

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS**

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA PEQUENA
EMPRESA COMERCIAL PARANAENSE**

**Luciana Aparecida Castilho dos Santos
Orientador: Professor MSc. Luiz Carlos de Souza**

**CURITIBA
2013**

LUCIANA APARECIDA CASTILHO DOS SANTOS

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA PEQUENA
EMPRESA COMERCIAL PARANAENSE**

Monografia apresentada para obtenção de título de Especialista em Contabilidade e Finanças no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Professor MSc. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2013

Porque dele e por ele, e para ele, são todas as coisas; glória, pois, a ele eternamente. Amém.

Romanos 11:36

RESUMO

A presente pesquisa busca evidenciar a importância do planejamento tributário para as pequenas empresas comerciais atuantes no estado do Paraná. Destaca-se que a implantação do planejamento tributário é de suma importância para essas empresas uma vez que permite a racionalização da carga tributária a ser suportada. Um bom planejamento tributário implementado em pequenas empresas traz grandes benefícios para o negócio já que o leva a otimizar a aplicação dos recursos disponíveis, garantindo o alcance e manutenção de bons resultados. Ressalta-se que o planejamento tributário é desenvolvido por meio de ferramentas legais e tem por objetivo a redução do ônus tributário da entidade. Frisa-se, também, que a elisão fiscal não deve ser confundida com práticas ilegítimas que constituam crime contra a ordem tributária. Visando realizar o referido planejamento tributário, selecionou-se uma pequena empresa comercial paranaense e a partir dos dados contábeis e fiscais fornecidos por essa entidade foram realizadas simulações baseadas nas opções pelo lucro real, lucro presumido e simples nacional com a finalidade de identificar a forma menos onerosa para apuração dos tributos e dessa forma proceder corretamente quanto ao gerenciamento dos encargos fiscais. Após a realização das simulações, o simples nacional destacou-se como o regime tributário mais indicado para essa entidade, visto que, proporcionou menor ônus tributário.

Palavras chave: planejamento tributário, tributos, regimes tributários.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Apuração do Lucro Real Trimestralmente 2010	55
QUADRO 2 – Apuração do IRPJ/CSLL Trimestral 2010	55
QUADRO 3 – Apuração do Lucro Real Trimestralmente 2011	56
QUADRO 4 – Apuração do IRPJ/CSLL Trimestral 2011	56
QUADRO 5 – Apuração do Lucro Real Trimestralmente 2012	56
QUADRO 6 – Apuração do IRPJ/CSLL Trimestral 2012	57
QUADRO 7 – Apuração do Lucro Real Mensalmente 2010	57
QUADRO 8 – Apuração do IRPJ/CSLL Anual 2010	58
QUADRO 9 – Apuração do Lucro Real Mensalmente 2011	58
QUADRO 10 – Apuração do IRPJ/CSLL Anual 2011	58
QUADRO 11 – Apuração do Lucro Real Mensalmente 2012	59
QUADRO 12 – Apuração do IRPJ/CSLL por Suspensão/Redução 2012	59
QUADRO 13 – Apuração do IRPJ/CSLL por Estimativa Mensal 2012	59
QUADRO 14 – IRPJ Suspensão/Redução X Estimativa Mensal 2012	60
QUADRO 15 – Lucro Real PIS/COFINS 2010	61
QUADRO 16 – Lucro Real PIS/COFINS 2011	61
QUADRO 17 – Lucro Real PIS/COFINS 2012	62
QUADRO 18 – Apuração do INSS 2010-2012	62
QUADRO 19 – Apuração do ICMS 2010	63
QUADRO 20 – Apuração do ICMS 2011	64
QUADRO 21 – Apuração do ICMS 2012	64
QUADRO 22 – Lucro Presumido IRPJ 2010	65
QUADRO 23 – Lucro Presumido CSLL 2010	65
QUADRO 24 – Lucro Presumido IRPJ 2011	66
QUADRO 25 – Lucro Presumido CSLL 2011	66
QUADRO 26 – Lucro Presumido IRPJ 2012	66
QUADRO 27 – Lucro Presumido CSLL 2012	67
QUADRO 28 – Lucro Presumido PIS/COFINS 2010	67

QUADRO 29 – Lucro Presumido PIS/COFINS 2011	68
QUADRO 30 – Lucro Presumido PIS/COFINS 2012.....	68
QUADRO 31 – Faturamento e Alíquotas Simples Nacional 2010	69
QUADRO 32 – Apuração Simples Nacional 2010	70
QUADRO 33 – Faturamento e Alíquotas Simples Nacional 2011	70
QUADRO 34 – Apuração Simples Nacional 2011	71
QUADRO 35 – Faturamento e Alíquotas Simples Nacional 2012.....	71
QUADRO 36 – Apuração Simples Nacional 2012	72
QUADRO 37 – Lucro Real 2010-2012.....	72
QUADRO 38 – Lucro Presumido 2010-2012	73
QUADRO 39 – Simples Nacional 2010-2012	73

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Regimes Tributários 2010-2012	74
GRÁFICO 2 – Carga Tributária 2010-2012.....	75

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 PROBLEMA	10
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos	11
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 METODOLOGIA	13
1.5 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
1.5.1 Competência Tributária	14
1.5.2 Princípios Constitucionais do Direito Tributário	15
1.5.2.1 Princípio da Legalidade	16
1.5.2.2 Princípio da Igualdade	16
1.5.2.3 Princípio da Anterioridade	17
1.5.2.4 Princípio da Capacidade Contributiva	18
1.5.2.5 Princípio da Irretroatividade	19
1.5.2.6 Vedação do Confisco	19
1.5.3 Tributos	20
1.5.3.1 Conceito	20
1.5.3.2 Espécies de Tributos	21
1.5.3.2.1 Impostos	21
1.5.3.2.2 Taxas	22
1.5.3.2.3 Contribuições de Melhoria	23
1.5.3.2.4 Contribuições Sociais	24
1.5.3.2.4.1 Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico	24
1.5.3.2.4.2 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais	25
1.5.3.2.4.3 Contribuições de Seguridade Social	25
1.5.3.3 Classificação dos Tributos	26
1.5.4 Obrigação Tributária	27
1.5.4.1 Obrigação Principal	27
1.5.4.2 Obrigação Acessória	28
1.5.5 Fato Gerador	28
1.5.5.1 Sujeito Ativo da Obrigação	29
1.5.5.2 Sujeito Passivo da Obrigação	30
2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	31
2.1 CONCEITO	31
2.2 FUNDAMENTOS DA EXISTÊNCIA DA LIBERDADE FISCAL	32
2.2.1 Princípio da Estrita Legalidade de Tributos	32
2.2.2 Princípio da Tipicidade Cerrada	33
2.3 LIMITES JURÍDICOS DO EXERCÍCIO DA LIBERDADE FISCAL	33
2.3.1 Validade Jurídica dos Atos Praticados	33
2.3.1.1 Agente Capaz	33
2.3.1.2 Objeto Lícito	34
2.3.1.3 Forma Prescrita ou Não Defesa da Lei	34
2.3.2 Legitimidade dos Atos Praticados	34
2.4 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	34

2.4.1	Evasão Fiscal	35
2.5	FINALIDADES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	36
2.5.1	Anulação do Ônus Tributário.....	36
2.5.2	Redução do Ônus Tributário	36
2.5.3	Adiamento do Ônus Tributário	37
2.6	PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	37
2.7	REGIMES TRIBUTÁRIOS	37
2.7.1	Lucro Real	38
2.7.1.1	Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Real	39
2.7.1.2	Adições	39
2.7.1.3	Exclusões e Compensações	41
2.7.1.4	Lucro Real Trimestral	42
2.7.1.5	Lucro Real Anual	42
2.7.1.5.1	Pagamento por Estimativa	43
2.7.1.5.2	Suspensão, Redução e Dispensa do Imposto Mensal	44
2.7.1.6	Apuração do PIS e da COFINS com Incidência Não Cumulativa.....	45
2.7.2	Lucro Presumido	46
2.7.2.1	Base de Cálculo do IRPJ e CSLL	47
2.7.2.2	Determinação do IRPJ e da CSLL	48
2.7.2.3	Apuração do PIS e da COFINS com Incidência Cumulativa	48
2.7.3	Lucro Arbitrado	49
2.7.3.1	Arbitramento pelo Contribuinte.....	50
2.7.4	Simples Nacional.....	51
2.7.4.1	Microempresas e Empresas de Pequeno Porte	51
2.7.4.2	Vedação à Opção.....	51
3.	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA PEQUENA EMPRESA COMERCIAL PARANAENSE	54
3.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	54
3.2	SIMULAÇÃO LUCRO REAL	55
3.2.1	Apuração do IRPJ e da CSLL	55
3.2.1.1	Lucro Real Trimestral	55
3.2.1.2	Lucro Real Anual.....	57
3.2.2	Apuração do PIS e da COFINS.....	60
3.2.3	Apuração do INSS.....	62
3.2.4	Apuração do ICMS	63
3.3	SIMULAÇÃO LUCRO PRESUMIDO	64
3.3.1	Apuração do IRPJ e da CSLL	65
3.3.2	Apuração do PIS e da COFINS.....	67
3.4	SIMULAÇÃO SIMPLES NACIONAL.....	69
3.4.1	Apuração dos Tributos pelo Simples Nacional	69
3.5	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	72
3.5.1	Análise da Carga Tributária.....	74
4.	CONCLUSÃO	76
5.	REFERÊNCIAS.....	77

1. INTRODUÇÃO

A origem dos tributos está relacionada ao surgimento do Estado. A instituição pública governante passou a demandar recursos e os governados tornaram-se os provedores desses recursos por meio da tributação. No Brasil, o surgimento dos tributos está atrelado à colonização por Portugal, que em face de sua posição de colonizador, exigia o pagamento do “quinto do pau-brasil”, considerado o primeiro tributo brasileiro. Para as empresas brasileiras, os tributos representam grande parte dos custos, visto que a carga tributária do país é uma das mais elevadas do mundo. Sendo assim, o planejamento tributário assume um papel relevante, pois pode proporcionar às empresas grande economia fiscal e, portanto, maior competitividade.

O planejamento tributário pode ser entendido como uma ferramenta legal para diminuição do ônus tributário evitando a incidência do fato gerador, reduzindo o montante, a alíquota ou a base de cálculo do tributo ou, ainda, postergando o seu pagamento, sem ocorrência de encargos. Nesse sentido, o planejamento tributário pode ser entendido como elisão fiscal, pois é elaborado e executado observando-se com diligência as leis atuantes. Quando o contribuinte faz uso de meios ilegítimos, simulando operações, que buscam de forma enganosa ou dolosa evitar a tributação, tem-se o conceito de evasão fiscal que se trata de um ato ilícito e passível de punições legais.

