UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUDMILLA ANDRADE AMORIM

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA: O MELHOR REGIME TRIBUTÁRIO PARA UMA EMPRESA COMERCIAL, UMA INDÚSTRIA E UMA PRESTADORA DE SERVIÇO DE VITÓRIA DA CONQUISTA.

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA
AGOSTO DE 2012

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUDMILLA ANDRADE AMORIM

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA: O MELHOR REGIME TRIBUTÁRIO PARA UMA EMPRESA COMERCIAL, UMA INDÚSTRIA E UMA PRESTADORA DE SERVIÇO DE VITÓRIA DA CONQUISTA.

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial necessário para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de concentração: Contabilidade Tributária

Orientador: Prof. Me. Carlos Alberto Góes de Carvalho

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA
AGOSTO DE 2012

A544p Amorim, Ludmilla Andrade.
Planejamento tributário do imposto de renda pessoa jurídica: o melhor regime tributário para uma empresa comercial, uma indústria e uma prestadora de serviço de Vitória da Conquista / Ludmilla Andrade Amorim, 2012.
57. il.

Orientador (a): . Carlos Alberto Góes de Carvalho.
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2012.

1. Planejamento tribútario. 2. Imposto de renda - Leis e legislação – Brasil. 3. Pessoa jurídica – Impostos – Brasil. I. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. II. Carvalho, Carlos Alberto Góes de. III. T.

CDD: 658.153

Cristiane Cardoso Sousa – Cientista da Informação
UESB - Campus de Vitória da Conquista-BA

LUDMILLA ANDRADE AMORIM

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA: O MELHOR REGIME TRIBUTÁRIO PARA UMA EMPRESA COMERCIAL, UMA INDÚSTRIA E UMA PRESTADORA DE SERVIÇO DE VITÓRIA DA CONQUISTA.

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial necessário para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB).

Área de concentração: Contabilidade Tributária

Orientador: Prof. Me. Carlos Alberto Góes de Carvalho

Vitória da Conquista, _____/ _____/_____.

BANCA EXAMINADORA

_____
Prof. Carlos Alberto Góes de Carvalho
Mestre
Orientador

_____
Prof. Weslei Gusmão Piau Santana
Doutor

_____
Prof. Mário Augusto Carvalho Viana
Mestre

A Deus e a todos aqueles que fundamentais durante a minha graduação: família, amigos, professores e profissionais.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pela força e sabedoria que me mantiveram firme para prosseguir e concretizar esse trabalho.

Agradeço ao meu orientador, Carlos Góes, pela atenção, dedicação e sugestões transmitidas na elaboração desta monografia.

Agradeço também a minha família, amigos e profissionais pelo apoio durante todo o tempo de confecção da pesquisa.

“Nada é certo nesse mundo exceto a morte e os impostos”

(BENJAMIN FRANKLIN)

RESUMO

O Planejamento tributário é uma ferramenta de gestão empresarial. Diante de uma elevada carga tributária torna-se fundamental para as organizações brasileiras, a fim de que estas minimizem o valor dos tributos pagos ao governo. Assim, o trabalho realizado tem como finalidade definir os regimes de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, para a apuração do Imposto de Renda. A pesquisa define e identifica os objetivos do Planejamento Tributário, analisa os Regimes de Tributação, verifica a tributação para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e compara os regimes de Tributação para apuração do imposto, verificando assim a melhor modalidade de tributação para determinadas empresas. O trabalho busca responder qual a importância do Planejamento Tributário e como definir o melhor regime tributário para uma entidade. Para responder a estas indagações foi feita uma Pesquisa Bibliográfica concomitantemente a uma Pesquisa de Campo. No tocante à coleta de dados foram utilizadas demonstrações contábeis, do período de 2010 e 2011, para análise, cálculo dos tributos e comparação do montante apurado, e tem como delimitação espacial uma empresa comercial de produtos agropecuários, uma indústria de vidros e uma prestadora de serviço de Vitória da Conquista. A pesquisa parte da ideia de que para definir o regime de tributação é necessário que as empresas façam um planejamento tributário adequado. Dessa forma as Pessoas Jurídicas poderão escolher a melhor modalidade de apuração dos seus tributos.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Regime de Tributação. Ciências Contábeis.

ABSTRACT

The Tax planning is a business management tool. Faced with a high tax burden it becomes fundamental to Brazilian organizations, so that they minimize the amount of taxes paid to the government. So the work aims to define the systems of taxation, tax over Real Profit, tax over Presumed Profit and National Simple Income in order of getting the calculation of income tax. The research defines and identifies the goals of Tax Planning, analyzes Tax Systems, verifies the tax to calculate the Corporative Income Tax and compares taxations chemes for calculating the tax, thereby determining the best method of taxation for certain companies. The work seeks to answer what is the importance of tax planning and how to define the best tax system for an entity. To answer these questions we made a Bibliographic Search concomitantly to a Field Research. Regarding data collection were used financial statements for the period 2010 and 2011, for analysis, tax calculation and comparison of the calculated amount, and is a commercial enterprise spatial delimitation of agricultural products, a glass industry and a service provider from Vitória da Conquista. The research starts from the idea that in order to set the tax regime is necessary for companies to make a proper tax planning, through analysis of their activities. Thus the Corporations can choose the best method of calculating their taxes.

Keywords: Tax Planning. Corporative Income Tax. Taxation System. Accounting Sciences.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Faturamento da Empresa A em 2011..... 41
Tabela 2 - Estoque de Mercadoria da Empresa A..... 41
Tabela 3 - Apuração dos Tributos na Empresa A..... 42
Tabela 4 - Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real na Empresa A..... 42
Tabela 5 - Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido na Empresa A..... 43
Tabela 6 - Apuração dos Tributos pelo regime Simples Nacional na Empresa A 43
Tabela 7 - Comparação do Montante dos Tributos na Empresa A..... 44
Tabela 8 - Faturamento da Empresa B em 2011..... 44
Tabela 9 - Estoque de Produtos Acabados da Empresa B..... 45
Tabela 10 - Apuração dos Tributos na Empresa B..... 45
Tabela 11 - Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real na Empresa B..... 45
Tabela 12 - Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido na Empresa B..... 46
Tabela 13 - Apuração dos Tributos pelo regime Simples Nacional na Empresa B 46
Tabela 14 - Comparação do Montante dos Tributos na Empresa C..... 47
Tabela 15 - Faturamento da Empresa C em 2011..... 47
Tabela 16 - Apuração dos Tributos na Empresa C..... 47
Tabela 17 - Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real na Empresa C..... 48
Tabela 18 - Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido na Empresa C..... 48
Tabela 19 - Apuração dos Tributos pelo regime Simples Nacional na Empresa C 49
Tabela 20 - Comparação do Montante dos Tributos na Empresa C..... 49

LISTA DE ABREVIATURAS

CAGED	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CF	Constituição Federal
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social do Lucro Líquido
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CMV	Custo das Mercadorias Vendidas
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CPV	Custo dos Produtos Vendidos
CSP	Custo dos Serviços Prestados
CTN	Código Tributário Nacional
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EPP	Empresa de Pequeno Porte
GFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITBI	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
ITCMD	Imposto de transmissão causa mortis e doação
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviços

LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
PGDAS	Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional
PASEP	Programa de Integração Social
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RAIS	Relações Anuais de Empregados e da Relação Anual de Informações Sociais
RIR	Regulamento do Imposto de Renda

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 15
2 REFERENCIAL TEÓRICO 17
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 17
2.1.1 DEFINIÇÃO E OBJETIVOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 17
2.1.2 CARACTERÍSTICAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 19
2.1.3 IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 19
2.2 TRIBUTOS 20
2.2.1 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA 21
2.2.1.1 FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA 23
2.2.1.2 BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA 23
2.2.1.3 PERÍODO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA 24
2.3 REGIMES TRIBUTÁRIOS 24
2.3.1 LUCRO REAL 25
2.3.1.1 OPÇÃO PELO REGIME LUCRO REAL 26
2.3.1.2 OBRIGAÇÕES DO REGIME LUCRO REAL 26
2.3.1.3 BASE DE CÁLCULO DO REGIME LUCRO REAL 28
2.3.1.4 PERÍODO DE APURAÇÃO DO REGIME LUCRO REAL 28
2.3.2 LUCRO PRESUMIDO 29
2.3.2.1 OPÇÃO PELO REGIME LUCRO PRESUMIDO 30
2.3.2.2 OBRIGAÇÕES DO REGIME LUCRO PRESUMIDO 31
2.3.2.3 BASE DE CÁLCULO DO REGIME LUCRO PRESUMIDO 31
2.3.2.4 PERÍODO DE APURAÇÃO DO REGIME LUCRO PRESUMIDO 32
2.3.3 SIMPLES NACIONAL 32
2.3.3.1 OPÇÃO PELO REGIME SIMPLES NACIONAL 35
2.3.3.2 OBRIGAÇÕES DO REGIME SIMPLES NACIONAL 36
2.3.3.3. BASE DE CÁLCULO DO REGIME SIMPLES NACIONAL 37
2.3.3.4 PERÍODO DE APURAÇÃO DO REGIME SIMPLES NACIONAL 37
2.3.3.5 VEDAÇÕES À OPÇÃO DO REGIME SIMPLES NACIONAL 37
2.3.3.6 EXCLUSÃO DO REGIME SIMPLES NACIONAL 38
3 METODOLOGIA 39
3.1 APURAÇÃO DO TRIBUTO PELO LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL 40

3.1.1 EMPRESA A 41
3.1.1.1 APURAÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL NA EMPRESA A 42
3.1.1.2 APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO NA EMPRESA A 42
3.1.1.3 APURAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL NA EMPRESA A 43
3.1.1.4 COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS REGIMES – EMPRESA A 43
3.1.2 EMPRESA B 43
3.1.2.1 APURAÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL NA EMPRESA B 45
3.1.2.2 APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO NA EMPRESA B 46
3.1.2.3 APURAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL NA EMPRESA B 46
3.1.2.4 COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS REGIMES – EMPRESA B 46
3.1.3 EMPRESA C 47
3.1.3.1 APURAÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL NA EMPRESA C 48
3.1.3.2 APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO NA EMPRESA C 48
3.1.3.3 APURAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL NA EMPRESA C 48
3.1.3.4 COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS REGIMES – EMPRESA C 49
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS 50
REFERÊNCIAS 52
ANEXOS 54
ANEXO A - TABELA DO SIMPLES NACIONAL(VIGÊNCIA A PARTIR DE 01.01.2012) - ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – COMÉRCIO . 54
ANEXO B - TABELA DO SIMPLES NACIONAL (VIGÊNCIA A PARTIR DE 01.01.2012) - ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – INDÚSTRIA . 55
ANEXO C - TABELA DO SIMPLES NACIONAL (VIGÊNCIA A PARTIR DE 01.01.2012) ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – RECEITAS DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. 56
ANEXO D - TABELA COM ALÍQUOTAS DO LUCRO PRESUMIDO 57

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento de uma empresa depende muito de um eficiente planejamento. Planejar significa avaliar meios, organizar e controlar ações assim como definir metas a serem alcançadas.

