão fiscal)**. Disponível em: . Acesso em: 17 abr. 2016.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade Teoria e Prática**. 3º ed. São Paulo Atlas, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Apuração Trimestral do Imposto de Renda com base no Lucro Real. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/ApuracaoTrimestralIRPJ.htm>> Acesso em 17 abr. 2016.

BRASIL. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Dispõe sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/pr747a761.htm>> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm#art3> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm#art3> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Dispõe sobre o Lucro Presumido. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr517a555.htm>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 093, 24 de Dezembro de 1997. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a

partir do ano calendário de 1997. Disponível em:
<<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/insrf093.htm>> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 1.353, 30 de abril de 2013. Institui a Escrituração Fiscal Digital do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica (EFD-IRPJ). Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=41521&visao=anotado>>
Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 1.422 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>
Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. 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/L10.833.htm Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de Janeiro de 1995. Conversão da Medida Provisória n 812, de 1994. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. 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/L9430.htm>
Acesso em: Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. 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: 17 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 9316, de 22 de novembro de 1996. Apuração Anual da CSLL, com Recolhimentos mensais sobre a base de cálculo estimada. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9316.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Lei Nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013. Altera a Lei no 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei no 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nos 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nos 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de Dezembro de 1995. Alteração da Legislação do Imposto de Renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Medida Provisória n.º 627, de 11 de novembro de 2013. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR99). 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: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Capítulo XIV - Lucro Arbitrado 2016**. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2016-arquivos/capitulo-xiv-lucro-arbitrado-2016.pdf>> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL**. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>> Acesso em: 17 abr. 2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas)**. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/IRPJ>> Acesso em: 17 abr. 2016.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. -3. ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

CHIZOTTI, Antônio. **Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais**. 8. ed. – São Paulo: Cortez, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: Saraiva, 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4º ed. 2002.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: Como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. 8º ed. 2004. Disponível <<http://www.ufjf.br/labesc/files/2012/03/A-Arte-de-Pesquisar-Mirian-Goldenberg.pdf>>. Acesso: 17 abr. 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19. Ed.. São Paulo: atlas, 2010.
IOB FOLHAMATIC. São Paulo: IOB. Fascículo 18/2014. Tema do Fascículo: **O papel do contador no século XXI**.

IUDÍCIBUS, Sergio et al. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

MADRUGA, Márcio Dri. **Análise Comparativa Entre O Simples Nacional E O Lucro Presumido Para Uma Organização De Comércio E Prestação De Serviço De Informática**. 2011. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina.

MARION, Jose Carlos; Castro, L.P.; Castro P.G. **Guia Fiscal para o Profissional da Área Contábil**. 1. ed. São Paulo: IOB, 2013.

O INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO, IBPT. **Carga tributária aumentou 10 pontos percentuais após criação do real**. 2014. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/1790/Carga-tributaria-aumentou-10-pontos-percentuais-apos-criacao-do-real>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

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

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

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de contabilidade tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PEGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

PEREIRA, Wagner Conceição; SILVA, Emidio Pacifico. **Planejamento Tributário: Um Estudo De Caso Na Empresa New Decor Artes E Decorações Ltda – Me. 2014**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Instituto de Ensino Superior Blauro Cardoso de Mattos.

PEREZ JR, Jose Hernandez / OLIVEIRA, Luís Martins de / CHIEREGATO, Renato / GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREZ JR, Jose Hernandez / OLIVEIRA, Luís Martins de / CHIEREGATO, Renato / GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JR, Jose Hernandez / OLIVEIRA, Luís Martins de / CHIEREGATO, Renato / GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PORTAL DA CONTABILIDADE dispõe sobre o que é a Contabilidade Tributária. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/contabilidadetributaria.htm>> Acesso em: 17 abr. 2016.

PORTAL TRIBUTARIO dispõe sobre o Simples Nacional - Vedações a opção. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/guia/simplesvedacoes.html>>. Acesso em: 17 abr. 2016.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.