As pequenas empresas sofrem com a pesada carga tributária e as constantes alterações na legislação. Em algumas situações acabam tendo um ônus tributário maior do que o devido, resultado, principalmente, da falta de uma assessoria contábil adequada. Por conta disso, o gerenciamento dos tributos deve ser desenvolvido e explorado pelas pequenas empresas, pois os resultados obtidos podem ser tão expressivos quanto àqueles observados em médias e grandes empresas.

1.1 PROBLEMA

Segundo dados do SEBRAE (2011), no Brasil são criados anualmente mais de 1,2 milhão de novos empreendimentos formais. Desse total, mais de 99% são micro e pequenas empresas e empreendedores individuais. Essas empresas são responsáveis por mais da metade dos empregos com carteira assinada do Brasil, o que reforça a importância da pequena empresa para a economia do país. No entanto, os dados mais recentes do SEBRAE (2011) mostram que a cada cem empreendimentos criados, vinte e sete não sobrevivem aos primeiros dois anos de atividade. Entre os vários fatores que contribuem para a mortalidade precoce dessas empresas destaca-se o custo tributário, que muitas vezes inviabiliza o negócio.

Encontrar uma ferramenta legal que diminua o ônus tributário pode representar a diferença entre o sucesso da empresa ou sua falência. Nesse contexto, o planejamento tributário assume grande relevância, visto que, se bem elaborado e executado, pode proporcionar à pequena empresa grande economia tributária e conseqüentemente maior competitividade. Diante da situação posta, a questão de pesquisa da presente pesquisa é a seguinte: como gerenciar o pagamento de tributos por meio do planejamento tributário em uma pequena empresa comercial paranaense?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Os objetivos constituem a finalidade de um trabalho científico, ou seja, a meta que se pretende atingir com a elaboração da pesquisa. O objetivo geral é amplo e deve evidenciar as contribuições que se deseja oferecer com a execução da pesquisa.

Nessa pesquisa o objetivo geral ficou assim definido: identificar as práticas legais para gerenciar o pagamento de tributos por meio do planejamento tributário em uma pequena empresa comercial paranaense.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para se cumprir o objetivo geral é preciso delimitar metas mais específicas dentro da pesquisa. São elas que, somadas, conduzirão ao desfecho do objetivo geral. Nesse estudo os objetivos específicos são:

- Realizar uma simulação baseada nas opções pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional;
- Analisar a carga tributária imputada à esfera federal, estadual e municipal;
- Identificar a forma menos onerosa para apuração dos tributos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Devido à complexidade do sistema tributário brasileiro e as alterações constantes na legislação tributária, gerenciar o pagamento de tributos pode ser considerado como uma atividade da administração de um dos maiores componentes de custos. Por isso, o planejamento tributário tem papel estratégico na preservação da empresa, em um ambiente de elevada carga tributária e mercados competitivos como é o brasileiro.

O planejamento tributário é uma forma de o contribuinte diminuir seus encargos tributários de uma maneira legal, ou seja, seu desenvolvimento pode proporcionar uma considerável diminuição nos custos empresariais. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. Dessa forma, planejar tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa ou os investimentos.

Também conhecido como elisão fiscal, o planejamento tributário é um ato preventivo que, respeitando sumariamente a legislação vigente, busca encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento dos tributos. Sua ação baseia-se em evitar a incidência tributária, com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, por meio da redução da alíquota ou da base de cálculo. A possibilidade de diminuição do ônus tributário, por meio de ferramentas legais, está ao alcance de todas as entidades, e pode ser desenvolvida com grande êxito em pequenas empresas, obtendo-se resultados excelentes no que tange à economia fiscal. Deve-se observar também que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos tributos.

1.4 METODOLOGIA

A pesquisa foi qualitativa e utilizou dados quantitativos fornecidos pela empresa. O estudo foi descritivo e o procedimento adotado foi a análise documental e bibliográfica. Foram utilizadas bibliografias pertinentes ao assunto estudado para dar embasamento teórico necessário ao desenvolvimento da pesquisa. Foram consultadas legislações tributárias no âmbito federal, estadual e municipal.

A pesquisa tomou como base as demonstrações financeiras bem como os livros fiscais de uma pequena empresa atuante no comércio paranaense. Foram feitas simulações utilizando os três regimes de tributação mais comuns no Brasil, objetivando identificar a forma menos onerosa para a apuração dos tributos. Esse estudo foi elaborado observando-se a legislação vigente e avaliou se existem possibilidades legais de redução do ônus tributário.

1.5 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

De acordo com o Art. 2º do Código Tributário Nacional, o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. A Constituição Federal trata do sistema tributário nacional em seus artigos 145 a 162 com pequenas alterações advindas com a Emenda Constitucional nº. 3, de 17 de março de 1993.

A criação do sistema tributário está logicamente relacionada à cobrança de tributos que exigiu que se criassem normas para disciplinar o tema e também instituições responsáveis por elaborar e fazer cumprir essas normas. Nesse sentido, Pires (2002, p. 6) frisa:

O sistema tributário deve ser entendido como o conjunto de tributos existentes, de instituições dotadas de poder conferido pelo Direito Tributário, de regras tributárias de caráter constitutivo ou interpretativo da legislação e, mesmo, de práticas tributárias aceitas pelos órgãos e entidades da Administração Pública, desde que, no seu relacionamento, possam produzir efeitos na vida econômica das pessoas com consequências de ordem tributária.

Para Cassone (1995, p. 94) o sistema tributário brasileiro, por se tratar de um sistema rígido, limita o legislador ordinário, tendo em vista que este deve ater-se apenas em criar os tributos obedecendo aos princípios constitucionais e normas gerais complementares.

1.5.1 Competência Tributária

Segundo Machado (2011, p. 295) vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas, tanto para os impostos como para os demais tributos. Ainda segundo Machado (2011, p. 295):

A atribuição de competência para instituir impostos constitui uma forma de limitação do poder de tributar, na medida em que, ao determinar quais são os impostos que podem ser criados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, a Constituição delimita o campo fático que pode servir de suporte a esses impostos.

De acordo com a Constituição Federal de 1988 as competências tributárias ficam assim definidas:

I – Cabe à União instituir impostos sobre: (1) importação de produtos estrangeiros; (2) exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados; (3) renda e proventos de qualquer natureza; (4) produtos industrializados; (5) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos mobiliários; (6) propriedade territorial rural; (7) grandes fortunas. Pode ainda a União instituir: (1) contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; (2) em favor da autarquia respectiva, as contribuições de seguridade social; (3) empréstimos compulsórios; (4) impostos extraordinários de guerra.

II – Aos Estados e ao Distrito Federal cabe instituir impostos sobre: (1) transmissão *mortis causa* e doação de quaisquer bens ou direitos; (2) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte intermunicipal e de comunicação; (3) propriedade de veículos automotores.

III – Aos Municípios cabe instituir impostos sobre: (1) propriedade predial e territorial urbana; (2) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; (3) serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária dos Estados, definidos em lei complementar.

1.5.2 Princípios Constitucionais do Direito Tributário

Machado (2012, p. 13) define princípio como uma espécie de norma jurídica que não prevê hipóteses nem prescreve determinadas condutas, mas sim consagra determinados valores, fins ou objetivos, a serem seguidos, na medida do que for jurídica e factualmente possível, na elaboração e na aplicação de outros princípios, e especialmente das regras jurídicas. Ainda segundo esse autor:

A justiça é o princípio fundamental, que deve orientar a elaboração de todos os demais princípios e regras de um Ordenamento Jurídico. Encontra limites válidos apenas em outro princípio fundamental, o da segurança jurídica, com o qual deve conviver equilibradamente. É da justiça que se desdobram

princípios como o da dignidade humana, da tributação de acordo com a capacidade contributiva, da isonomia entre outros.

1.5.2.1 Princípio da Legalidade

O artigo 150, inciso I da Constituição Federal assim o estabelece: “[...] sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”. O artigo supramencionado enfatiza que o tributo somente pode ser exigido ou aumentado por meio de lei, podendo esta ser de natureza ordinária ou mesmo complementar. A respeito do princípio da legalidade Cassone (1995, p. 154) enfatiza:

O princípio da legalidade expressa um dos princípios maiores do direito público, assumindo, em matéria tributária, características especiais, de estrita legalidade, devendo a lei estabelecer todos os aspectos estruturais do fato gerador tributário, sob pena de não ter instituído ou aumentado nenhum tributo. Destarte, tais elementos essenciais não podem ser supridos por Decreto.

Ainda, tratando do princípio da legalidade, Machado (2012, p. 21) considera:

Por legalidade entende-se a garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa [...] a legalidade impõe-se nas relações processuais como nos atos do Poder Público de uma maneira geral. Desse modo, não apenas os procedimentos administrativos preliminares, como também o processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos administrativos, e o processo judicial tributário, enfim, toda a atividade processual tributária desenvolve-se, como não poderia deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei.

1.5.2.2 Princípio da Igualdade

Dele trata a Constituição nos seguintes termos:

Art. 150. [...] É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Para o entendimento desse princípio deve-se aplicar a célebre tradução de Rui Barbosa, qual seja de que a lei deve tratar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, nas medidas de suas desigualdades. Nesse sentido, Machado (2012, p. 20) completa:

[...] impõe-se, portanto, a consideração do princípio da isonomia em seu aspecto material ou substancial, que impõe tratamentos diferenciados para situações diferenciadas.

A questão que se coloca, então, é qual critério deve ser adotado pelo legislador para fazer discriminações, e, ainda, qual deve ser a finalidade dessas discriminações, pontos nos quais o princípio da isonomia toca o princípio da justiça, com ele confundindo-se em larga medida. Com efeito, esse tratamento diferenciado deve guardar relação lógica direta com a finalidade buscada pela norma jurídica, sendo também pertinente, na avaliação de sua validade, a invocação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, [...]

O princípio da igualdade ou isonomia pode ser considerado, entre os princípios constitucionais tributários, o mais significativo, considerando-se que só se concretiza à medida que os que ganham mais paguem mais tributos, e os que ganham menos paguem menos, ou mesmo sejam dispensados (CASSONE, 1995, p. 154).

1.5.2.3 Princípio da Anterioridade

Nos termos do art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, é vedada a cobrança de tributos “[...] no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou.”. Esse dispositivo consubstancia o princípio da anterioridade. A Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea “c” ao inciso III do art. 150, vedando a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumentou.

A limitação albergada pelo art. 150, III, “b” da Constituição não se aplica: (1) aos empréstimos compulsórios destinados a atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); (2) aos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153, I), exportação, para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II), produtos industrializados (art. 153, IV) e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V); (3) aos impostos extraordinários criados na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, II).