Com a globalização, as empresas precisam realizar planejamentos e controles, adequados, principalmente sobre os custos administrativos, financeiros, produtivos e tributários, a fim de se manterem no mercado. E como no Brasil há uma elevada carga tributária a redução dos custos tributários, por exemplo, torna-se uma necessidade para que as organizações se mantenham alicerçadas e competitivas.

Essa redução do valor dos tributos se dá através de um Planejamento Tributário. Entende-se que Planejamento Tributário é o meio legal de diminuir ou postergar o ônus relacionado aos tributos pertinentes a uma determinada empresa ou segmento empresarial. O Tributo, por sua vez, é uma prestação legal, obrigatória, paga em dinheiro, que se origina quando se pratica um fato gerador.

O presente trabalho destaca um tributo específico - o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), devido a sua importância, já que é o maior arrecadador entre os impostos federais. Este incide sobre o Resultado Positivo, ou seja, sobre o lucro das entidades alcançado através da diferença da receita (ganhos) e despesas (perdas) que ocorreram em um determinado período. As determinações legais, base de cálculo, fato gerador do Imposto de Renda encontram se no Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

O Objetivo Geral da pesquisa é: Definir os Regimes de Tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional para apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. E os Objetivos Específicos são:

- Definir e identificar os objetivos do Planejamento Tributário;
- Analisar os Regimes de Tributação;
- Verificar a tributação para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica;
- Comparar os regimes de Tributação para a apuração do Imposto de Renda.

Para execução do trabalho foram levantadas as seguintes questões: Qual a importância do Planejamento Tributário e como definir o melhor regime tributário para uma entidade? A pesquisa parte da hipótese de que para definir o Regime de Tributação, caso este já não seja determinado por lei, é necessário que as empresas façam um planejamento tributário adequado.

A fim de alcançar os objetivos a pesquisa definirá o Planejamento Tributário, suas características e importância. Conceituará Tributos e destacará o Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Irá expor os Regimes de Tributação e mostrará como são apurados os tributos, destacando o Imposto de Renda. Além disso, através de comparações, será avaliada a melhor modalidade de tributação, diminuindo assim o custo tributário para uma empresa comercial varejista, para uma indústria e para uma prestadora de serviço em Vitória da Conquista, Bahia.

O tema Planejamento Tributário foi escolhido, pois diante da incidência de diversos tributos sobre as empresas e de uma alta carga tributária torna-se fundamental discutir como desenvolver meios de gerir os tributos, principalmente o Imposto de Renda. Logo o estudo realizado será útil para a academia contábil, pois como mostrará a relevância do planejamento poderá instigar em estudantes e contadores o desejo de se dedicar mais a área tributária, sendo essa, uma área interessante e promissora, devido a sua importância e falta de profissionais especializados.

A pesquisa trará também benefícios para as Pessoas Jurídicas, pois mostrará que com a alta carga tributária brasileira as empresas precisam desenvolver mecanismos estratégicos para diminuir o ônus tributário. Através da Contabilidade Tributária e de um eficiente planejamento as empresas poderão escolher o melhor regime para a apuração do tributo.

E ainda servirá de base para a pesquisadora aprofundar seus conhecimentos nas áreas de Contabilidade Tributária e do Planejamento Tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1.1 DEFINIÇÃO E OBJETIVOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O objetivo principal das empresas privadas é a obtenção de lucro. Para que este seja alcançado diversas medidas operacionais, financeiras e administrativas devem ser adotadas. Podemos destacar a redução de custos como uma medida a ser tomada, principalmente àqueles na área tributária.

Como o pagamento de tributos, no Brasil, representa um alto custo para as Pessoas Jurídicas, devido a uma carga tributária elevada, a redução destes se torna uma necessidade para as organizações, a fim de que haja um menor impacto no Fluxo de Caixa empresarial e assim um crescimento e mais competitividade para as empresas no mercado.

A diminuição do valor dos tributos pode ser alcançada através de um Planejamento Tributário. O Planejamento Tributário: "é o conjunto de condutas da pessoa física ou jurídica destinadas a reduzir, transferir ou postergar legalmente o ônus dos tributos". (OLIVEIRA, 2009, p. 201).

Para Fabretti, "o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosos, denomina-se Planejamento Tributário". (FABRETTI, 2009, p. 8).

O planejamento Tributário pode ainda ser definido como:

> [...] ferramenta imprescindível às entidades, consiste no fato de que todos os contribuintes têm o direito de realizar seus negócios, sem se onerar demasiadamente com tributos, de forma que paguem o mínimo exigível em face de uma determinada legislação. (OLIVEIRA, 2009, p. 208).

Os autores Oliveira, Chieregato, Junior e Gomes, também definem que:

> Para obter o melhor resultado em uma economia instável com altas taxas de tributação, como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos que as empresas dispõem, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial. (OLIVEIRA; JUNIOR; GOMES, 2011 p.19).

Essa redução ou transferência, de forma legal, do valor do imposto é chamada de Elisão Fiscal.

> A elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão resultando em uma economia de

> tributos, haja vista que, dentro, do direito de se auto-organizar, está inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal. (OLIVEIRA, 2009, p.93).

A elisão fiscal atua preventivamente e ocorre quando a diminuição ou postergação de débitos tributários é alcançada através de meios lícitos, sem simulações, e também, antes da ocorrência do fato gerador, que dará origem a obrigação tributária.

Então a elisão "é a prática de ato, com total observância de leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos. Trata-se de planejamento tributário para economia de tributos". (HUGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio; HIGUCHI, Celso, 2009, p. 690).

Portanto, como sugere Fabretti em sua obra Contabilidade Tributária "[...] a elisão é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei". (FABRETTI, 2009, p. 133).

Contudo, existem também meios ilícitos que visam eliminar, reduzir ou retardar o recolhimento dos impostos, já devido pela ocorrência do fato gerador.

Este procedimento recebe o nome de Evasão Fiscal, conceituada como:

> Ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante. É ato praticado com violação de lei porque é posterior à ocorrência do fato gerador do tributo. Na evasão fiscal sempre estará presente a figura de simulação ou dissimulação. (HIGUCHI Hiromi; HIGUCHI, Fábio; HIGUCHI, Celso, 2009, p. 690).

Dessa forma, a evasão fiscal caracteriza sonegação ou fraude. A sonegação consiste em simular, esconder ou descaracterizar o fato gerador do tributo, e a fraude caracteriza-se por impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador. Ambas constituem crime, previsto em Lei. Conforme abordado por Fabretti, "a evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90)". (FABRETTI, 2009, p.134)

Há ainda outra forma utilizada na apuração do tributo, caracterizada como Elusão Fiscal. A elusão utiliza de elementos ilícitos em face de uma tributação, mas atende os requisitos exigidos pela fiscalização. É definida como:

> A elusão tributária é um fenômeno transparente ao Fisco, pois atende aos requisitos formais e materiais exigidos e encontra-se entre evasão e a elisão fiscal, mas não se enquadra como evasão, pois seus atos não são ocultos, encobertos ou inexistentes nem como elisão, porque a economia tributária que se verifica, após sua ocorrência, advém de uma violação tributária. Na elusão, o contribuinte – procurando evitar a ocorrência do fato gerador ou coloca-lo em subsunção com uma norma menos onerosa – assume o risco pelo resultado, usando meios atípicos. (OLIVEIRA, 2009, p.134).

Como elucida Oliveira, Chieregato, Junior e Gomes: “A finalidade principal de um bom planejamento tributário é, sem dúvida, a economia de impostos, sem infringir a legislação.” (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 20). Assim, considerando os conceitos de evasão, elisão e elusão, compreende-se que a elisão é o objetivo principal do planejamento tributário.

2.1.2 CARACTERÍSTICAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário se caracteriza por realizar um estudo prévio e seguro da carga fiscal e das opções e benefícios legais disponíveis para apuração dos tributos em qualquer organização. O planejamento dos tributos nas empresas pode ser Operacional ou Estratégico. Entende-se que o planejamento operacional:

> Refere-se aos procedimentos formais prescritos pelas normas ou pelo costume, ou seja, na forma específica de contabilizar determinadas operações e transações, sem alternar suas características básicas. (OLIVEIRA, 2009, p. 207).

Já o planejamento tributário estratégico, “[...] implica mudança de algumas características estratégicas da empresa, tais como: estrutura de capital, localização, tipos de empréstimos, contratação de mão-de-obra etc.”. (OLIVEIRA, 2009, p. 207).

Oliveira, Chieregato, Junior e Gomes, também comentam sobre o planejamento estratégico abordando que através dele:

> A empresa passa a desenvolver suas atividades de forma estritamente preventiva. Também procura projetar de forma clara os atos e fatos administrativos, de modo a deixar transparentes para todos os envolvidos as informações sobre os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 21).

Ao realizar um planejamento estratégico a empresa visa, de forma legal, a melhor alternativa de apurar o tributo, sem alterar ou omitir as obrigações exigidas pelo fato gerador.

O planejamento tributário também pode ser corretivo, quando visa corrigir alguma anormalidade no cálculo do tributo ou na modalidade de apuração; ou ainda, especial, quando ocorre um novo fato na empresa e torna-se necessário uma reorganização do estudo tributário.

2.1.3 IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A elevada carga tributária brasileira e a constante alteração da legislaçãofaz do planejamento tributário um mecanismo fundamental para as empresas. Ele afeta diretamente

no resultado econômico das mesmas, pois pode eliminar ou postergar a ocorrência do fator gerador da obrigação tributária e diminuir o valor do tributo.

> O planejamento se deve não tanto a uma maior importância decorrente de uma melhor visão administrativa-financeira dos executivos, mas a uma questão de sobrevivência. Com a economia cada vez mais globalizada e competitiva, os altos custos tributários existentes em nosso País, se não forem equacionados, poderão provocar a extinção de um bom número de empresas despreparadas para esses novos desafios. (OLIVEIRA, 2009, p. 206).

Portanto o planejamento tributário é importante para a redução do montante do tributo, bem como para manter firmes as pequenas, médias e grandes empresas, aumentando também a lucratividade destas.

2.2 TRIBUTOS

De acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Entende-se por prestação pecuniária compulsória uma contribuição obrigatória paga com dinheiro. O pagamento do tributo é: "[...] obrigatório, pelo poder coercitivo do Estado, e não depende da vontade do contribuinte". (REZENDE; PEREIRA. ALENCAR, 2010, p. 46). E o tributo não constitui sanção de ato ilícito, pois está previsto em lei e não é uma penalidade que recai sobre o devedor.

> Fato gerador da obrigação principal é a situação defendida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência [...] conceitua-se como "o fato" que gera a obrigação de pagar tributos. (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 7).

A atividade administrativa plenamente vinculada à cobrança do tributo deverá fazê-la sem concessão ao devedor, além de não poder escolher quando cobrar os tributos, pois a lei quem estabelece as regras a serem seguidas. Assim ficou estabelecido que: "Para efetuar a cobrança de tributos, a administração pública deverá agir na forma e nos limites fixados em lei". (REZENDE; PEREIRA. ALENCAR, 2010, p. 47).