O IPI, embora não se submeta ao princípio da anterioridade, está sujeito à vacância de 90 dias, isto é, a regra jurídica que cria nova hipótese de incidência ou de qualquer forma o aumenta, ainda que apenas dentro dos limites da lei, só entra

em vigor 90 dias após publicação (MACHADO, 2005, p. 21). As contribuições de seguridade social não se submetem à limitação do art. 150, III, “b”. Podem ser criadas ou aumentadas por lei publicada no curso do exercício financeiro, mas subordinam-se à exigência da anterioridade de 90 dias (art. 195, § 6º). Também não se submetem à limitação do art. 150, III, “b”, os aumentos de alíquotas de ICMS e da contribuição de intervenção do domínio econômico autorizados pelos artigos. 15, § 4º, IV, “c” e 177, § 4º, I, “b”, inseridos no texto constitucional pela Emenda Constitucional 33/2001. Contudo, esses tributos submetem-se a exigência dos 90 dias, da alínea “c”, introduzida no inciso III do art. 150 pela Emenda Constitucional 42.

A exigência de antecedência de 90 dias, não se aplica ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza e relativamente à base de cálculo do IPVA. Esta exceção permite que uma lei que aumente esses impostos possa entrar em vigor no primeiro dia do exercício financeiro mesmo tendo sido publicada no último dia do exercício anterior. No tocante ao princípio da anterioridade, Machado (2011, p. 36) ensina:

O princípio da anterioridade da lei tributária não se confunde com o princípio da irretroatividade da lei, que é princípio geral do direito e vigora, portanto, também no direito tributário, em cujo âmbito mereceu expressa acolhida. Irretroatividade, princípio geral que se pode considerar da própria essência do direito, tamanha é a sua importância para preservação da segurança jurídica, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado. Anterioridade, princípio constitucional tributário, é irretroatividade qualificada. Exige lei anterior ao início do exercício financeiro no qual o tributo é cobrado.

Também não se há de confundir o princípio da anterioridade com o da anualidade, segundo o qual a cobrança de tributos depende de autorização anual do Poder Legislativo mediante previsão no orçamento. Essa autorização anual, concedida com a aprovação do orçamento, tem um sentido nitidamente democrático [...]

1.5.2.4 Princípio da Capacidade Contributiva

A Constituição Federal de 1988 em seu art. 145, § 1º estabelece:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte facultando à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Machado (2011, p. 39) enfatiza:

[...] o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas

em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Aliás, é esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado.

1.5.2.5 Princípio da Irretroatividade

O artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal assim o estabelece: “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, [...] cobrar tributos: em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.”. Dessa forma, a lei sempre se aplicará a fatos geradores após o início da sua vigência.

Pausen (1998, p. 150) explica:

A limitação ao poder de tributar prevista no art. 150, inciso III, alínea a, da Carta Magna constitui garantia do contribuinte contra o arbítrio do Estado, assegurando-lhe o conhecimento prévio da carga tributária a que estará sujeito.

O Código Tributário Nacional permite a retroatividade em seu artigo 106, quando a lei:

1. Em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ou
2. Tratando-se de ato não definitivamente julgado:
 - a. Quando deixe de defini-lo como infração;
 - b. Quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época do fato gerador ou da prática do ato.

1.5.2.6 Vedação do Confisco

Este princípio encontra-se fundamentado no art. 150, inciso III, alínea IV, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos com efeito de confisco de bens. Para o melhor entendimento desse princípio, deve-se primeiramente conhecer o conceito da palavra confisco, que segundo Paulsen (1998, p. 150) pode ser entendido como “[...] a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização.”. O mesmo autor complementa:

[...] não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano de fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de

se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório.

Ainda tratando desse princípio, Machado (2011, p. 41) ensina:

Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isso mesmo é que não pode ser confiscatório.

1.5.3 Tributos

1.5.3.1 Conceito

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional: “[...] tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constituía sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”. A luz desse conceito, Machado (2011, p. 56) ensina:

Assim, já agora se mostra de nenhuma utilidade, no plano do direito positivo vigente, o exame dos diversos conceitos de tributo formulados pelos juristas e pelos financeiros. Prevalente o conceito legal, resta apenas analisá-lo, examinando os seus diversos elementos, a saber:

(a) Toda *prestação pecuniária*. Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isso que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos os tributos *em natureza*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.

(b) *Compulsória*. Pode parecer desnecessário qualificar-se a prestação tributária como compulsória. Não é assim, todavia. Embora todas as prestações jurídicas sejam, em princípio, obrigatórias, a compulsoriedade da prestação tributária caracteriza-se pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação. O dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade.

(c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*. A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.

(d) *Que não constitua sanção de ato ilícito*. O tributo distingue-se da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um *ato ilícito*, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *lícito*.

(e) *Instituída em lei*. Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, I, da CF.

(f) *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a *conveniência* nem a

oportunidade de agir. A lei não estabelece apenas um *fim* a ser alcançado, a *forma* a ser observada e a competência da autoridade para agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente *vinculada* ao comando legal.

1.5.3.2 Espécies de Tributos

No sistema tributário nacional há quatro espécies de tributos, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais, sendo que essas últimas podem ser subdivididas em contribuições de intervenção do domínio econômico, contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social.

1.5.3.2.1 Impostos

De acordo com o Código Tributário Nacional, art. 16: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”. Nesse sentido Machado (2011, p. 64) complementa: “Diz-se, por isto, que o imposto é uma exação não vinculada, isto é, independente de atividade estatal específica.”. Esse mesmo autor ainda ensina:

A expressão “não vinculada”, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com a qualificação da atividade administrativa vinculada, na definição legal do tributo. Quando se diz que o imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do imposto não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Quando se fala de atividade administrativa vinculada, no art. 3º do CTN, o que se quer dizer é que a atividade administrativa tributária é sempre vinculada à lei, não se admitindo discricionarismo da autoridade administrativa na cobrança de tributos.

A respeito do conceito e características dos impostos, Cassone (1995, p. 112) comenta:

Imposto é a prestação pecuniária que um ente público tem direito de exigir em virtude de seu poder de império, originário ou derivado, nos casos, nas medidas e nos modos estabelecidos pela lei, com a finalidade de conseguir uma entrada.

O imposto serve para custear os serviços que redundam em benefício de toda coletividade, assim considerada aquela massa unitária e indistinta, de modo a não ser possível determinar qual o grau de vantagem que cada

consoziado retira da execução do serviço. Exemplo: o serviço de defesa interna e externa, em que o cidadão é chamado a contribuir em proporção com suas riquezas, em que se considera o critério da capacidade contributiva.

São exemplos de impostos federais o imposto sobre importação (II), imposto sobre exportação (IE), imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) e imposto sobre propriedade territorial rural (ITR). Entre os impostos estaduais estão o Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA). Entre os impostos municipais destacam-se o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), imposto sobre transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

1.5.3.2.2 Taxas

De acordo com o estabelecido no art. 77 do CTN: “Taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte.”. Dessa forma, as taxas distinguem-se nitidamente dos impostos.

Ao caracterizar as taxas, Cassone (1995. p. 114) ensina:

Taxa – é caracterizada quando o serviço público, pela sua própria natureza ou pelo modo como é organizado, se desenvolve numa série de prestações que diz respeito, singularmente, a determinadas pessoas, seja porque estas os requerem, seja porque devem suportá-los em cumprimento a um mandamento normativo.

Taxa é prestação pecuniária devida a um ente público com base numa lei, e na medida por esta estabelecida, para a consecução de uma atividade do ente mesmo, que concerne de modo particular o obrigado.

Nota-se que a utilização de serviço público é uma das condições para que exista a cobrança de taxas. O CTN (art. 79) considera como serviços públicos os:

- I. Utilizados pelo contribuinte:

- a. Efetivamente, quando por ele usufruído a qualquer título;
 - b. Potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;
- II. Específicos, quando possam ser detectados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas;
 - III. Divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Em conclusão, a taxa é a remuneração de uma atividade vinculada ao poder público (serviço público, específico, e divisível, efetivo ou potencial, incluindo-se o concernente ao poder de polícia), regendo-se pelo princípio da retributividade (MELO, 1997, p. 54).

1.5.3.2.3 Contribuições de Melhoria

A Constituição Federal em seu artigo 145, inciso III outorga competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir contribuições de melhoria decorrente de obras públicas.

Machado (2011, p. 65) esclarece, a respeito das contribuições de melhoria:

É o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e de taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou serviço público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único.

A contribuição de melhoria, como bem coloca Melo (1997, p. 59) será devida, quando da valorização imobiliária, isto é, quando houver diferença positiva entre o valor do imóvel antes e depois da obra, tendo como sujeito ativo a pessoa que realiza a obra e sujeito passivo o proprietário do imóvel valorizado. Melo (1997, p. 60) frisa: “[...] a obrigação cometida ao proprietário do imóvel só pode ser exigida uma vez concretizada a materialidade do tributo (realização de obra pública).”.

1.5.3.2.4 Contribuições Sociais

As contribuições sociais são aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal. Dividem-se em três subespécies, a saber: as do artigo 149, que são as contribuições de intervenção do domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e as do artigo 195, que são as contribuições de seguridade social.

1.5.3.2.4.1 Contribuições de Intervenção do Domínio Econômico

As CIDEs são tributos de competência exclusiva da União, sem materialidade definida, instituídas como instrumentos de intervenção estatal em setor econômico específico e cujo produto da arrecadação tem destinação predeterminada. Essas contribuições são instrumentos de fomento e concretização de princípios constitucionais, e também de regulação e fiscalização do Estado. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2010), a CIDE deve ser criada com finalidade específica. Mas não é qualquer finalidade que justifica a sua instituição; deve haver compatibilidade com os valores constitucionais e pertinência com a intervenção no domínio econômico. Como exemplo cita-se a CIDE-combustíveis, cujo produto da arrecadação é parcialmente destinado ao financiamento de projetos ambientais. Ainda segundo o IBPT (2010) a CIDE deve ser criada como elemento de atuação da União em determinada área ou setor econômico e essa atuação deve ser limitada e específica e deve ser positiva (incentivadora).

Machado (2011, p. 65) ao discorrer sobre as contribuições de intervenção do domínio econômico, enfatiza:

As contribuições de intervenção do domínio econômico caracterizam-se pela finalidade interventiva. A própria contribuição, em si mesma, há de ser um instrumento de intervenção, vale dizer, há de ter função tipicamente extrafiscal, função de intervenção no domínio econômico, e os recursos com a mesma arrecadados devem ser destinados especificamente a financiamento da atividade interventiva.

São elementos essenciais para a caracterização de uma contribuição de intervenção do domínio econômico tanto o efeito produzido pela própria contribuição, que por si mesma caracteriza uma intervenção, como o destino do produto de sua arrecadação ao financiamento da atividade estatal interventiva.