Os tributos poderão ser criados ou instituídos por Lei Ordinária e Complementar, ou por medida provisória, desde que seja convertida em Lei dentro do prazo determinado pela Constituição Federal. Eles têm a função de financiar as atividades do Estado.

> Além da finalidade arrecadatória, pode-se dizer que alguns tributos exercem uma função regulatória, como um mecanismo utilizado pelos governos para executar a política fiscal e econômica. Ao instituir, aumentar e reduzir tributos, assim como ao conceder benefícios fiscais, os governos estão influenciando a economia como um todo por meio das decisões individuais dos seus diversos agentes econômicos. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 25).

Os tributos obedecem a princípios constitucionais. Tais princípios segundo a Constituição Federal são: Princípio da Legalidade, da Isonomia, da Irretroatividade, da Anterioridade do Exercício e da Anterioridade Nonagesimal, do não Confisco e da Liberdade de Tráfego. Há também cinco espécies tributárias, ou seja, cinco tipos de tributo: os Impostos, as Taxas, as Contribuições de Melhoria, as Contribuições e os Empréstimos Compulsórios.

> A classificação se dá em função da vinculação ou não do valor arrecado a uma contraprestação por parte do Estado e também da natureza da atividade vinculada ou destinação dos recursos. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 47).

A cobrança dos tributos pode ser de competência federal, estadual ou municipal. Podem ter finalidade fiscal, quando o objetivo for arrecadar recursos para o Estado; extrafiscal, quando a arrecadação do tributo busca regular determinado setor da economia; ou parafiscal, quando visa custear atividades que não integram as funções próprias do Estado.

Diante da complexidade e importância a pesquisa destaca um tributo específico: o Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Este é um tributo federal, fiscal e que incide sobre o patrimônio ou a renda de forma direta e pessoal.

2.2.1 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

O Imposto sobre a Renda ou Imposto de Renda (IR) é o tributo federal de maior arrecadação. O IR é considerado “[...] o carro-chefe das receitas da União”. (ICHIHARA, 2003, p. 218).

O Imposto de Renda obriga a empresa a destinar um percentual (médio ou fixo) da sua renda média anual ao governo. Segundo o artigo 3º, III, da Constituição Federal o Imposto de Renda, por ser um imposto da União incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

> O conceito de renda compreende o produto do capital (como os rendimentos obtidos com uma aplicação financeira), do trabalho (como o salário recebido pelo empregado) ou da combinação de ambos (como o lucro). (ALEXANDRE, 2012, p. 542).

Dessa forma entende-se que o Imposto de Renda incide sobre o Resultado das empresas e será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.

O Imposto de Renda incide sobre: “o resultado positivo (lucro) das empresas provenientes da diferença entre as receitas reconhecidas (ganhas) e as despesas que foram incorridas (consumidas) no período”. (OLIVEIRA, 2009, p. 99). Assim a base de cálculo do IR é o lucro.

> O IR atinge tanto as pessoas físicas (IRPF) quanto pessoas jurídicas (IRPJ). No caso das pessoas jurídicas, a base de cálculo é o lucro, que pode ser calculado de formas alternativas apontadas na legislação. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 122).

As leis e os dispositivos que regulamentam e normatizam o Imposto de Renda encontram-se consolidadas no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1990).

O referido Decreto foi instituído pelo Governo Federal e trata sobre a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda. Este substitui o Regulamento do Imposto sobre a Renda consolidado com o Decreto nº 1.041/94.

O RIR/99 está dividido em quatro livros: o Livro I, que trata da Tributação para Pessoa Física, o Livro II, que dispõe sobre a Tributação das Pessoas Jurídica, o Livro III, que aborda a Tributação na Fonte sobre Operações Financeiras e o Livro IV, que normatiza a Administração do Imposto.

A pesquisa desenvolvida abordará sobre a Tributação das Pessoas Jurídicas. De acordo com a Legislação citada, são contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ): as pessoas jurídicas e as empresas individuais.

As Pessoas Jurídicas são formadas pelas entidades em que a Lei empresta personalidade, capacitando-as a serem sujeitos de direitos e obrigações. Não possuem realidade física, e podem ser divididas em pessoas jurídicas do direito público ou privado. E as empresas individuais são aquelas que têm por objeto social o exercício de atividade própria de empresário (atividade com fins lucrativos), são conhecidas também como firmas individuais por não possuírem sócios, ou seja, tem apenas um titular ou proprietário.

O Imposto de Renda obedecendo ao Princípio da Isonomia, consagrado no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, considera que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Assim as Pessoas Jurídicas em situação equivalente, e toda a sua renda e proventos estão sujeitos à incidência do IR. Da mesma forma que trata de maneira diferenciada as situações desiguais, na qual, as alíquotas sejam maiores quando os rendimentos ou proventos forem mais elevados.

2.2.1.1 FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Fato Gerador é a concretização da hipótese de incidência tributária. O fato gerador do Imposto de Renda está previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), e tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos); e de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior).

Entendem-se como disponibilidade econômica ou jurídica os juros, salários, honorários e rendimentos de aposentadoria, por exemplo.

> A ocorrência do fato gerador dá-se pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações individuais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital e outras receitas não oriundas de atividades operacionais. (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p.169).

Para Ichihara "a determinação do momento da ocorrência do fato gerador é fundamental para se saber se o imposto é devido ou não, uma vez que o imposto só poderá ser lançado e exigido após a ocorrência do fato gerador." (ICHIHARA, 2003, p.202). Por isso a importância de se determinar o fato gerador e quando ele ocorreu.

2.2.1.2 BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Base se cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo. A base de cálculo do Imposto de Renda é o Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, como especificado no artigo 44 do Código Tributário Nacional: "A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

O Manual de Contabilidade Tributária reafirma a ideia dizendo que o montante real, presumido e arbitrado "[...] são as três modalidades de tributação atualmente existente para cálculo dos tributos de Imposto de Renda [...]". (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; PEREZ, 2011, p. 170).

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica pode ser apurado nos regimes de Tributação do Lucro Real, Presumido, Arbitrado e no Regime do Simples Nacional. Essas modalidades, caso não sejam determinadas por lei, pode ser uma escolha de cada empresa.

> O contribuinte pode optar em qual modalidade de apuração quer ser tributado, observadas algumas restrições ligadas à atividade realizada ou ao volume de receitas

> – no caso do Lucro Real ou presumido -, e de eventos justificadores do tratamento excepcional – no caso do Lucro arbitrado. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 121).

No entendimento de Rezende, Pereira e Alencar: “O Lucro Real corresponde ao lucro apurado pela contabilidade, ajustado por adições exigidas e exclusões e compensações permitidas pela legislação”. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 121).

Já no Lucro Presumido aplica-se um percentual sobre a receita bruta, obtendo como resultado um montante que presume ser o lucro. E no Lucro Arbitrado também é aplicado um percentual sobre a receita bruta, acrescidos em 20%. É aplicado por iniciativa do Fisco quando, por exemplo, não se pode apurar o imposto através do lucro presumido.

2.2.1.3 PERÍODO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. É importante destacar que o Imposto de Renda é apurado em um ano e declarado no ano subsequente.

> No ano seguinte o contribuinte prepara uma declaração de ajuste anual de quando deve de imposto (ou tem restituição de valores pagos a mais), sendo que esses valores deverão ser homologados pelas autoridades tributárias. (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 168).

O recolhimento do IRPJ compete a União e deverá ser realizado em um formulário conhecido como Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF).

2.3 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Para realizar um Planejamento Tributário, o gestor precisará escolher um regime de tributação, caso este já não seja determinado por lei. A modalidade dos tributos a ser escolhida deverá considerar o faturamento e a atividade da empresa. A escolha do regime tributário se dá no inicio de cada ano-calendário e uma vez determinado só poderá ser mudado no ano - calendário seguinte.

> A decisão por um ou outro regime de tributação deve estar baseada na margem de lucro da empresa antes do IRPJ e CSLL, obtida nas demonstrações contábeis do período anterior e em sua projeção até o final do ano. (OLIVEIRA, 2009, p. 212).

Os tipos de tributação existentes no Brasil e discriminados nessa pesquisa são: Lucro Real, Lucro presumido e o Simples Nacional. Cada um desses regimes possui uma legislação específica contendo as regras competentes a cada um.

2.3.1 LUCRO REAL

O Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1997, conceitua o lucro real como: "[...] o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária". Em conformidade com este decreto, o lucro real é definido como:

> O lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 170 e 171).

Oliveira, (2009, p.101) assegura que dos ajustes extra contábeis obtém-se o Lucro Real, considerado como base para o cálculo de IRPJ do período de apuração.

Assim o regime tributário Lucro Real incide sobre o resultado real (lucro ou prejuízo) da empresa em um determinado período. A receita da empresa é ajustada pelas adições, exclusões ou compensações prescritas na legislação do imposto de renda.

Essas adições se dão porque quando a empresa registra uma despesa, por exemplo, esta reduzirá o resultado. Contudo, caso essa despesa não seja aceita como dedutível para a apuração do imposto de renda deverá ser adicionada ao resultado líquido. Essas Adições estão no artigo 249 do Regulamento do Imposto de Renda.

Já as Exclusões e Compensações feitas pelas empresas para apuração do IRPJ, são evidenciadas pelo artigo 250 do Regulamento do Imposto de Renda. Assim está determinado que podem ser excluídas do lucro líquido os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração.

Também são excluídos os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real. Sobre as Compensações observa-se que:

> A legislação admite ainda, que se a pessoa jurídica houver incorrido em prejuízo fiscal em períodos de apuração anteriores, esse será compensável com lucros futuros. Tal compensação não poderá reduzir o Lucro Real em mais de 30,0% (trinta por cento) do valor que teria caso a compensação não fosse realizada. (OLIVEIRA, 2009, p. 105).

Dessa forma, as Compensações permitidas para apuração do IRPJ no Lucro Real representam os prejuízos fiscais em períodos anteriores.

2.3.1.1 OPÇÃO PELO REGIME LUCRO REAL

A escolha pelo regime Lucro Real é uma opção e será definida no primeiro pagamento do imposto, geralmente no inicio do ano e terá efeito por todo o ano-calendário, sendo irretratável durante esse ano.

> Qualquer empresa pode optar pela tributação pelo lucro real, mas algumas são obrigadas a utilizar esta modalidade, em função de características relacionadas a tamanho e tipo de atividade desenvolvida. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 131).

O artigo 246 do RIR/99 baseada na Lei nº 9.718, de 1998, art. 14, define quais empresas são obrigadas ao lucro real. Assim as empresas cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de quarenta e oito milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período multiplicado por quatro milhões, quando inferior a doze meses, devem ser tributadas com base no lucro real.

Além disso, as atividades bancárias (comerciais, de investimento e de desenvolvimento), as caixas econômicas, as sociedades de crédito, de financiamento e de investimento, as sociedades de crédito imobiliário, as corretoras de títulos são obrigadas ao Lucro Real.

As 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 e as empresas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior também estão obrigadas ao regime tributário do Lucro Real.