Como exemplos de contribuições de intervenção do domínio econômicos, cita-se a CIDE-Remessas para o Exterior e a CIDE-Combustíveis.

1.5.3.2.4.2 Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais

A contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar recursos a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa.

Segundo Melo (2001, p. 80):

As contribuições corporativas (interesse das categorias profissionais ou econômicas) objetivam custear entidades (pessoas jurídicas de direito público ou privado) que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas [...]

Entre as contribuições dessa categoria estão às destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical (art. 240 da Constituição Federal), como as devidas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC) e Serviço Social do Comércio (SESC) e também aquelas arrecadadas de seus filiados, pelos sindicatos, como as devidas por advogados à Ordem dos Advogados do Brasil e por contadores ao Conselho Regional de Contabilidade.

1.5.3.2.4.3 Contribuições de Seguridade Social

Nos termos do art. 149 da Constituição Federal, compete exclusivamente à União instituir as contribuições sociais, isto é, são privativas da União. Aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cabem apenas instituir e cobrar contribuições destinadas ao custeio de sistemas de previdência e assistência social de seus servidores. De acordo com o art. 195 da CF a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das seguintes contribuições sociais:

- a. Dos empregadores, incidente sobre folha de salários, o faturamento e o lucro;
- b. Dos trabalhadores;
- c. Sobre a receita de concursos de prognósticos.

Machado (2001, p. 357) ressalta: “[...] em se tratando de contribuições de seguridade social tem-se de considerar que a própria Constituição cuidou de definir, quem pode ser colhido pelo legislador com sujeito passivo das mesmas.”. A leitura do art. 195, incisos I, II, III da Constituição Federal permite definir quem são os contribuintes das contribuições sociais, a saber: os empregadores, os trabalhadores e os administradores de concursos de prognósticos. A respeito dos contribuintes, Machado (2001, p. 357) ensina:

Empregador é aquele como tal definido pela legislação trabalhista. Não obstante respeitáveis manifestações, inclusive jurisprudências, em sentido diverso, entendemos que o conceito de empregador não pode ser ampliado para alcançar todos os que pagam remuneração por serviços prestados sem vínculo empregatício. Não se trata de interpretar a Constituição com base na lei ordinária, mas de impedir que esta modifique os conceitos por aquela utilizados. O conceito de empregador utilizado pela Constituição é conceito conhecido, porque já determinado pelo legislador ordinário muito antes da vigente Constituição, cujo texto, utilizando-o, emprestou-lhe a supremacia própria dos dispositivos constitucionais [...].

Trabalhador é todo aquele que presta serviços, seja a empregador, seja a pessoa com a qual não mantém vínculo empregatício. Por isto mesmo o trabalhador autônomo e o avulso são contribuintes da Previdência Social. Em relação a ele a Constituição não definiu o suporte para a exigência da contribuição, mas é razoável entender-se que esta há de incidir sobre a remuneração percebida em razão de seu trabalho. Não pode a contribuição cobrada do trabalhador ter base em qualquer outra coisa que não seja essa remuneração, posto que é ela que o qualifica como trabalhador.

Administrador de concurso de prognósticos é todo aquele que administra a realização de qualquer dos jogos mantidos ou permitidos pelo Poder Público, tais como a loteria.

1.5.3.3 Classificação dos Tributos

Segundo Melo (2001, p. 96) a classificação permite encontrar as notas iguais e distintivas do objeto estudado, facilitando o seu conhecimento específico, para permitir a aplicação do direito, pautada pelos critérios de segurança e certeza, supremos objetivos da justiça. Sua importância reside na utilidade, e na fixação de critérios seguros e uniformes para interpretar e aplicar as regras de cada tipo tributário, consoante seu peculiar regime jurídico. De acordo com Machado (2001, p. 60) os tributos no Brasil podem ser assim classificados:

- I. Quanto à espécie: impostos, taxas e contribuições;

- II. Quanto à competência impositiva: federais, estaduais e municipais;
- III. Quanto à vinculação com a atividade estatal:
 - a. Vinculados – as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais;
 - b. Não vinculados – os impostos.

Os impostos, por sua vez, estão classificados no Código Tributário Nacional, de acordo com a natureza econômica do fato gerador respectivo, em quatro grupos, a saber:

- a. Sobre o comércio exterior;
 - b. Sobre o patrimônio e a renda;
 - c. Sobre a produção e a circulação;
 - d. Impostos especiais.
- IV. Quanto à função:
- a. Fiscal – quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado;
 - b. Extrafiscal – quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros;
 - c. Parafiscal – quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

1.5.4 Obrigação Tributária

Kfoury (2010, p. 157) considera: “[...] todo cidadão está sujeito a obrigações tributárias, que consistem nas obrigações oriundas da relação tributária, podendo ser divididas em obrigações principais e obrigações acessórias.”.

1.5.4.1 Obrigação Principal

Segundo o § 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de

tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”. Kfourri (2010, p. 158) complementa:

[...] temos como conclusão que a obrigação principal consiste no pagamento dos tributos, ou seja, sempre que o contribuinte for obrigado a desembolsar uma quantia para pagar um tributo, estamos diante de uma obrigação tributária principal.

1.5.4.2 Obrigação Acessória

Nos termos do § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional: “Essa obrigação decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”. Nesse sentido, Melo (2001, p. 172) ensina:

Em termos práticos, consiste em atribuição de deveres aos administradores (contribuintes, responsáveis, etc.), relativos à emissão de notas fiscais, escrituração de livros, prestação de informações, e não causar embaraço à fiscalização, com o objetivo fundamental de serem registrados e documentados fatos que tenham, ou possam ter implicação tributária.

Ainda tratando das obrigações acessórias, Kfourri (2010, p. 158) comenta: “Tais obrigações possuem a finalidade de permitir ao Fisco o controle de arrecadação, bem como o combate à sonegação, muito embora atualmente já tenham violado o limite do justo e razoável.”.

1.5.5 Fato Gerador

O art. 114 do Código Tributário Nacional define fato gerador da obrigação principal como “[...] a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal.”. Pires (2002, p. 46) ensina:

Fato gerador é, portanto, qualquer manifestação positiva e concreta da capacidade econômica das pessoas, observada pelo legislador tributário, que a ele atribui qualidade bastante para provocar o nascimento da obrigação principal, quando se verificar, na prática a sua ocorrência.

Fato gerador da obrigação acessória, como define o art.115, é “[...] qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configura obrigação principal.”.

Ainda, explicando sobre fato gerador, Melo (2004, p. 189) complementa:

O fato gerador da obrigação tributária só ocorrerá quando os seus indispensáveis pressupostos, previstos em lei, tenham se verificado de modo real e concreto, pelo denominado fenômeno da subsunção. Para que possa ter nascimento o tributo é necessário a previsão de diversos requisitos indicados na lei, compreendendo a figura da “hipótese de incidência” tributária.

Esse conceito de fato gerador tem sido alvo de inúmeras críticas como a de Melo (2004, p. 189) que ressalta que esse termo é muito simples e conciso para representar a causa e a razão do nascimento da obrigação tributária, em toda sua extensão, não permitindo inferir e compreender todos os elementos que a integram, além de não revelar a exata adequação dos aspectos da hipótese de incidência prevista em lei, com os fatos efetivamente ocorridos no mundo real. Outra crítica parte de Harada (1999, p. 341) ao comentar:

Essa expressão fato gerador, empregada pelo CTN, tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob a alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente dos juristas. Por isso, preferem a expressão hipótese de incidência ou hipótese tributária para designar a descrição legislativa de um fato, e a expressão fato imponible ou fato jurídico-tributário ou ainda hipótese de incidência realizada para designar aquele fato concreto, localizado no tempo e no espaço.

1.5.5.1 Sujeito Ativo da Obrigação

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 119 estabelece que: “[...] sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”. O sujeito ativo tem competência para impor ao sujeito passivo (art. 121 do CTN) a obrigação pelo pagamento do tributo e da penalidade pecuniária, se for o caso.

Segundo Pires (2002, p. 47):

Embora seja o que se verifica na maioria dos casos, nem sempre o Estado age diretamente como sujeito ativo da obrigação. Temos de distinguir a competência tributária, exercida sempre pelo Estado, da capacidade tributária, entendida como a aptidão para exigir o cumprimento da obrigação, delegável por lei.

A competência tributária deve ser entendida como o poder de criar ou aumentar o tributo, prerrogativa, como vimos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A capacidade tributária, ou seja, o exercício dessa competência compreende toda atividade da administração pública, direta ou autárquica, que tem em vista assegurar a arrecadação do tributo.

Machado (2001, p. 122) também salienta:

Não há de se confundir a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos, ou da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Essas atribuições podem ser conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mas isto não implica transferência de condição de sujeito ativo.

As pessoas jurídicas de direito público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. 7º). Às pessoas jurídicas de direito privado apenas podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar, o que não constitui delegação de competência tributária (CTN, art. 7º, § 3º). É o que se dá com os Bancos.

1.5.5.2 Sujeito Passivo da Obrigação

Segundo Machado (2001, p. 124): “O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento.”. O artigo 121 do CTN define o sujeito passivo da obrigação principal como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Isto é, o sujeito passivo da obrigação principal, portanto, é sempre obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, vale dizer, multa (MACHADO, 2001, p. 124).

Conforme a sua relação com o fato gerador da obrigação, pode o sujeito passivo ser contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. I) ou responsável, quando, sem ser contribuinte, isto é, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, inc. II).

Segundo o artigo 122 do Código Tributário Nacional: “Sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”. Machado (2001, p. 126) esclarece: “O sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa à qual a legislação tributária atribui deveres diversos de dever de pagar.”. Ainda, segundo Ichihara (1999, p. 128):

Os sujeitos passivos, tanto da obrigação principal como da acessória, contribuinte ou responsável, são sempre determinados em lei, não podendo, quem quer que seja, modificar ou transferir a responsabilidade que não seja em decorrência de lei.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 CONCEITO

O planejamento tributário também pode ser entendido como elisão fiscal que, segundo Cassone (1999, p. 187): “[...] expressa uma não incidência tributária legalmente admitida.”. Para Pires (2002, p. 83):

Entende-se por elisão fiscal toda conduta que, por meio lícito, evita ou retarda a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou reduz os efeitos que lhe são próprios. É a chamada economia de imposto ou economia fiscal.

Os autores deixam evidente que o planejamento tributário é desenvolvido por meio de ferramentas legalmente aceitas, nesse sentido tem-se o conceito de elisão fiscal. Contudo, quando o contribuinte busca diminuir seus encargos tributários sem a devida observação à legislação surge o conceito de evasão fiscal.

Os tributos representam importante parcela dos custos das empresas. Dessa forma, é questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. Segundo o IBPT (2011), no Brasil, em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, torna-se imprescindível a adoção de um sistema de economia fiscal. Deve-se observar, também, que é garantida ao contribuinte a possibilidade legal de diminuição de seus encargos tributários, por meio da chamada elisão fiscal ou planejamento tributário.

A Lei 6404/76 prevê a obrigatoriedade do planejamento tributário, por parte dos administradores de qualquer companhia, pela interpretação do artigo 153:

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

Segundo Borges (1996, p. 56) o planejamento tributário pode ser assim conceituado:

[...] o Planejamento fiscal como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e

instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Ainda tratando da elisão fiscal Huck (1997, p. 32) considera:

A elisão fiscal, como obra da criatividade e engenho dos planejadores tributários, aspira uma condição de legalidade que a distinga da evasão. Entretanto, é muito tênue a linha divisória existente entre elas, não faltando quem já tenha sugerido uma análise conjunta dos dois institutos devido a seu notável grau de semelhança, muitas vezes de complementaridade, e, sobretudo pelo impacto análogo que causam nos sistemas tributários modernos. É certo que a análise e o enquadramento dos conceitos variam profundamente no cenário mundial, de país para país, dependendo das leis internas e dos tratados internacionais existentes, como também diferem em função de ideologias políticas com que são analisados. Um planejamento tributário pode ser legal em determinado país e ilegal em outro [...]

A natureza ou essência do planejamento fiscal consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária, ou então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. (BORGES, 1996, p. 55). Borges (1996, p. 55) continua a ensinar:

Dois fatores determinam a importância e a necessidade do planejamento tributário na empresa. O primeiro é o elevado ônus tributário incidente no universo dos negócios. O outro é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente.

2.2 FUNDAMENTOS DA EXISTÊNCIA DA LIBERDADE FISCAL

2.2.1 Princípio da Estrita Legalidade de Tributos

De acordo com Borges (1998, p. 56): “[...] torna-se necessário que a conduta do administrador fiscal esteja respaldada num ato legislativo, ou seja, oriundo de órgão com competência legislativa normal.”. Esse mesmo autor complementa:

- a. a instituição e majoração de tributos é matéria exclusiva de lei (art. 150, inciso I da Constituição vigente nesse País);
- b. a afirmativa contida na letra a é a diretriz geral. Como diretriz geral, ela admite exceções e estas são explicitamente previstas no texto constitucional;
- c. vale salientar que as exceções constitucionais são para alteração das alíquotas através do Poder Executivo, e nunca para instituições da alíquota;

d. assim sendo, faz-se necessária a existência de lei instituindo a alíquota original, assim como fixando os limites e condições legais para as alterações.

2.2.2 Princípio da Tipicidade Cerrada

Borges (1998, p. 57) enfatiza: “Tal princípio determina que a lei, ao desempenhar a outorga constitucional de instituir ou criar tributos, deve descrever abstratamente todos os aspectos ou critérios integrativos de sua estrutura normativa.”. Para Borges (1998, p. 57) em observância ao princípio da tipicidade cerrada, na lei tributária devem constar:

- a. a descrição da conduta ou do comportamento sujeito à tributação – critério material da hipótese de incidência;
- b. a menção do espaço geográfico onde se deve materializar tal conduta ou comportamento – critério espacial da hipótese de incidência;
- c. a indicação de dados que nos possibilitem o conhecimento da ocasião ou do instante em que se torna exigível o tributo – critério temporal da hipótese de incidência;
- d. identificação das pessoas que integram a relação jurídico-tributária (sujeito ativo e passivo) – critério pessoal do consequente normativo;
- e. a fixação das respectivas bases de cálculo e alíquotas – critério quantitativo do consequente normativo.

2.3 LIMITES JURÍDICOS DO EXERCÍCIO DA LIBERDADE FISCAL

2.3.1 Validade Jurídica dos Atos Praticados

De acordo com Borges (1998, p. 61): “O ato qualifica-se juridicamente com válido, quando reúne os seguintes requisitos essenciais: agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa da lei.”.

2.3.1.1 Agente Capaz

De acordo com Borges (1998, p. 61) o agente capaz: “É a pessoa legalmente apta a exercitar os atos da vida civil. Assim, tal pessoa deve possuir aptidão legal para exercer pessoalmente os direitos e as obrigações atinentes ao ato que ela pretende praticar.”.

2.3.1.2 Objeto Lícito

Borges (1998, p. 61) caracteriza objeto lícito como: “É aquele que está em conformidade com a lei, em perfeita consonância com a moral e os bons costumes e cuja realização seja possível.”.

2.3.1.3 Forma Prescrita ou Não Defesa da Lei

Borges (1998, p. 61) ensina: “Geralmente, os atos jurídicos não dependem de forma especial. Contudo, a lei exige, em situações específicas, determinada forma. Assim, a prática de ato com inobservância de forma especial prescrita em lei implica a sua nulidade.”.

2.3.2 Legitimidade dos Atos Praticados

O ato qualifica-se como legítimo quando está revestido das características, garantias ou requisitos exigidos pela lei pertinente. Assim, o reconhecimento da legitimidade de um ato praticado pressupõe que ele esteja em perfeita consonância com o direito positivo (BORGES, 1998, P. 61). Esse mesmo autor ainda complementa:

Por conseguinte, o usufruto da evasão fiscal legítima, da elisão fiscal, do direito à economia de impostos ou do direito à prática dos negócios fiscalmente menos onerosos, comporta somente como limites legais a prática de atos válidos e legítimos [...]

2.4 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, afirma que constitui crime contra a ordem tributária, sujeito a uma pena que varia entre dois e cinco anos de reclusão, mais multa:

- a. Omitir informações ou prestar declarações falsas.

- b. Fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos, ou omitindo operações de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.
- c. Falsificar ou alterar qualquer documento (NF, fatura, duplicata) relativo à operação tributável.
- d. Elaborar, distribuir ou utilizar documento que saiba ser inexato ou falso.
- e. Negar o fornecimento de nota fiscal, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Considera-se crime ainda, com pena de detenção de seis meses a dois anos:

- a. Deixar de recolher o valor do tributo descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo.
- b. Exigir, pagar ou receber percentagens sobre parcela dedutível ou deduzida de imposto ou como incentivo fiscal.
- c. Aplicar em desacordo as parcelas recebidas de incentivos fiscais
- d. Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que gere informações contábeis diversas daquelas definidas pela fazenda Publica.

2.4.1 Evasão Fiscal

Pires (2002, p. 84) define evasão fiscal como: “[...] toda conduta que, por meio ilícito impede ou modifica a configuração do fato gerador de obrigação tributária.”.

Segundo o Dicionário Aurélio: “Evasão é o ato de evadir-se, desviar, evitar, escapar, fugir, eludir (evitar ou escapar com destreza, furtar-se com habilidade ou astúcia)”. Os casos típicos de evasão fiscal são praticados por meio de operações simuladas, que são consideradas nulas segundo o art. 167 do Código Civil Brasileiro. A evasão fiscal pode ser caracterizada quando se busca evitar o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergando o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

Ao tratar da evasão fiscal, Higuchi (2005, p. 600) ensina:

A doutrina e a jurisprudência tem conceituado a evasão fiscal como ato praticado com violação da lei, com o intuito de não pagar tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante. É ato praticado com violação da lei porque é posterior à ocorrência do fato gerador do tributo. Na evasão fiscal sempre está presente a figura de simulação ou dissimulação.

A elisão fiscal, por outro lado, 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.

Na evasão fiscal, como o fato gerador do tributo já ocorreu, essa ocorrência é acobertada por roupagem jurídica simulada ou dissimulada. Uma pessoa física prestou serviços para outra física e firmou documento de doação recebida em vez de recibo de remuneração por serviços prestados para não pagar o imposto de renda. O imposto é devido porque o fato gerador ocorreu, mas houve dissimulação na documentação.

O § 1º do art. 167 do Código Civil dispõe que haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- a. Aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- b. Contiverem declarações, confissão, condição ou cláusula não verdadeiras;
- c. Os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

2.5 FINALIDADES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.5.1 Anulação do Ônus Tributário

De acordo com Borges (1996, p. 62) para evitar a incidência do fato gerador do tributo, o planejamento fiscal deve articular o empreendimento ou a atividade econômico-mercantil, mediante o emprego de estrutura e formas-jurídicas que sejam capazes de impedir a concretização das hipóteses de incidência tributárias.

2.5.2 Redução do Ônus Tributário

Para atingir a redução do ônus fiscal, o processo de elisão fiscal deve organizar o empreendimento ou atividade econômico-mercantil, por meio de estrutura e forma-jurídicas, que possibilitem a concretização de hipóteses de

incidências tributárias, cujas consequências resultem num ônus fiscal menor. (BORGES, 1996, p. 62).

2.5.3 Adiamento do Ônus Tributário

Para que o ônus tributário seja adiado, o planejamento tributário dever arquitetar o empreendimento ou a atividade econômico-mercantil, mediante a adoção de estrutura e formas-jurídicas, que garantam o deslocamento da ocorrência do fato gerador ou a procrastinação do lançamento ou pagamento do tributo (BORGES, 1996, p.62).

2.6 PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Segundo Borges (1998, p. 62) a operatividade sistêmica de um planejamento tributário compreende cinco fases, a saber:

- a. A pesquisa do fato gerador do planejamento tributário;
- b. A articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado;
- c. Estudo de aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado;
- d. Conclusão;
- e. Formalização do planejamento elaborado num expediente técnico-funcional.

2.7 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Ao iniciar um negócio, um dos primeiros passos é a escolha do regime e apuração dos tributos. As pessoas jurídicas podem optar pela tributação, na forma do lucro presumido, lucro real, em algumas situações lucro arbitrado ou simples nacional. Algumas atividades e acima de um determinado faturamento, as empresas devem obrigatoriamente ser tributadas na forma do lucro real. Deve-se, no entanto, frisar que a escolha do regime de tributação não afeta somente a apuração do IRPJ

e da CSLL, mas sim toda a estrutura fiscal da entidade. Os principais regimes tributários praticados no Brasil são:

- a. Lucro real;
- b. Lucro presumido;
- c. Lucro arbitrado;
- d. Simples nacional.

2.7.1 Lucro Real

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia trinta e um de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9.430/96. A pessoa jurídica que se enquadrar em qualquer dos incisos do art. 14 da Lei nº 9.718/98 terá que, obrigatoriamente, ser tributada com base no lucro real. Para as demais pessoas jurídicas, a tributação pelo lucro real é uma opção.