2.3.1.2 OBRIGAÇÕES DO REGIME LUCRO REAL

Para as empresas tributadas pelo regime do Lucro Real a fiscalização exige que adotem uma escrituração comercial e fiscal mais complexa, observando os princípios de contabilidade e as normas fiscais e comerciais. As empresas precisam ter documentos bem organizados e estruturados e o controle de todo movimento financeiro, administrativo, do estoque, da produção e das vendas.

A sistemática de tributação com base no Lucro Real ordena a elaboração de Balanços Patrimoniais que estejam de acordo com a legislação em vigor. É exigido também que toda a escrituração contábil e fiscal elaborada pela empresa seja devidamente comprovada.

A fim de cumprir essas obrigações e alcançar uma escrituração adequada vários procedimentos devem ser adotados pelas empresas optantes pelo Lucro Real.

> A rigorosa observância dos princípios de contabilidade; constituição das provisões necessárias, completa escrituração contábil e fiscal, escrituração de um conjunto de livros fiscais e contábeis, incluindo o Registro de Inventário e o Lalur; preparação das demonstrações contábeis. (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 170).

O Regulamento do Imposto de Renda determina que as empresas optantes pela apuração do Lucro Real elaborem livros comerciais como o Livro Diário e o Livro Razão e livros fiscais representados pelos livros para registro de inventário; livro para registro de entradas (compras); para registro permanente de estoque, (para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda); livros de Movimentação de Combustíveis e o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR);

O Livro de Apuração do Lucro Real é um livro fiscal, criado pelo Decreto-Lei nº 1.598/77, para atender o parágrafo 2º do artigo 177 da lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

> O Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) é um livro de escrituração de natureza eminentemente fiscal e foi criado para que as empresas possam controlar e registrar os fatos patrimoniais que interferem na apuração do IRPJ, em conformidade com a legislação tributária, sem contudo, desobedecer aos preceitos contábeis, contendo, ainda elementos que poderão afetar o resultado de períodos de apuração futuros. (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 226).

O Lalur é uma ferramenta de controle obrigatório para todas as Pessoas Jurídicas contribuintes de imposto sobre a renda com base no lucro real. Tem o objetivo de conciliar as divergências entre o lucro contábil e o real do período-base de apuração.

Como o fisco não aceita como dedutíveis algumas despesas e não tributáveis algumas receita é necessário que estas sejam adicionadas, excluídas ou compensadas para a apuração do Imposto de Renda. Esses ajustes são controlados no Lalur, que se divide em duas partes: A e B.

> Na parte A, são escriturados os ajustes ao lucro e é transcrita a demonstração do lucro real; na parte B, são lançados os valores que afetarão o lucro real de períodos futuros, tais como prejuízos a compensar, depreciação acelerada incentivada e provisões momentaneamente não dedutíveis. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, P. 139).

As organizações optantes pelo regime do Lucro Real ainda precisam elaborar e apresentar a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) e a Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL). Bem como apurar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o PIS sobre Receitas, a COFINS e elaborar o Registro de entradas e saídas de mercadorias.

2.3.1.3 BASE DE CÁLCULO DO REGIME LUCRO REAL

A base de cálculo do imposto, de acordo com a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real correspondente ao período de apuração. Dessa forma compreendem a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, que resultem de ato ou negócio e tenham o mesmo efeito previsto na norma específica de incidência do imposto.

> No caso do lucro real, é necessário para seu cálculo conhecer o valor do lucro ou prejuízo líquido dos períodos e dos valores que devem ser acrescidos, excluídos ou compensados a esse lucro, de acordo com a legislação fiscal. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 139).

2.3.1.4 PERÍODO DE APURAÇÃO DO REGIME LUCRO REAL

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3000/99, em seu artigo 247 define que:

> "§ 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)".

O lucro real pode ser apurado trimestralmente ou anualmente. Na apuração trimestral o lucro deverá ser determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Já na apuração anual as empresas deverão realizar os recolhimentos mensalmente com base em estimativas.

> As empresas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real têm a opção pelo pagamento do imposto em bases estimadas mensais, apurando-se o lucro real anualmente, com a possibilidade de suspenção ou redução do imposto com base em balanços ou balancetes periódicos. (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 171).

Quando a empresa optar pela apuração anual, deverá ficar atenta e obedecer alguns critérios, conforme exposto a seguir:

> Além de ficarem impedidas de optar pela tributação com base no lucro presumido, elas estarão obrigadas ao pagamento mensal da parcela do imposto que será devido a título de antecipação, inclusive o relativo ao mês de dezembro, calculado por estimativa. Essas parcelas serão vencíveis até o último dia útil do mês subsequente ao de sua apuração. (OLIVEIRA, 2009, p. 106).

Na apuração anual, a base de cálculo a ser pago mensalmente, segundo Hiromi Higuchi, Fábio Higuchi e Celso Higuchi (2009, p. 37) é o resultado da soma de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, mais os ganhos de capital e demais receitas e resultados positivos, menos os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras.

Com o recolhimento por Estimativa, o valor do tributo pago mensalmente será compensado com o montante devido com base no lucro Real, e caso haja diferença de valores, este poderá ser recolhido. As pessoas jurídicas que apresentam a declaração de rendimentos anualmente poderão suspender ou reduzir o valor do imposto, caso tenha prejuízo fiscal ou incentivo fiscal.

> [...] 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. [...] (HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio; HIGUCHI, Celso, 2009, p. 39).

A demonstração do Balanço ou Balancete mensal é de grande importância para a suspenção ou redução do imposto. Caso a empresa não os apresente, mesmo que tenha tido prejuízos fiscais, estará sujeita a multa.

2.3.2 LUCRO PRESUMIDO

O Regime de apuração pelo Lucro Presumido é uma modalidade optativa e simplificada de se apurar o lucro. É uma alternativa de tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, utilizadas por algumas pessoas jurídicas. As normas de tributação pelo Lucro Presumido são regulamentadas pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3.000/99.

> A Legislação, ao introduzir a figura do lucro presumido [...] visou facilitar as rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações, geralmente algumas empresas de pequeno porte e menor nível de estrutura e cujo pagamento do imposto presumido satisfaz o tesouro nacional. (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 180).

Isso se dá porque a sistemática com base no lucro presumido tem o objetivo de simplificar o cálculo do tributo devido. Para atingir esse objetivo o Regulamento do Imposto de Renda no artigo 527 considera que as empresas optantes por esta forma de tributação

devem manter a escrituração contábil assim como o Livro Registro de Inventário, no qual deverão estar registrados os estoques.

Contudo o parágrafo único desse mesmo artigo destaca que se a empresa mantiver o Livro Caixa escriturado com toda a movimentação financeira, representado pelas receitas recebidas, pelas saídas de numerários e movimentações bancárias não estarão obrigadas a possuir uma escrituração contábil detalhada das suas receitas e despesas.

O Imposto de Renda no regime pelo Lucro Presumido incidem diretamente sobre as Receitas, por isso a utilização do Livro Caixa. Oliveira, Chieregato, Junior e Gomes, (2011, p.180) ressaltam a importância da escrituração do Livro Caixa que precisa ser escriturado de acordo com os princípios e formalidades previstos na legislação fiscal.

2.3.2.1 OPÇÃO PELO REGIME LUCRO PRESUMIDO

O artigo 516 do Decreto assim estabelecia:

> A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

Contudo com a redação dada pela Lei 10.637 de 2002 o limite para opção pelo Presumido teve um aumento. Assim ficou definido que a pessoa jurídica poderá optar pelo regime com base no Lucro Presumido quando a receita total, no ano-calendário anterior for inferior ao limite de quarenta e oito milhões de reais. E quando a empresa iniciar suas atividades no decorrer do ano anterior, o limite será de quatro milhões multiplicados pela quantidade de meses da atividade.

Além de ter o limite de faturamento determinado, Oliveira, (2010, p.110) destaca que poderão optar por este regime aquelas empresas que não esteja obrigada, no ano-calendário, a apuração do Imposto de Rendo pelo lucro real. A opção pelo Lucro Presumido será efetuada no momento em que a primeira parcela ou a cota única do imposto for paga e é irretratável por todo o ano-calendário.

> [...] está revogada a faculdade prevista no art. 26, § 3º, da Lei nº 9.430/96 para mudar a opção de lucro presumido para lucro trimestral ou anual, no curso do ano-calendário ou por ocasião da entrega da declaração de informações. (HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio; HIGUCHI, Celso, 2009, p. 55).

A data de pagamento da primeira parcela correspondente de janeiro a março- primeiro período de apuração de cada ano-calendário será no final do mês de abril.

> A lei elegeu o momento da opção pelo lucro presumido no ato do pagamento da primeira ou única quota do imposto de renda. A data de pagamento de outros tributos ou contribuições não é no momento da opção [...]. (HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio; HIGUCHI, Celso, 2009, p. 55).

Caso a empresa inicie suas atividades no segundo semestre do ano-calendário pagará a primeira quota ou a cota única do imposto correspondente ao período de apuração do início da atividade.

É válido considerar que, mesmo que sejam raras, há vedações para a inclusão no Lucro Presumido. Não poderão optar pelo Regime de apuração do Lucro Presumido aquelas empresas que usufruam benefícios fiscais de isenção ou redução do Imposto de Renda, que obtenham lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior e instituições financeiras, por exemplo.

2.3.2.2 OBRIGAÇÕES DO REGIME LUCRO PRESUMIDO

Como supracitado as empresas optantes pela tributação com base no Lucro Presumido deverá manter uma escrituração contábil nos termos da legislação comercial e o Livro Registro de Inventário. Hiromi Higuchi, Fábio Higuchi e Celso Higuchi também fazem a seguinte consideração:

> As pessoas jurídicas em geral têm, ainda, a obrigação acessória de manter em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial, todos os livros de escrituração obrigatórios pelas legislações fiscal e comercial, bem como os documentos que serviram de base para a escrituração. (HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio; HIGUCHI, Celso, 2009, p. 76).

As empresas optantes pelo regime de tributação no Lucro Presumido têm também a obrigação de apresentar mensalmente declarações como a DACON e a DCTF. Há também as obrigações anuais como a DIPJ e a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF).

Há algumas declarações que são específicas para uma determinada atividade empresarial. As empresas de prestação de serviço, por exemplo, devem apresentar anualmente a Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (DMDE).

2.3.2.3 BASE DE CÁLCULO DO REGIME LUCRO PRESUMIDO

No presumido os impostos são apurados a partir de um percentual estabelecidos por lei no qual haverá presunção do lucro, variando em função das atividades. Assim:

> No caso do lucro presumido a base de cálculo é um percentual fixado sobre o faturamento e ajustado por algumas outras receitas da sociedade. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 319).

Hiromi Higuchi, Fábio Higuchi e Celso Higuchi (2009, p. 57) abordam que a base de cálculo do IR das empresas tributadas pelo lucro presumido será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no artigo 15 da Lei nº 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital, na forma do artigo 25 da Lei nº 9.430/96.Com base nessa lei os autores Oliveira, Chieregato, Junior e Gomes, descrevem que:

> Para o comércio e a Indústria aplica-se sobre a receita bruta o percentual de 8,0% (oito por cento), já no caso de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural, 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento); serviços em geral, 32,0% (trinta e dois por cento); serviços hospitalares e de transporte de carga, 8% (oito por cento); demais serviços de transporte, 16% (dezesseis por cento). (OLIVEIRA; CHIEREGATO; JUNIOR; GOMES, 2011, p. 183).