A opção pelo lucro real pode ser feita por qualquer entidade, sem qualquer restrição. Essa forma de tributação trata-se do regime próprio de incidência do imposto de renda, pois, neste regime se demonstra o resultado efetivo apurado no exercício da atividade. Ressalta-se que o resultado contábil apurado será ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas pela legislação vigente.

Segundo a Receita Federal do Brasil (2013) lucro real pode ser entendido como a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. A apuração do lucro real é feita na parte A do livro de apuração do lucro real, mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período de apuração do imposto e compensações de prejuízos fiscais autorizadas pela legislação do imposto de renda. Já o Regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 247, define lucro real com: “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.”.

O lucro real, para fins de apuração do PIS e da COFINS, pode ser caracterizado como não cumulativo, uma vez que a entidade poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep), sobre os valores determinados em lei.

2.7.1.1 Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Real

De acordo com o art. 246 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real, em cada ano-calendário, as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de duzentos e quarenta milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

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

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

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

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;

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

2.7.1.2 Adições

De acordo com o art. 249 do RIR/99, na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o RIR/99, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

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

Ainda segundo parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda. Incluem-se nas adições:

I - ressalvadas as disposições especiais do RIR/99, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem inclusive lucros suspensos e lucros acumulados;

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 do RIR/99 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas;

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos pelo RIR/99;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável;

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 do RIR/99;

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput do RIR/99;

VIII - as despesas com brindes;

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional;

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações;

XI - o valor da parcela da contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS, compensada com a contribuição social sobre o lucro líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998.

2.7.1.3 Exclusões e Compensações

De acordo com o art. 250 do Regulamento do Imposto de Renda, na determinação do lucro real, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pelo RIR/99 e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

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

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas no RIR/99, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

Ainda segundo parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda. Incluem-se nas exclusões e compensações:

I - os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado;

II - os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento;

III - os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984.

IV - os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte B do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento;

V - a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249 do RIR/99, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença

positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap.

2.7.1.4 Lucro Real Trimestral

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2013), o imposto de renda devido, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder. Nenhuma quota poderá ter valor inferior a um mil reais e o imposto de valor inferior a dois mil reais será pago em quota única. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Em consonância com o art. 220 do Regulamento do Imposto de Renda, o imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias trinta e um de março, trinta de junho, trinta de setembro e trinta e um de dezembro de cada ano-calendário.

Para Higuchi (2005, p. 25):

O lucro real trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a da limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais.

No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado como prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% do lucro real de trimestres seguintes.

2.7.1.5 Lucro Real Anual

O art. 221 do RIR/99 estabelece: “A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta seção deverá apurar o lucro real em trinta e um de dezembro de cada ano.”. Higuchi (2005, p. 30) ressalta:

A pessoa jurídica que optar pelo lucro real anual terá que pagar, mensalmente, o IRPJ e a CSLL calculados pela forma estimada ou com base no balancete, de que tratam os arts. 222 e 230 do RIR/99. Se a empresa não demonstrar, através de balanço ou balancete mensal, a apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, a falta de pagamento mensal sujeitará à multa isolada de ofício, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL ao final do ano-calendário.

2.7.1.5.1 Pagamento por Estimativa

A pessoa jurídica, ao optar pelo lucro real anual, poderá, ainda, optar pelo pagamento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. Essa opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. De acordo com Higuchi (2005, p. 26):

A base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas resultados positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras.

Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta variam de acordo com a atividade da pessoa jurídica, a saber:

I – oito por cento para o IRPJ e 12% para a CSLL sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades em geral;

II – dezesseis por cento sobre a receita bruta mensal auferida na revenda de combustíveis;

III – dezesseis por cento sobre a receita bruta mensal auferida pela prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas;

IV – oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços de transporte de cargas;

V – trinta e dois por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de demais serviços, exceto serviços hospitalares;

VI – oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços hospitalares;

VII – trinta e dois por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços de intermediação de negócios;

VIII – trinta e dois por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços de administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza, inclusive imóveis.

Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, na determinação da base de cálculo do imposto de renda, são iguais tanto para o pagamento do imposto estimado das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real anual como para a tributação pelo lucro presumido (HIGUCHI, 2005, p. 26). De acordo com o art. 228 do RIR/99, o imposto a ser pago mensalmente na forma estimada será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento. Além desse percentual a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de dez por cento.

2.7.1.5.2 Suspensão, Redução e Dispensa do Imposto Mensal

A respeito da suspensão ou redução do imposto mensal, Higuchi (2005, p. 29) ensina:

[...] 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. A suspensão ou redução do pagamento é aplicável inclusive sobre o imposto do mês de janeiro. Assim, se no mês de janeiro a empresa teve prejuízo fiscal, não há imposto a ser recolhido.

[...] essa faculdade aplica-se, em qualquer mês, para as pessoas jurídicas que vão apresentar a declaração de rendimentos com base no lucro real anual.

O balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto terá que compreender sempre o período entre 1º de janeiro e a data da apuração do lucro. Assim, a pessoa jurídica pagou o imposto dos meses de janeiro, fevereiro, março com base na receita bruta e em 30 de abril levantou o balanço. O lucro real desse balanço terá que compreender o período de 1º de janeiro a 30 de abril.

O imposto de renda e o adicional calculados com base no lucro real daquele período serão comparados com o imposto e o adicional pagos sobre operações dos meses de janeiro, fevereiro e março. Se a soma dos pagamentos efetuados for maior que o imposto devido apurado com base no balanço, a empresa não terá que pagar o imposto relativo à operações de abril. Se o imposto sobre o lucro apurado no balanço ou balancete for um pouco maior, a empresa deverá pagar a diferença. O código de pagamento deverá ser sempre o de pagamento estimado.

Segundo o art. 230 do Regulamento do Imposto de Renda, os balanços ou balancetes mensais utilizados para apuração do lucro real deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário e somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

2.7.1.6 Apuração do PIS e da COFINS com Incidência Não Cumulativa

De acordo com a lei 10.637 de 2002, a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, com a incidência não cumulativa, é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Ainda segundo essa mesma lei, para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores:

I - das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II – das vendas canceladas;

III – dos descontos incondicionais concedidos;

IV – do IPI;

V – do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

VI – das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;

VII – dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

VIII – dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

IX – das receitas não operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;

X – das receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário;

XI – das receitas excluídas do regime de incidência não cumulativa, constantes do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

As alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com a incidência não cumulativa, são, respectivamente, 1,65% e 7,6%. A apuração e o pagamento dessas contribuições serão efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica. Dos valores do PIS/Pasep e COFINS apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não cumulativa poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS/Pasep), sobre os valores:

I – das aquisições de bens para revenda no mês;

II – das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III – dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não cumulativa;

IV – das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

- a. à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- b. a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa;
- c. a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;
- d. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

V – dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VI – dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa.

2.7.2 Lucro Presumido

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2013) o lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração pelo lucro real. A opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário. Os valores apurados para o IRPJ e CSLL serão devidos ao final de cada trimestre.

Em consonância com o art. 246 da legislação do imposto de renda (RIR/99), não podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas:

I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior a quarenta e oito milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II – cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;

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

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

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto;

VI – cuja atividade seja de factoring.

2.7.2.1 Base de Cálculo do IRPJ e CSLL

De acordo com Higuchi (2005, p. 42):

A base de cálculo do imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante aplicação de percentuais de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital. Com isso os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável também compõem a base de cálculo do imposto de renda trimestral. O imposto de renda retido na fonte ou pago separadamente é considerado como antecipação do devido no trimestre.

Para determinação do lucro presumido são aplicados os seguintes percentuais:

I – oito por cento para o IRPJ e 12% para a CSLL sobre a receita bruta mensal auferida nas atividades em geral;

II – dezesseis por cento sobre a receita bruta mensal auferida na revenda de combustíveis;

III – dezesseis por cento sobre a receita bruta mensal auferida pela prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas;

IV – oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços de transporte de cargas;

V – trinta e dois por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de demais serviços, exceto serviços hospitalares;

VI – oito por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços hospitalares;

VII – trinta e dois por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços de intermediação de negócios;

VI – trinta e dois por cento sobre a receita bruta mensal auferida na prestação de serviços de administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza, inclusive imóveis.

2.7.2.2 Determinação do IRPJ e da CSLL

Em consonância com o Regulamento do Imposto de Renda, sobre a base de cálculo apurada para o IRPJ incidirá alíquota de quinze por cento (RIR/99, art.541) e adicional de dez por cento sobre a parcela do lucro presumido que exceder ao valor de sessenta mil reais em cada trimestre. Para a contribuição social sobre o lucro líquido a alíquota que deve ser aplicada sobre o lucro presumido é de nove por cento.

2.7.2.3 Apuração do PIS e da COFINS com Incidência Cumulativa

Segundo a Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º, a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, no regime de incidência cumulativa, é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores:

I – das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

- II – das vendas canceladas;
- III – dos descontos incondicionais concedidos;
- IV – do IPI;
- V – do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- VI – das reversões de provisões;
- VII – das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- VIII – dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- IX – dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- X – das receitas não operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente.

As alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime de incidência cumulativa, são, respectivamente, 0,65% e 3%. A apuração e o pagamento dessas contribuições serão efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

2.7.3 Lucro Arbitrado

Segundo a Receita Federal do Brasil (2013) o arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

De acordo com o art. 530 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), o imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

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

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

- a. Identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;
- b. Determinar o lucro real;

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa;

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

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

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

2.7.3.1 Arbitramento pelo Contribuinte

Em consonância com o art. 531 do RIR/99, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado, desde que conhecida a receita bruta e desde que as hipóteses citadas no art. 530 tenham ocorrido, mas para isso o contribuinte deverá observar algumas regras, a saber:

I – a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação;

II – o imposto apurado terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

2.7.4 Simples Nacional

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2013): “O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.”. Segundo o art. 191 do RIR/99, a opção pelo Simples dar-se-á mediante a inscrição da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, quando o contribuinte prestará todas as informações necessárias quanto à especificação dos impostos, dos quais é contribuinte (IPI, ICMS ou ISS) e ao porte da pessoa jurídica (microempresa ou empresa de pequeno porte).

A microempresa e a empresa de pequeno porte estão dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes o Livro Caixa, Livro de Registro de Inventário e todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nos incisos anteriores (art.190 do RIR/99).

2.7.4.1 Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

Segundo o art. 185 do Regulamento do Imposto de Renda, consideram-se microempresas, para efeitos do Simples, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a cento e vinte mil reais e empresas de pequeno porte, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a cento e vinte mil reais e igual ou inferior a um milhão e duzentos mil reais.