Oliveira, Chieregato, Junior e Gomes (2011, p.183) ainda comentam que calculado o lucro presumido a empresa deverá adicionar a esse lucro os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela atividade.

Dessa forma são adicionados ao lucro os ganhos adquiridos em aplicações feitas em bolsa de valores, juros recebidos a título de remuneração de capital próprio por outras empresas, sendo pessoa jurídica sócia ou acionista, receitas oriundas de locação de imóvel, quando este não for objeto social da empresa.

Bem como os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens e direitos, os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladas, controladoras, coligadas ou interligadas, juros ativos, os descontos obtidos em pagamentos de obrigações, e os valores pendentes de tributação na parte “B” do Lalur, caso a empresa tenha sido tributada no ano anterior pelo regime do Lucro Real.

2.3.2.4 PERÍODO DE APURAÇÃO DO REGIME LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido das organizações optantes por este regime deve ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, ou na data de extinção da pessoa jurídica, caso esta encerre as suas atividades.

2.3.3 SIMPLES NACIONAL

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, conhecido como Simples Nacional ou

Super Simples é uma alternativa simplificada de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos. Foi instituído por uma lei especial - a Lei Complementar 123/2006, de 14 de dezembro de 2006, e entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2007.

O Simples Nacional é: [...] um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte.(ALEXANDRE, 2012, p. 652).

Rezende, Pereira e Alencar, (2010, p. 174) salientam que com o Simples Nacional há uma simplificação no recolhimento e na burocracia administrativa da gestão de tributos das empresas que optarem por esse regime.

A Lei Complementar nº 123/2006 institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e altera dispositivos das Leis 8.212 e 8.213, 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; revoga as Leis 9.317, de 4 de dezembro de 1996 e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

A Lei nº 123/2006 foi alterada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007, pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, pela Lei Complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009 e pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.

O artigo 1° da Lei Complementar 123/2006 considera que:

> Esta Lei Complementar estabelece 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, especialmente no que se refere:
> I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
> II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
> III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

Há também Medidas Provisórias, Decretos, Portarias do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Fazenda, Portarias do Comitê Geral do Simples Nacional, Instruções Normativas, Atos Declaratórios, Recomendações e Resoluções que dão suporte as normas desse regime simplificado.

O Simples Nacional conta também com um portal disponibilizado no site da Receita Federal do Brasil no qual são visualizados serviços e informações relativos à opção, como

aplicativos relacionados ao cálculo, declaração, inclusão ou exclusão e consulta dos optantes pelo Simples Nacional, além do acesso a Legislação e manuais e notícias relacionadas ao regime.

O Simples abrange a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios brasileiros e engloba o cálculo e pagamento, de uma só vez, de oito tributos calculados e pagos através de um único documento: do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), gerado e impresso pelo Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS).

Os tributos abrangidos pelo Simples Nacional são: o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, a Contribuição Social do Lucro Líquido, o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS) ou Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) - tributos federais, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) – tributo estadual ou do Distrito Federal e o Imposto sobre Serviços (ISS) - tributo municipal.

O Simples Nacional, por sua vez, não abrange o Imposto de Renda nas aplicações financeiras, nos ganhos de capital, nos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoa física.

Também não abrange a Contribuição Previdenciária do empregado e do sócio ou titulas, o PIS, A Cofins e o IPI na importação de bens e serviços, assim como o ICMS devido na substituição tributária, na aquisição ou manutenção em estoque sem documento fiscal, por exemplo.

E não engloba o ISS sobre serviços sujeitos à retenção na fonte e nos Impostos sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto Territorial Rural (ITR), Fundo de Garantia (FGTS), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

O Simples Nacional não é administrado pela União, mas sim pelo Conselho Geral do Simples Nacional (CGSN), vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por oito pessoas divididas da seguinte forma: quatro representantes são da União, dois representantes são do Estado e Distrito Federal e dois são dos Municípios.

> Compete ao CGSN, regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime tributário do Simples Nacional, observadas as regras constantes da própria lei. (ALEXANDRE, 2012, p.652).

O montante apurado com o Simples Nacional é então pago à União, mas é regulamento pelo Conselho Geral do Simples Nacional.

2.3.3.1 OPÇÃO PELO REGIME SIMPLES NACIONAL

Assim como nos regimes do Lucro Real e Presumido a opção pelo Simples Nacional feita pela pessoa jurídica é irretratável para todo o ano-calendário e é válida a todos os estabelecimentos (matriz e filiais) da pessoa jurídica.

O ingresso da Pessoa Jurídica ao Simples Nacional é facultativo. Aquelas organizações que se enquadram na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte poderão se inscrever no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

É considerada microempresa (ME) o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que obtenha, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a trezentos e sessenta mil reais. Já as empresas de pequeno porte (EPP) são aquelas na qual o empresário aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a trezentos e sessenta mil reais e igual ou inferior a três milhões e seiscentos mil reais.

Para optar por esse regime será necessário também que a empresa tenha inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), no Município (ou ainda no Estado, se for exigido), não incorra em nenhuma vedação e formalize no local e prazo definidos a inscrição.

> A opção deverá ser feita no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, podendo gerar efeitos a partir da data do inicio de atividade, desde que exercida nos termos, prazo e condições a serem estabelecidos no ato do Comitê Gestor. (ALEXANDRE, 2012, p. 663).

Para aquelas empresas que estão inicializando suas atividades, a opção pelo Simples Nacional ocorrerá em qualquer mês do ano-calendário, respeitando o prazo de até trinta dias da data de deferimento da última inscrição da matriz no Município ou Estado, observando o prazo de 180 dias da inscrição do CNPJ.

Com relação a essas empresas que iniciaram suas atividades no próprio ano-calendário, Alexandre, (2012, p. 653) evidencia que os limites serão sempre proporcionais a

quantidade de meses, inclusive as frações de meses, em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade.

Assim, caso a empresa de pequeno porte, por exemplo, comece as atividades em julho e optar pelo Simples Nacional não poderá auferir até o final do ano-calendário receita bruta superior a R$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil). E se for uma microempresa a receita bruta não poderá ultrapassar a R$ 180.000,00 (cento e oitenta mil).

Se a opção for aceita será disponibilizado no portal do Simples o Termo de Deferimento. Caso haja alguma pendência será gerado o Relatório de Pendências e o Relatório de Acompanhamento, se houver contestações com a Receita Federal, com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.3.3.2 OBRIGAÇÕES DO REGIME SIMPLES NACIONAL

No entender de Rezende, Pereira e Alencar, (2010, p. 179) o Simples Nacional traz uma grande simplificação em relação às obrigações acessórias exigidas pelo governo. Dessa forma considera que as empresas optantes por esse regime, poderão adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, contando que conservem os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos, assim como fazer uma declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais. Sobre essa declaração está exposto que:

> A LC 128/2008 acresceu ao art. 25 da LC 123/2006 um § 1.º, estipulando que a declaração apresentada pelos optantes do Simples Nacional constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas. (ALEXANDRE, 2012, p. 693).

As ME e EPP também deverão emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, com base nas instruções do Comitê Gestor, manter o livro-caixa com a movimentação bancária e financeira e entregar a declaração eletrônica com os dados referentes aos serviços prestados ou tomados de terceiros.

E ainda apresentar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP). Assim como apresentar as Relações Anuais de Empregados e da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) e do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED).

Alexandre, (2012, p. 694) comenta que a lei complementar 123/2006 atribuiu ao Comitê Gestor a competência para estabelecer outras obrigações acessórias, vedando,

contudo, o estabelecimento de regras unilaterais pelas unidades políticas partícipes do sistema.

2.3.3.3. BASE DE CÁLCULO DO REGIME SIMPLES NACIONAL

O valor devido do Simples Nacional é calculado sobre a receita bruta mensal e não sobre o lucro. Dessa forma entende que:

> A base de cálculo do SIMPLES Nacional é a receita bruta, entendida como tal o produto da venda de bens e serviços nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 176).

A receita bruta é o resultado do produto da venda de bens nas operações em conta própria, mais o produto da venda de serviços nas operações em conta própria, mais o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia.

2.3.3.4 PERÍODO DE APURAÇÃO DO REGIME SIMPLES NACIONAL

O período de apuração do Simples Nacional é o mês calendário. O imposto calculado deverá ser pago até o dia 20 do mês subsequente ao período de apuração. Quando a pessoa jurídica tiver filial, o pagamento do DAS será feito com o CNPJ da matriz.

> A apuração do tributo devido pelo SIMPLES Nacional ocorre mediante aplicação da alíquota devida ao valor da receita bruta mensal auferida pela empresa. Para encontrar a alíquota devida, a empresa deve considerar o tipo de atividade e a receita bruta acumulada no ano, consultando a tabela correspondente (indústria, comércio serviços, locação de bens móveis), como também qual a faixa de alíquota em que se enquadra. Uma vez encontrada a alíquota, ela é aplicada ao valor do faturamento obtido no mês. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 177).

Essa apuração deverá ser efetuada após a empresa ter registrado todos os dados mensais sobre suas receitas brutas, para que o tributo possa ser calculado corretamente.

2.3.3.5 VEDAÇÕES À OPÇÃO DO REGIME SIMPLES NACIONAL

É importante ressaltar que nem todas as pessoas jurídicas poderão ser inscrever no Simples Nacional. O artigo 17 da Lei Complementar 123/2006 especifica as empresas que não poderão optar por esse regime.

Assim as associações e fundações privadas e públicas, as autarquias, a pessoa jurídica com sede no exterior, as cooperativas (exceto a de consumo) e as Sociedades por Ações

(anônima ou comandita por ações) são exemplos de empresas que não poderão optar pelo Simples.

Ainda há vedações para a pessoa jurídica que tenha como sócio outra pessoa jurídica, a pessoa jurídica que seja sócia de outra pessoa jurídica, ou aquela que tenha como sócio uma pessoa física domiciliada no exterior, a pessoa jurídica que tenha como sócio uma entidade da administração pública, direta ou indireta, seja Federal, Estadual ou Municipal.

Também são vedadas a pessoa jurídica resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica ocorrido em um dos cincos anos anteriores, assim como para a pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ está inapta, ou seja, consta como inexistente ou que tenha praticado operações irregulares em comércio exterior.

2.3.3.6 EXCLUSÃO DO REGIME SIMPLES NACIONAL

As regras e o modo de exclusão do Simples Nacional são regulamentados pelo Comitê Gestor. Assim a exclusão nessa modalidade de tributação se dará de quatro maneiras:

1. Pedido de Exclusão por comunicação da Pessoa Jurídica;
2. Exclusão por oficio;
3. Exclusão por decisão administrativa;
4. Exclusão por decisão judicial

No pedido de exclusão por comunicação, a Pessoa Jurídica poderá fazer espontaneamente ou por comunicação obrigatória, quando a empresa possuir débitos com o INSS ou com as Fazendas Públicas: Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.