2.7.4.2 Vedação à Opção

De acordo com o art. 192 do Regulamento do Imposto de Renda não podem optar pelo Simples:

I – na condição de microempresa, que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a cento e vinte mil reais;

II – na condição de empresa de pequeno porte, que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a um milhão e duzentos mil reais;

III – constituída sob a forma de sociedade por ações;

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

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

VI – que tenha sócio estrangeiro, residente no exterior;

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

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

IX – cujo titular ou sócio participe com mais de dez por cento do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do art. 185 de RIR/99;

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

XI – cuja receita decorrente da venda de bens importados seja superior a cinquenta por cento de sua receita bruta total;

XII – que realize operações relativas a:

- a. Importação de produtos estrangeiros;
- b. Locação ou administração de imóveis;
- c. Armazenamento e depósito de produtos de terceiros;
- d. Propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação;

- e. Factoring;
- f. Prestação de serviços de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão de obra;

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

XIV – que participe do capital de outra pessoa jurídica, ressalvados os investimentos provenientes de incentivos fiscais efetuados antes da vigência da Lei n.º 7.256, de 27 de novembro de 1984, quando se tratar de microempresa, ou antes de 6 de dezembro de 1996, quando se tratar de empresa de pequeno porte;

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

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

XVII – que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes de 6 de dezembro de 1996;

XVIII – cujo titular, ou sócio com participação em seu capital superior a dez por cento, adquira bens ou realize gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados.

3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA PEQUENA EMPRESA COMERCIAL PARANAENSE

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Para desenvolvimento desse estudo foram utilizados as demonstrações financeiras e os livros fiscais de uma pequena empresa atuante no comércio paranaense com sede em Curitiba. A entidade atua na revenda de produtos elétricos industriais, engenharia elétrica, automação industrial e montagem de painéis. Entre os principais clientes estão usinas, indústrias alimentícias, indústrias químicas, metalúrgicas, indústrias de embalagem, gráficas e indústrias de plásticos.

A pessoa jurídica analisada trata-se de uma empresa de pequeno porte, isto é, sua receita bruta é superior a cento e vinte mil reais e igual ou inferior a um milhão e duzentos mil reais no ano-calendário. A entidade é constituída na forma de sociedade limitada. Segundo o art. 1.052 do Código Civil: “Nas sociedades limitadas a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.”. Dois sócios compõem o quadro societário, sendo um detentor de noventa por cento das quotas e o outro de dez por cento das quotas. A pessoa jurídica não apresentou variação no quadro de funcionários, permanecendo com apenas um colaborador durante os três exercícios analisados.

Por ser uma empresa comercial, ela é contribuinte dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS e INSS. Para que o objetivo geral e os objetivos específicos desse estudo fossem alcançados, simulações baseadas nas opções pelo lucro real, lucro presumido e simples nacional foram elaboradas, buscando identificar a forma menos onerosa para apuração dos tributos devidos por essa pequena entidade comercial. Para melhor análise e interpretação dos resultados essas simulações foram feitas para os exercícios de 2010, 2011 e 2012.

3.2 SIMULAÇÃO LUCRO REAL

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, art. 247, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo RIR/99.

3.2.1 Apuração do IRPJ e da CSLL

Para melhor entendimento da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL em face da opção pelo lucro real, utilizando os dados da pessoa jurídica selecionada para este estudo, seguem exemplos de apurações desses tributos pelo lucro real anual e lucro real trimestral para os três exercícios.

3.2.1.1 Lucro Real Trimestral

Abaixo seguem valores apurados para o IRPJ e CSLL para os três exercícios analisados em face da opção da pessoa jurídica pelo lucro real trimestral.

2010				
Período	Resultado Contábil	Adições	Exclusões	Lucro Real
Jan-Mar	(108.393,31)	500,00	-	(107.893,31)
Abr-Jun	(3.118,16)	-	-	(3.118,16)
Jul-Set	40.322,15	90,00	-	40.412,15
Out-Dez	183.990,07	-	-	183.990,07

QUADRO 1 – Apuração do Lucro Real Trimestralmente 2010

Item	1° TRIM	2° TRIM	3° TRIM	4° TRIM
Lucro Real	(107.893,31)	(3.118,16)	40.412,15	183.990,07
Compensação – 30%	Prejuízo Fiscal	Prejuízo Fiscal	12.123,65	55.197,02
Base IRPJ/CSLL	Prejuízo Fiscal	Prejuízo Fiscal	28.288,50	128.793,05
% IRPJ	15%	15%	15%	15%
Valor IRPJ	Prejuízo Fiscal	Prejuízo Fiscal	4.243,28	19.318,96
Base Adicional	-	-	-	68.793,05
% Adicional	10%	10%	10%	10%
Valor Adicional	Prejuízo Fiscal	Prejuízo Fiscal	-	6.879,31
IRPJ a Recolher	Prejuízo Fiscal	Prejuízo Fiscal	4.243,28	26.198,27
% CSLL	9%	9%	9%	9%
CSLL a recolher	Prejuízo Fiscal	Prejuízo Fiscal	2.545,97	11.591,37

QUADRO 2 – Apuração do IRPJ/CSLL Trimestral 2010

2011				
Período	Resultado Contábil	Adições	Exclusões	Lucro Real
Jan-Mar	(104.083,83)	1.200,00	-	(102.883,83)
Abr-Jun	25.853,98	-	-	25.853,98
Jul-Set	37.693,07	-	-	37.693,07
Out-Dez	215.836,59	-	-	215.836,59

QUADRO 3 – Apuração do Lucro Real Trimestralmente 2011

Item	1° TRIM	2° TRIM	3° TRIM	4° TRIM
Lucro Real	(102.883,83)	25.853,98	37.693,07	215.836,59
Compensação – 30%	Prejuízo Fiscal	7.756,19	11.307,92	64.750,98
Base IRPJ/CSLL	Prejuízo Fiscal	18.097,79	26.385,15	151.085,61
% IRPJ	15%	15%	15%	15%
Valor IRPJ	Prejuízo Fiscal	2.714,67	3.957,77	22.662,84
Base Adicional	-	-	-	91.085,61
% Adicional	10%	10%	10%	10%
Valor Adicional	Prejuízo Fiscal	-	-	9.108,56
IRPJ a Recolher	Prejuízo Fiscal	2.714,67	3.957,77	31.771,40
% CSLL	9%	9%	9%	9%
CSLL a recolher	Prejuízo Fiscal	1.628,80	2.374,66	13.597,70

QUADRO 4 – Apuração do IRPJ/CSLL Trimestralmente 2011

2012				
Período	Resultado Contábil	Adições	Exclusões	Lucro Real
Jan-Mar	(82.723,72)	-	-	(82.723,72)
Abr-Jun	57.957,01	3.859,00	-	61.816,01
Jul-Set	83.327,89	-	-	83.327,89
Out-Dez	307.371,75	-	-	307.371,75

QUADRO 5 – Apuração do Lucro Real Trimestralmente 2012

Item	1° TRIM	2° TRIM	3° TRIM	4° TRIM
Lucro Real	(82.723,72)	61.816,01	83.327,89	307.371,75
Compensação – 30%	Prejuízo Fiscal	18.544,80	24.998,37	39.180,55
Base IRPJ/CSLL	Prejuízo Fiscal	43.271,21	58.329,52	268.191,20
% IRPJ	15%	15%	15%	15%
Valor IRPJ	Prejuízo Fiscal	6.490,68	8.749,43	40.228,68
Base Adicional	-	-	-	208.191,20
% Adicional	10%	10%	10%	10%
Valor Adicional	Prejuízo Fiscal	-	-	20.819,12
IRPJ a Recolher	Prejuízo Fiscal	6.490,68	8.749,43	61.047,80
% CSLL	9%	9%	9%	9%
CSLL a recolher	Prejuízo Fiscal	3.894,41	5.249,66	24.137,21

QUADRO 6 – Apuração do IRPJ/CSLL Trimestral 2012

3.2.1.2 Lucro Real Anual

O art. 221 do RIR/99 estabelece que a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma do lucro real anual deverá apurar esse lucro em trinta e um de dezembro de cada ano. Ainda, a pessoa jurídica, optando pelo lucro real anual, poderá efetuar pagamentos mensais na forma de estimativa mensal ou balancete de suspensão ou redução. Abaixo seguem valores apurados para o IRPJ e CSLL tendo como opção o lucro real anual.

2010						
Período	Resultado Contábil	Adições	Exclusões	Compensações	Lucro Real	Situação IRPJ/CSLL
Jan	(117.347,92)	-	-	-	(117.347,92)	Prejuízo Fiscal
Jan-Fev	(119.976,17)	-	-	-	(119.976,17)	Prejuízo Fiscal
Jan-Mar	(108.393,31)	500,00	-	-	(107.893,31)	Prejuízo Fiscal
Jan-Abril	(112.243,17)	-	-	-	(112.243,17)	Prejuízo Fiscal
Jan-Mai	(108.622,19)	-	-	-	(108.622,19)	Prejuízo Fiscal
Jan-Jun	(105.275,15)	-	-	-	(105.275,15)	Prejuízo Fiscal
Jan-Jul	(95.631,17)	-	-	-	(95.631,17)	Prejuízo Fiscal
Jan-Ago	(78.323,48)	90,00	-	-	(78.233,48)	Prejuízo Fiscal
Jan-Set	(64.953,00)	-	-	-	(64.953,00)	Prejuízo Fiscal
Jan-Out	(44.780,02)	-	-	-	(44.780,02)	Prejuízo Fiscal
Jan-Nov	(18.946,44)	-	-	-	(18.946,44)	Prejuízo Fiscal
Jan-Dez	119.366,27	-	-	-	119.366,27	Cálculo do IR/CS

QUADRO 7 – Apuração do Lucro Real Mensalmente 2010

IRPJ/CSLL - 2010	
Lucro Real	119.366,27
% IRPJ	15%
Valor IRPJ	17.904,94
Base Adicional	-
% Adicional	10%
Valor Adicional	-
IRPJ a Recolher	17.904,94
% CSLL	9%
CSLL a recolher	10.742,96

QUADRO 8 – Apuração do IRPJ/CSLL Anual 2010

2011						
Período	Resultado Contábil	Adições	Exclusões	Compensações	Lucro Real	Situação IRPJ/CSLL
Jan	(126.575,30)	-	-	-	(126.575,30)	Prejuízo Fiscal
Jan-Fev	(120.148,60)	1.200,00	-	-	(118.948,60)	Prejuízo Fiscal
Jan-Mar	(104.083,83)	-	-	-	(104.083,83)	Prejuízo Fiscal
Jan-Abril	(91.884,79)	-	-	-	(91.884,79)	Prejuízo Fiscal
Jan-Mai	(79.579,89)	-	-	-	(79.579,89)	Prejuízo Fiscal
Jan-Jun	(78.229,85)	-	-	-	(78.229,85)	Prejuízo Fiscal
Jan-Jul	(70.674,02)	-	-	-	(70.674,02)	Prejuízo Fiscal
Jan-Ago	(58.832,91)	-	-	-	(58.832,91)	Prejuízo Fiscal
Jan-Set	(40.536,78)	-	-	-	(40.536,78)	Prejuízo Fiscal
Jan-Out	(14.627,13)	-	-	-	(14.627,13)	Prejuízo Fiscal
Jan-Nov	(9.153,27)	-	-	-	(9.153,27)	Prejuízo Fiscal
Jan-Dez	175.299,81	-	-	-	175.299,81	Cálculo do IR/CS