Já a exclusão por ofício dar-se-á quando for constatada a falta de exclusão obrigatória e será realizada pela entidade federativa competente (a Receita Federal do Brasil, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A exclusão por decisão administrativa é um ato praticado pela administração pública e a exclusão por decisão judicial é um ato praticado pela administração tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios em decorrência de um mandato judicial.

3 METODOLOGIA

Para a elaboração do trabalho foi realizada uma Pesquisa Bibliográfica sobre o tema proposto. A pesquisa bibliográfica é elaborada com base na leitura, análise, interpretação e comparações de livros, artigos, monografias, legislação pertinente e outros documentos que já abordaram o tema escolhido. Para Marconi e Lakatos a pesquisa bibliográfica:

> Abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., [...] sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto [...]. (MARCONI; LAKATOS, 2007, p. 71).

Uma das vantagens desse método de pesquisa é que ele fornece ao pesquisador uma variedade de informações do que já foi produzido e comentado por outros autores sobre aquele determinado assunto, podendo fazer com que este chegue a novas conclusões através do exame do que já foi escrito. A bibliografia pertinente "oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde problemas não se cristalizaram suficientemente". (Manzo (1971:32) apud Marconi e Lakatos, 2010, p. 166).

As autoras Marina Marconi e Eva Lakatos, consideram que a Pesquisa Bibliográfica pode ser desenvolvida junto a uma Pesquisa de Campo: "As duas tarefas, pesquisa bibliográfica e de campo, podem ser executadas concomitantemente". (MARCONI; LAKATOS, 2007, p. 26). Por isso, a fim de obter uma variedade maior de informações e mostrar na prática como se apura os tributos nos regimes abordados, simultaneamente a Pesquisa Bibliográfica foi feita também uma Pesquisa de Campo.

O estudo ainda utilizou de uma abordagem Qualitativa, pois utilizou de comparações e interpretações dos dados colhidos; Exploratória, já que envolveu pesquisas com o objetivo de estimular a compreensão do assunto; e Descritiva, pois expôs conceitos e características do assunto, sem alterá-los.

O instrumento de coleta de dados foi por Amostragem. O levantamento bibliográfico ocorreu em bibliotecas e na internet identificando assim as obras que tratam do assunto publicadas nos últimos oito anos. Na Pesquisa de Campo considerou que em um universo de atividades somente alguns segmentos empresariais seriam estudados.

Marconi e Lakatos dispõem sobre a Amostragem da seguinte forma:

> Quando se deseja colher informações sobre um ou mais aspectos de um grupo grande ou numeroso, verifica-se, muitas vezes, ser praticamente impossível fazer um

> levantamento do todo. Daí a necessidade de investigar apenas uma parte dessa população ou universo. (MARCONI; LAKATOS, 2007, p. 41).

Os segmentos empresariais escolhidos foram: uma empresa cujo ramo de atividade é o comércio varejista de produtos agropecuários, uma indústria de vidros e uma prestadora de serviço na área contábil, nomeadas no trabalho, como Empresa A, Empresa B e Empresa C, respectivamente, situadas em Vitória da Conquista, cidade localizada no interior da Bahia.

Estas empresas podem optar por qualquer um dos três regimes de tributação e foram analisadas para que se possa mostrar como apurar os tributos incidentes sobre cada uma delas, principalmente o Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Foram utilizados os Balanços Patrimoniais e Demonstrações do Resultado do Exercício dos anos de 2010 e 2011. Assim foram apurados os tributos a que as empresas são submetidas, no regime do Lucro Real, Presumido e do Simples Nacional, destacando o Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Através da comparação do valor apurado em cada regime pode-se verificar qual a melhor alternativa de tributação disponível na legislação tributária para cada segmento empresarial examinado.

Destacaram-se no trabalho autores como Gustavo Pedro de Oliveira, 2009, Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi, Celso Hiroyuki Higuchi, 2009, Amaury José Rezende, Carlos Alberto Pereira e Roberta Carvalho de Alencar, 2010, Luís Martins de Oliveira, Renato Chieregato, José Hernandes Perez Junior, Marliete Bezerra Gomes, 2011.

Foi utilizado também o Regulamento do Imposto de Renda atualizado. Diante do material foram identificados e fichados os aspectos do tema mais relevantes para a pesquisadora.

3.1 APURAÇÃO DO TRIBUTO PELO LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL

Ao iniciar o planejamento tributário em uma empresa é necessária a análise da atividade empresarial e da legislação tributária. Após essas considerações outras informações também devem ser consideradas. O trabalho mostra agora como é apurado os tributos pelo Lucro Real, Presumido e Simples Nacional em três segmentos empresariais, nomeados como Empresa A, Empresa B e Empresa C.

Considerando que as empresas estudadas não sofrem vedações a nenhum regime e o seu faturamento permite a opção tanto pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional

foram apurados os tributos, constatando assim, em qual regime o valor destes será menos oneroso.

Para apuração do tributo e escolha do melhor regime foram utilizadas as informações obtidas com os Balanços Patrimoniais e Demonstrações Contábeis desses segmentos empresariais, dos períodos de 2010 e 2011.

3.1.1 EMPRESA A

Ramo: Produtos Agropecuários
Atividade: Comércio no varejo e Prestação de Serviço Agronômico

É importante destacar que para obter o Faturamento de 2011 da Empresa A as vendas realizadas foram na mesma totalidade realizadas no Estado da Bahia e as Compras no Estado de São Paulo. Assim a alíquota de ICMS foi de 17% nas vendas e de 7% nas compras. E o ISS foi tributado à alíquota de 5%.

Para apuração do PIS e da COFINS foram aplicadas a alíquotas de 0.65% e 3%, respectivamente, sobre o Faturamento Total de R$ 3.234.363,52. E para a apuração do INSS foi aplicada a alíquota de 28,6% sobre a Folha Bruta Anual da empresa de R$ 210.613,03.

Posto isto se verifica na Tabela 1, na Tabela 2 e na Tabela 3 o faturamento da empresa, o estoque de mercadoria e o montante apurado dos tributos.

Tabela 1 – Faturamento da Empresa A em 2011

	VENDA	ICMS	ISS
VENDA DE MERCADORIA	3.227.582,57	548.689,04	-
VENDA DE SERVIÇOS	6.780,95	-	339,05
FATURAMENTO TOTAL	**3.234.363,52**	**548.689,04**	**339,05**

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos nos demonstrativos contábeis.

Tabela 2 - Estoque de Mercadoria da Empresa A

	MERCADORIA	ICMS	LÍQUIDO
EM 31/12/2010	792.664,28	55.486,50	737.177,78
COMPRAS 2011	2.456.107,96	171.927,55	2.284.180,41
VENDA 2011 (PELO CUSTO)			(2.397.597,56)
EM 31/12/2011		**227.414,05**	**623.760,63**

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos nos demonstrativos contábeis.

Tabela 3 – Apuração dos Tributos da Empresa A

TRIBUTO	DÉBITO	CRÉDITO	A RECOLHER
ICMS	548.689,04	227.414,05	321.274,99
PIS			21.023,96
COFINS			97.030,91
INSS			60.235,33

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos com a aplicação das alíquotas.

3.1.1.1 APURAÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL NA EMPRESA A

Conforme abordado o Lucro Real é o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial já ajustado pelas adições, exclusões e compensações. Por isso no regime do Lucro Real o IR e a CSLL são apurados como exposto na tabela 4:

D.R.E/2011

Faturamento Bruto:	3.234.363,52
CMV:	(2.397.597,56)
Lucro Bruto:	836.765,96
Despesas e Impostos Faturados:	(827.68,94)
Lucro Líquido:	**9.078,02**

Tabela 4 – Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real na Empresa A

TRIBUTO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	A RECOLHER
IRPJ	9.078,02	15%	1.361,70
CSLL	9.078,02	9%	817,02

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos com a aplicação das alíquotas.

3.1.1.2 APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO NA EMPRESA A

A base de cálculo para a apuração do Imposto de Renda no Lucro Presumido é o valor da receita bruta e as alíquotas são definidas por lei, de acordo com a atividade empresarial. Assim na Empresa A o Imposto de Renda é apurado aplicando a alíquota de 8% ao

Faturamento Bruto de R$ 3.234.363,52 e a alíquota de 12% para a CSSL Dessa forma obtém a base de R$ 258.749,08 conforme mostrado na tabela 5:

Tabela 5 – Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido na Empresa A

TRIBUTO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	A RECOLHER
IRPJ	258.749,08	15%	38.812,36
CSLL	388.123,62	9%	34.931,12

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos com a aplicação das alíquotas.

3.1.1.3 APURAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL NA EMPRESA A

Para apuração dos tributos pelo Simples Nacional foi considerado o Faturamento Bruto da Empresa A, dividido por 12 meses. Assim foi encontrado o Faturamento Bruto Mensal para aplicação da alíquota, estabelecida por lei, como mostrado na tabela 6.

Tabela 6 - Apuração dos Tributos pelo regime Simples Nacional na Empresa A

	FATURAMENTO	ALIQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	TOTAL
JAN	269.530,29	10,04%	1239,84	1239,84	3746,47	889,45	10754,26	9190,98	27060,84
FEV	269.530,29	10,04%	1239,84	1239,84	3746,47	889,45	10754,26	9190,98	27060,84
MAR	269.530,29	10,13%	1266,79	1266,79	3773,42	889,45	10808,16	9298,80	27303,42
ABR	269.530,29	10,23%	1266,79	1266,79	3827,33	916,40	10915,98	9379,65	27572,95
MAI	269.530,29	10,23%	1266,79	1266,79	3827,33	916,40	10915,98	9379,65	27572,95
JUN	269.530,29	10,32%	1293,75	1293,75	3854,28	916,40	10996,84	9460,51	27815,53
JUL	269.530,29	10,32%	1293,75	1293,75	3854,28	916,40	10996,84	9460,51	27815,53
AGO	269.530,29	11,23%	1401,56	1401,56	4204,67	997,26	11967,14	10296,06	30268,25
SET	269.530,29	11,23%	1401,56	1401,56	4204,67	997,26	11967,14	10296,06	30268,25
OUT	269.530,29	11,32%	1401,56	1401,56	4231,63	997,26	12101,91	10376,92	30510,83
NOV	269.530,29	11,32%	1401,56	1401,56	4231,63	997,26	12101,91	10376,92	30510,83
DEZ	269.530,29	11,42%	1428,51	1428,51	4258,58	1024,22	12182,77	10457,78	30780,36
			15902,29	15902,30	47760,77	11347,22	136463,19	117164,81	**344540,57**

Fonte: Elaboração própria através da aplicação das alíquotas do Simples Nacional sobre o faturamento mensal.

3.1.1.4 COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS REGIMES – EMPRESA A

Ao comparar o montante apurado do Imposto de Renda, bem como o montante final de todos os outros tributos percebe-se observando a tabela 7 que o regime Tributário Simples Nacional é o que traz o menor desencaixe monetário para este segmento empresarial.

A Empresa A possui muitas despesas que diminuem o Lucro Líquido e consequentemente o valor do Imposto de Renda com base no Lucro Real. Contudo mesmo tendo um faturamento bruto de R$ 3.234.363,52, quase o valor limite para o enquadramento no Simples Nacional,

que é de R$ 3.600.000,00, o que representa a aplicação das alíquotas mais altas, o Simples ainda é a melhor modalidade para esse segmento empresarial.

Tabela 7 - Comparação do montante dos tributos na Empresa A

	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL
IRPJ	1.361,70	40.687,27	15.902,29
CSLL	817,02	34.931,12	15.902,29
ICMS	321.274,99	321.274,99	117.164,81
ISS	339,05	339,05	-
PIS	21.023,36	21.023,36	11.347,22
COFINS	97.030,91	97.030,91	47.760,77
INSS	52.931,98	60.235,33	136.463,19
TOTAL	**494.779,01**	**575.522,03**	**344.540,57**

Fonte: Elaboração própria através dos resultados da apuração dos tributos.

3.1.2 EMPRESA B

Ramo: Metalúrgico
Atividade: Setor Industrial

Assim como na Empresa A, foram consideradas que as vendas realizadas pela Empresa B foram feitas no Estado da Bahia e as Compras no Estado de São Paulo. Como se trata de uma indústria incide sobre ela o IPI, cuja alíquota é 10%.

Também foram considerados que a matéria-prima da indústria foi totalmente consumida e que o estoque de produtos em processo é igual a zero.

Para apuração do PIS e da COFINS foram aplicadas a alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre o Faturamento Total de R$ 2.030.536,81. Para o INSS foi aplicada a alíquota de 28,6% sobre a folha bruta anual de R$ 175.701,00. Dessa forma foram encontrados os seguintes valores demonstrados nas tabelas 8, 9 e 10.

Tabela 8 – Faturamento da Empresa B em 2011

	VENDA	ICMS	IPI
VENDA DE PRODUTOS	2.030.536,81	345.191,26	203.053,68
FATURAMENTO TOTAL	**2.030.536,81**	**345.191,26**	**203.053,68**

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos nos demonstrativos contábeis.

Tabela 9 - Estoque de Produtos Acabados da Empresa B

	PRODUTO	ICMS	IPI	LÍQUIDO
EM 31/12/2010	213.463,08	14.942,41	21.346,31	177.174,36
COMPRAS 2011	1.042.017,82	72.941,25	104.201,78	2.284.180,41
VENDA 2011(PELO CUSTO)				(664.429,33)
EM 31/12/2011		**87.883,66**	**125.548,09**	**377.619,82**

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos nos demonstrativos contábeis.

Tabela 10 - Apuração dos Tributos na Empresa B

TRIBUTO	DÉBITO	CRÉDITO	A RECOLHER
ICMS	345.191,26	87.883,66	257.307,60
IPI	203.053,68	125.548,09	77.505,59
PIS			13.198,49
COFINS			60.916,10
INSS			50.250,49

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos com a aplicação das alíquotas.

3.1.2.1 APURAÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL NA EMPRESA B

Com base no demonstrativo abaixo e apurando o IRPJ e a CSLL pelo regime Lucro Real encontra- se os montantes expostos na tabela 11.

D.R.E / 2011

Faturamento Bruto:	2.030.536,81
CPV:	(664.429,33)
Lucro Bruto:	1.366.107,48
Despesas e Impostos Faturados:	(810.039,52)
Lucro Líquido:	**556.067,96**

Tabela 11- Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real na Empresa B

TRIBUTO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	A RECOLHER
IRPJ	556.067,96	15%	83.410,20
CSLL	556.067,96	9%	50.046,12

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos com a aplicação das alíquotas.

3.1.2.2 APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO NA EMPRESA B

Na Empresa B o IRPJ Lucro Presumido também é apurado aplicando a alíquota de 8% e a CSLL a alíquota de 12% ao Faturamento Bruto de R$ 2.030.536,81. Dessa forma obtém a base de R$ 162.442,94.

Tabela 12 – Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido na Empresa B

TRIBUTO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	A RECOLHER
IRPJ	162.442,94	15%	24.366,44
CSLL	243.664,42	9%	21.929,80

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos com a aplicação das alíquotas.

3.1.2.3 APURAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL NA EMPRESA B

O valor do Simples Nacional da Empresa C é demonstrado na tabela 13:

Tabela 13 – Apuração dos Tributos pelo regime Simples Nacional na Empresa B

MÊS	FATURAMENTO	ALIQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	IPI	TOTAL
JAN	R$ 169.211,40	9,62%	710,69	710,69	2132,06	507,63	6125,45	5245,55	846,06	16278,14
FEV	R$ 169.211,40	9,62%	710,69	710,69	2132,06	507,63	6125,45	5245,55	846,06	16278,14
MA	R$ 169.211,40	9,53%	710,69	710,69	2115,14	507,63	6040,85	5194,79	846,06	16125,85
ABR	R$ 169.211,40	9,53%	710,69	710,69	2115,14	507,63	6040,85	5194,79	846,06	16125,85
MAI	R$ 169.211,40	9,53%	710,69	710,69	2115,14	507,63	6040,85	5194,79	846,06	16125,85
JUN	R$ 169.211,40	9,53%	710,69	710,69	2115,14	507,63	6040,85	5194,79	846,06	16125,85
JUL	R$ 169.211,40	9,53%	710,69	710,69	2115,14	507,63	6040,85	5194,79	846,06	16125,85
AG	R$ 169.211,40	9,53%	710,69	710,69	2115,14	507,63	6040,85	5194,79	846,06	16125,85
SET	R$ 169.211,40	8,95%	659,92	659,92	1979,77	473,79	5668,58	4856,37	846,06	16125,85
OUT	R$ 169.211,40	8,95%	659,92	659,92	1979,77	473,79	5668,58	4856,37	846,06	15144,42
NO	R$ 169.211,40	8,95%	659,92	659,92	1979,77	473,79	5668,58	4856,37	846,06	15144,42
DEZ	R$ 169.211,40	8,95%	659,92	659,92	1979,77	473,79	5668,58	4856,37	846,06	15144,42
			8325,2	8325,2	24874,05	5956,21	71170,32	61085,32	10152,71	**189889,02**

Fonte: Elaboração própria através da aplicação das alíquotas do Simples Nacional sobre o faturamento mensal.

3.1.2.4 COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS REGIMES – EMPRESA B

Analisando a tabela 14 observa que há uma grande diferença do valor do Imposto de Renda apurado pelo regime Lucro Real e pelo Lucro Presumido, o que torna o regime do Lucro Presumido menos oneroso.

Entretanto ao considerar entre os três regimes e o montante do Imposto de Renda, assim como o dos demais tributos, é notável que a melhor opção para a Empresa B é o Simples Nacional.

Tabela 14 – Comparativo do montante dos tributos na Empresa B

	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL
IRPJ	R$ 83.410,20	R$ 24.336,44	R$ 8.325,20
CSLL	R$ 50.046,12	R$ 21.929,80	R$ 8.325,20
ICMS	R$ 257.307,60	R$ 257.307,60	R$ 61.085,32
IPI	R$ 77.505,59	R$ 77.505,59	R$ 10.152,71
PIS	R$ 13.198,49	R$ 13.198,49	R$ 5.956,21
COFINS	R$ 60.916,10	R$ 60.916,10	R$ 24.874,05
INSS	R$ 50.250,49	R$ 50.250,49	R$ 71.170,32
TOTAL	**R$ 592.634,59**	**R$ 505.444,51**	**R$ 189.889,03**

Fonte: Elaboração própria através dos resultados da apuração dos tributos.

3.1.3 EMPRESA C

Ramo: Escritório de Contabilidade

Atividade: Prestação de Serviço

Destaca-se que na apuração do ISS foi aplicada a alíquota de 5%, pois a Empresa C é uma prestadora de serviços. Como nas Empresa A e B foram aplicadas a alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, sobre o faturamento bruto de R$ 61.867,49. Para o INSS aplicou a alíquota de 28,6%, sobre a folha bruta anual de R$ 17.716,33. Assim foram encontrados os valores expostos nas tabelas 15 e 16.

Tabela 15 – Faturamento da Empresa C em 2011

	BRUTO	ISS	LÍQUIDO
VENDA DE SERVIÇOS	61.867,49	3.093,37	58.274,12
FATURAMENTO TOTAL	**61.867,49**	**3.093,37**	**58.274,12**

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos nos demonstrativos contábeis.

Tabela 16 - Apuração dos Tributos na Empresa C

TRIBUTO	DEBITO	CRÉDITO	A RECOLHER
ISS			3.093,37
PIS			402,14
COFINS			1.856,02
INSS			5.038,27

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos com a aplicação das alíquotas.

3.1.3.1 APURAÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL NA EMPRESA C

D.R.E / 2011

Faturamento Bruto:	61.867,49
CSP:	(24.001,77)
Lucro Bruto:	37.865,72
Despesas e Impostos Faturados:	(32.581,38)
Lucro Líquido:	**5.284,34**

Com base na Demonstração do Resultado acima o montante do IRPJ e da CSLL são mostrados na tabela 17 abaixo.

Tabela 17 – Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real na Empresa C

TRIBUTO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	A RECOLHER
IRPJ	9.078,02	15%	792,65
CSLL	9.078,02	9%	475,59

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos com a aplicação das alíquotas.

3.1.3.2 APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO NA EMPRESA C

Aplicando a alíquota de 8% ao Faturamento Bruto de R$ 61.867,49 encontra-se a base de R$ 4.949,40. Sobre essa base foi calculado o IRPJ e a CSLL exposto na tabela 18:

Tabela 18 – Apuração de IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido na Empresa C

TRIBUTO	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	A RECOLHER
IRPJ	4.949,40	15%	742,41
CSLL	4.949,40	9%	668,17

Fonte: Elaboração própria através dos dados obtidos com a aplicação das alíquotas.

3.1.3.3 APURAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL NA EMPRESA C

De acordo com o faturamento a alíquota aplicada à empresa será de 4,5%, conforme determina a legislação. O Simples Nacional na Empresa C será apurado somente no segundo semestre, pois a empresa iniciou suas atividades em junho de 2011, conforme demonstrado na tabela 19.

Tabela 19 – Apuração dos Tributos pelo regime Simples Nacional na Empresa C

MÊS	FATURAMENTO	ALIQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ISS	TOTAL
JUN	R$ 10.311,25	6,00%	0,00	0,00	0,00	0,00	412,45	206,23	618,68
JUL	R$ 10.311,25	6,00%	0,00	0,00	0,00	0,00	412,45	206,23	618,68
AGO	R$ 10.311,25	6,00%	0,00	0,00	0,00	0,00	412,45	206,23	618,68
SET	R$ 10.311,25	6,00%	0,00	0,00	0,00	0,00	412,45	206,23	618,68
OUT	R$ 10.311,25	6,00%	0,00	0,00	0,00	0,00	412,45	206,23	618,68
NOV	R$ 10.311,25	6,00%	0,00	0,00	0,00	0,00	412,45	206,23	618,68
DEZ	R$ 10.311,25	6,00%	0,00	0,00	0,00	0,00	412,45	206,23	618,68
			0,00	0,00	0,00	0,00	2887,15	1443,60	**4330,75**

Fonte: Elaboração própria através da aplicação das alíquotas do Simples Nacional sobre o faturamento mensal.

3.1.3.4 COMPARATIVO ENTRE OS TRÊS REGIMES – EMPRESA C

Conforme demonstrado na tabela 20 observa que o valor do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real e pelo Presumido são bem parecidos. Embora o valor do IRPJ pelo Lucro Real seja mais alto do que pelo Presumido, no montante final o regime pelo Lucro Presumido é melhor para a Empresa C. Entretanto ao comparar os três regimes, o Simples Nacional é o que menos onera a prestadora de serviço.

Tabela 20 - Comparativo do montante dos tributos na Empresa C

	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL
IRPJ	792,65	742,41	0,00
CSLL	475,59	668,17	0,00
ISS	3.093,37	3.093,37	1.443,60
INSS	5.038,27	5.038,27	2.887,15
PIS	402,14	402,14	0,00
COFINS	1.856,02	1.856,02	0,00
TOTAL	**11.658,04**	**11.800,38**	**4.330,75**

Fonte: Elaboração própria através dos resultados da apuração dos tributos.

Após apurar os tributos nos regimes de Tributação do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional verifica-se que para as empresas A, B e C, a modalidade do Simples Nacional foi a melhor opção. Contudo é importante considerar que esse resultado se deu devido às informações extraídas dos demonstrativos contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício) destes segmentos empresariais, o que impede de transferir essa opção para outras entidades.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho desenvolvido fez um estudo sobre o Planejamento Tributário, com ênfase no Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Considerando que o planejamento é uma ferramenta de gestão torna-se imprescindível para as empresas, pois sobre elas incidem mensalmente diversos tributos que devem ser recolhidos aos cofres do governo.

Foi destacado na pesquisa o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, por ser um tributo federal apurado nas empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços. Assim apresentou conceitos, o fato gerador do tributo, que é o lucro, a base de cálculo, bem como os períodos e formas de apuração do IRPJ.

Também foram pesquisados os Regimes de Tributação pelo Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional, definindo cada um deles e abordando as formas de opção, as obrigações acessórias e pecuniárias, o período de apuração e base de cálculo de cada regime. No Simples Nacional ainda foi apresentado as vedações e as formas de exclusões referentes ao regime.

No decorrer do trabalho foram definidos os regimes de tributação, Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Também foram identificados os objetivos do Planejamento Tributário, foram analisados os Regimes de Tributação, e verificada a tributação para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Por fim, foram comparados os regimes de Tributação para apuração do tributo, verificando assim a melhor modalidade de tributação para uma empresa comercial, uma indústria e uma prestadora de serviço, situadas em Vitória da Conquista, na Bahia, atingindo assim os objetivos propostos.

Como uma das questões levantadas era saber qual a importância do Planejamento Tributário, as pesquisas realizadas foi constataram a relevância deste. Considerando que diante de um mundo globalizado as empresas precisam desenvolver ferramentas que as auxiliem, tornando-as competitivas e lucrativas, o planejamento tributário foi estabelecido como sendo um desses mecanismos de gestão.

Como no Brasil há uma elevada carga tributária o que geram altos custos para as empresas. A gestão dos tributos torna-se então uma ferramenta legal necessária às pessoas jurídicas.

Outra questão proposta foi verificar como se define o melhor regime tributário para uma entidade. Definir o regime de tributação, caso este já não seja estabelecido por lei é uma das finalidades do planejamento. Optar corretamente por um dos regimes implica diretamente

na redução da carga tributária. Logo para definir qual a melhor modalidade de apurar o tributo, principalmente o Imposto de Renda ficou evidenciado no trabalho a necessidade de observar a atividade empresarial e a legislação tributária da empresa. Após essas considerações os demonstrativos também devem ser avaliados.

Portanto foram observados as Demonstrações Contábeis: Balanços Patrimoniais e as Demonstrações do Resultado do Exercício de alguns segmentos empresariais: uma empresa comercial, uma indústria e uma prestadora de serviço, nomeadas como Empresa A, Empresa B e Empresa C, respectivamente.

Em cada organização analisada foram apurados os tributos pelo Lucro Real, Presumido e Simples Nacional. Na Empresa A apesar de o IRPJ ter sido menos oneroso apurado pelo Lucro Real, já que existem nessa empresa diversas despesas comprovadas que deduzem legalmente o lucro líquido, no somatório geral dos impostos, o Simples Nacional foi a forma mais econômica. Também nas Empresas B e C a modalidade do Simples nacional também foi a melhor opção, em função dos dados colhidos nos demonstrativos, o que impede de transferir essa opção para outras entidades.

Algumas dificuldades foram encontradas durante a pesquisa desenvolvida. Foi feita uma pesquisa bibliográfica do assunto e para isso era necessário uma vasta bibliografia. No entanto, as bibliotecas e livrarias de Vitória da Conquista oferecem poucas opções atualizadas sobre o Planejamento Tributário e os Regimes de Tributação.

Outra dificuldade encontrada foi que na Pesquisa de Campo houve resistência por parte de algumas das empresas em fornecer os demonstrativos contábeis, com receio da divulgação dos mesmos. Por isso, foram utilizados os dados reais, mas os nomes das empresas não foram divulgados.

A partir das análises feitas foi observado então que a opção por um regime, caso não seja obrigado por lei, deverá considerar a que o pagamento de tributos, compreendendo não só o IRPJ, mas também a CSLL, PIS, COFINS, IPI, ISS, ICMS e INSS se de forma menos onerosa, atendendo também às limitações estabelecidas pela legislação a cada regime.

Após todo o estudo desenvolvido, a hipótese foi corroborada, pois nota-se que é essencial às empresas realizar um eficiente planejamento tributário, de acordo com a atividade de cada uma, para definir a melhor modalidade de tributação, reduzindo assim custos tributários nas empresas. Por isso diante da complexa legislação brasileira, há necessidade de mais dedicação e pesquisas na área tributária, principalmente pelos contadores.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário.** Esquematizado. 6ª edição. São Paulo. Editora Método. 2012.

BRASIL. Lei nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Lei complementar nº 123. Brasília, 2006.

BRASIL. Lei nº 139, de 10 de novembro de 2011. Lei complementar nº 139. Brasília, 2011.

BORGES, Humberto Bonavides. **Curso de Especialização de Analistas Tributários**. 2ª edição. São Paulo. Editora Atlas. 2003.

CAMOZZI, Erika. A importância do planejamento tributário para a empresa. 2009. Disponível em: <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/5063/A-importancia-do-planejamento-tributario-para-a-empresa>. Acesso em: 16 jun. 2012.

EQUIPE PORTAL TRIBUTÁRIO. Irpj - lucro real. [2012?]. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_real.html>. Acesso em: 29 jun. 2012.

EQUIPE PORTAL TRIBUTÁRIO. Irpj - tributação pelo lucro presumido. 2012. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido.html>. Acesso em: 29 jun. 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 11ª edição. São Paulo. Editora Atlas. 2009.

FINALIDADES do planejamento tributário. 2008. Disponível em: <http://http://www.portaleducacao.com.br/gestao-e-lideranca/artigos/5672/finalidades-do-planejamento-tributario>. Acesso em: 15 jun. 2012.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas.** Interpretação e prática. 34ª edição. São Paulo. IR Publicações. 2009.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário.** 12ª edição. São Paulo. Editora Atlas. 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens e SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária.** Aplicável a Todas as Sociedades. São Paulo. Editora Atlas. 2010.

LIMA, Ana Valdívia Ferreira de. **O planejamento Tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica: Estudo de Caso em uma Empresa de Turismo de Fortaleza**. 2010. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Faculdade Lourenço Filho. Fortaleza.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa.** São Paulo. 6ª edição. Editora Atlas. 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** São Paulo. 7ª edição. Editora Atlas. 2010.

MUNIZ, Humberto. Planejamento tribuitário como ferramenta para redução de impostos. 2012. Disponível em: <http://www.contabeis.com.br/artigos/708/planejamento-tribuitario-como-ferramenta-para-reducao-de-impostos/>. Acesso em: 17 jun. 1012.

OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez e GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária.** Textos e testes com as respostas. 10ª edição. São Paulo. Editora Atlas. 2011.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária.** 3ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2009.

PEREIRA, João Aleixo. Empresas de prestação de serviços lucro presumido ou lucro real?. 2012. Disponível em: <http://www.cebrasse.org.br/downloads/html/lucro_presumido_real.html>. Acesso em: 29 jun. 2012.

RECEITA FEDERAL. Regulamento do imposto de renda - rir/99. 2012. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>. Acesso em: 30 jun. 2012.

RECEITA FEDERAL. Simples nacional. 2012. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>. Acesso em: 01 jul. 2012.

Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Decreto Nº 3000, de 26 de março de 1999. 3ª edição. São Paulo. Editora Atlas. 2007.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto e ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária.** Entendendo a Lógica dos Tributos e seus Reflexos sobre os Resultados das Empresas. São Paulo. Editora Atlas. 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** Edição Atualizada. 3ª edição. São Paulo. Editora Saraiva. 2011.

SALATIEL, José Renato. Imposto de renda: por que a carga tributária é tão alta no brasil?. 2010. Disponível em: <http://http://educacao.uol.com.br/disciplinas/atualidades/imposto-de-renda-por-que-a-carga-tributaria-e-tao-alta-no-brasil.htm>. Acesso em: 15 jun. 2012.

TRIBUTOS: lucro real, presumido, arbitrado e simples nacional. 2011. Disponível em: <http://msbrasil.com.br/blog/contabilidade/tributos-lucro-real-presumido-arbitrato-e-simples-nacional/>. Acesso em: 15 jul. 2012.

ZANLUCA, Júlio César. Planejamento tributário: pague menos, dentro da lei!. [2012?]. Disponível em: <http://http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>. Acesso em: 15 jun. 2012.

ANEXOS

ANEXO A - TABELA DO SIMPLES NACIONAL (VIGÊNCIA A PARTIR DE 01.01.2012) - ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – COMÉRCIO

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

ANEXO B - TABELA DO SIMPLES NACIONAL (VIGÊNCIA A PARTIR DE 01.01.2012) - ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – INDÚSTRIA

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IPI
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

ANEXO C - TABELA DO SIMPLES NACIONAL (VIGÊNCIA A PARTIR DE 01.01.2012) ALÍQUOTAS E PARTILHA DO SIMPLES NACIONAL – RECEITAS DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40 %	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

ANEXO D - TABELA COM ALÍQUOTAS DO LUCRO PRESUMIDO

Abaixo estão os percentuais aplicáveis de presunção de lucro sobre a receita bruta para compor a base de cálculo do Lucro Presumido - (RIR/1999, art. 223).

Atividades	**Percentuais (%)**
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8,0
Revenda de combustíveis	1,6
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16,0
Serviços de transporte de cargas	8,0
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0
Serviços hospitalares	8,0
Intermediação de negócios	32,0
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32,0

Fonte: Receita Federal