QUADRO 9 – Apuração do Lucro Real Mensalmente 2011

IRPJ/CSLL - 2011	
Lucro Real	175.299,81
% IRPJ	15%
Valor IRPJ	26.294,97
Base Adicional	-
% Adicional	10%
Valor Adicional	-
IRPJ a Recolher	26.294,97
% CSLL	9%
CSLL a recolher	15.776,98

QUADRO 10 – Apuração do IRPJ/CSLL Anual 2011

2012						
Período	Resultado Contábil	Adições	Exclusões	Compensações	Lucro Real	Situação IRPJ/CSLL
Jan	(128.108,03)	-	-	-	(128.108,03)	Prejuízo Fiscal
Jan-Fev	(102.549,74)	-	-	-	(102.549,74)	Prejuízo Fiscal
Jan-Mar	(82.723,72)	-	-	-	(82.723,72)	Prejuízo Fiscal
Jan-Abril	(55.266,28)	-	-	-	(55.266,28)	Prejuízo Fiscal
Jan-Mai	(38.820,59)	3.859,00	-	-	(34.961,59)	Prejuízo Fiscal
Jan-Jun	(24.766,71)	-	-	-	(24.766,71)	Prejuízo Fiscal
Jan-Jul	(4.860,26)	-	-	-	(4.860,26)	Prejuízo Fiscal
Jan-Ago	30.966,63	-	-	-	30.966,63	Cálculo do IR/CS
Jan-Set	58.561,18	-	-	-	58.561,18	Cálculo do IR/CS
Jan-Out	76.862,31	-	-	-	76.862,31	Cálculo do IR/CS
Jan-Nov	138.113,22	-	-	-	138.113,22	Cálculo do IR/CS
Jan-Dez	365.932,93	-	-	-	365.932,93	Cálculo do IR/CS

QUADRO 11 – Apuração do Lucro Real Mensalmente 2012

Suspensão/Redução – 2012					
Item	Jan-Ago	Jan-Set	Jan-Out	Jan-Nov	Jan-Dez
Lucro Real	30.966,63	58.561,18	76.862,31	138.113,22	365.932,93
% IRPJ	15%	15%	15%	15%	15%
Valor IRPJ	4.644,99	8.784,18	11.529,35	20.716,98	54.889,94
Base Adicional	-	-	-	-	125.932,93
% Adicional	10%	10%	10%	10%	10%
Valor Adicional	-	-	-	-	12.593,29
IRPJ a Recolher	4.644,99	8.784,18	11.529,35	20.716,98	67.483,23
% CSLL	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a recolher	2.787,00	5.270,51	6.917,61	12.430,19	32.933,96

QUADRO 12 – Apuração do IRPJ/CSLL por Suspensão/Redução 2012

Estimativa Mensal – 2012					
Item	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Faturamento	134.022,86	144.769,01	134.291,63	257.636,85	120.734,27
% Presunção IRPJ	8%	8%	8%	8%	8%
Lucro Estimado	10.721,83	11.581,52	10.743,33	20.610,95	9.658,74
Alíquota IRPJ	15%	15%	15%	15%	15%
Valor IRPJ	1.608,27	1.737,23	1.611,50	3.091,64	1.448,81
Base Adicional	-	-	-	610,95	-
% Adicional	10%	10%	10%	10%	10%
Valor Adicional	-	-	-	61,09	-
IRPJ a Recolher	1.608,27	1.737,23	1.611,50	3.152,74	1.448,81
% Presunção CSLL	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a recolher	964,96	1.042,34	966,90	1.854,99	869,29

QUADRO 13 – Apuração do IRPJ/CSLL por Estimativa Mensal 2012

IRPJ - Redução/ Suspensão X Estimativa Mensal 2012			
Mês	Redução/Suspensão	Estimativa Mensal	Opção
Agosto	4.644,99	1.608,27	Estimativa
Setembro	8.784,18	1.737,23	Estimativa
Outubro	11.529,35	1.611,50	Estimativa
Novembro	20.716,98	3.152,74	Estimativa

QUADRO 14 – IRPJ Suspensão/Redução X Estimativa Mensal 2012

A análise da apuração do IRPJ e da CSLL em face da opção pelo lucro real anual nos permite concluir que a opção pela estimativa mensal é mais vantajosa do que se calculados esses tributos por redução ou suspensão, como mostram os números acima. Ressalta-se que ao término do período a pessoa jurídica estudada deverá recolher a diferença entre o valor pago antecipadamente na forma de estimativa mensal ou balancete de redução e suspensão e o valor do IRPJ e da CSLL apurados sobre o lucro real anual de cada exercício.

Se comparados o lucro real anual com o lucro real trimestral conclui-se que este se mostra mais vantajoso do que aquele, tendo em vista que o desembolso fiscal é menor.

3.2.2 Apuração do PIS e da COFINS

Abaixo seguem valores apurados para o PIS e para a COFINS durante os três exercícios analisados. Nota-se que existem valores debitados e valores creditados. Isso porque no regime não cumulativo a entidade, no momento da venda de suas mercadorias, aplica alíquota de 1,65% e 7,60% para o PIS e COFINS, respectivamente, e utiliza-se dos créditos sobre as compras de mercadorias aplicando essas mesmas alíquotas.

Período	PIS – 2010			COFINS – 2010		
	Débito	Crédito	PIS a Recolher	Débito	Crédito	COFINS a Recolher
Janeiro	998,88	591,89	406,98	4.600,88	2.726,30	1.874,59
Fevereiro	780,47	544,52	235,95	3.594,89	2.508,09	1.086,80
Março	1.253,65	667,83	585,82	5.774,41	3.076,09	2.698,32
Abril	621,68	421,65	200,03	2.863,51	1.942,15	921,36
Maiο	990,41	596,09	394,32	4.561,88	2.745,63	1.816,25
Junho	896,36	544,94	351,42	4.128,71	2.510,03	1.618,67
Julho	1.089,37	576,05	513,32	5.017,72	2.653,34	2.364,38
Agosto	1.488,02	797,26	690,76	6.853,90	3.672,24	3.181,66
Setembro	1.434,23	855,43	578,80	6.606,13	3.940,16	2.665,97
Outubro	2.029,17	1.238,76	790,42	9.346,50	5.705,79	3.640,71
Novembro	2.324,65	1362,05	962,60	10.707,49	6.273,67	4.433,82
Dezembro	954,97	561,16	393,81	4.398,65	2.584,75	1.813,91
Total	14.861,87	8.757,63	6.104,24	68.454,67	40.338,23	28.116,44

QUADRO 15 – Lucro Real PIS/COFINS 2010

Período	PIS – 2011			COFINS – 2011		
	Débito	Crédito	PIS a Recolher	Débito	Crédito	COFINS a Recolher
Janeiro	1.245,81	802,66	443,15	5.738,29	3.697,12	2.041,16
Fevereiro	993,66	572,81	420,85	4.576,84	2.638,39	1.938,45
Março	1.736,89	1.066,72	670,17	8.000,23	4.913,38	3.086,85
Abril	1.668,97	1.054,05	614,92	7.687,38	4.855,01	2.832,37
Maiο	1.316,38	775,29	541,08	6.063,32	3.571,05	2.492,27
Junho	1.269,14	875,31	393,83	5.845,71	4.031,73	1.813,98
Julho	1.613,59	1.056,70	556,89	7.432,29	4.867,21	2.565,08
Agosto	1.926,39	1.312,85	613,54	8.873,05	6.047,04	2.826,00
Setembro	1.681,23	925,26	755,97	7.743,84	4.261,79	3.482,05
Outubro	2.172,91	1.310,62	862,28	10.008,55	6.036,81	3.971,74
Novembro	1.462,88	915,17	547,71	6.738,12	4.215,35	2.522,77
Dezembro	3.794,33	2.114,07	1.680,26	17.476,93	9.737,53	7.739,40
Total	20.882,17	12.781,51	8.100,66	96.184,56	58.872,43	37.312,13

QUADRO 16 – Lucro Real PIS/COFINS 2011

Período	PIS – 2012			COFINS – 2012		
	Débito	Crédito	PIS a Recolher	Débito	Crédito	COFINS a Recolher
Janeiro	1.868,87	1.226,44	642,43	8.608,12	5.649,06	2.959,06
Fevereiro	1.960,75	987,04	973,71	9.031,35	4.546,37	4.484,98
Março	2.093,11	1.442,14	650,97	9.640,98	6.023,40	3.617,58
Abril	2.150,74	1.176,57	974,17	9.906,44	5.419,35	4.487,08
Maio	2.042,26	1.280,70	761,57	9.406,78	5.898,96	3.507,82
Junho	1.558,35	862,08	696,27	7.177,86	3.970,80	3.207,07
Julho	1.656,95	891,41	765,54	7.632,02	4.105,89	3.526,13
Agosto	2.218,84	1.433,20	785,63	10.220,09	6.601,42	3.618,67
Setembro	2.388,69	1.389,45	999,23	11.002,44	6.399,91	4.602,53
Outubro	2.215,81	1.365,74	850,08	10.206,16	6.290,66	3.915,50
Novembro	4.252,25	2.196,25	2.056,00	19.586,10	10.116,05	9.470,05
Dezembro	2.002,62	963,06	1.039,56	9.224,21	4.435,92	4.788,28
Total	26.409,24	15.214,08	11.195,16	121.642,57	69.457,80	52.184,77

QUADRO 17 – Lucro Real PIS/COFINS 2012

3.2.3 Apuração do INSS

Quando a empresa é optante pelo lucro real ou lucro presumido, sobre a sua folha de pagamento há a incidência da contribuição previdenciária. Para a entidade estudada as alíquotas estabelecidas são 20% FPAS, 5,8% para terceiros e 1,5% para SAT. Abaixo seguem os valores apurados para os três exercícios. Ressalta-se que esses mesmos valores valem se a opção dessa pessoa jurídica for o lucro presumido.

Período	2010	2011	2012
Janeiro	327,97	93,00	296,37
Fevereiro	373,04	331,75	296,37
Março	360,14	287,57	297,37
Abril	254,97	287,57	297,37
Maio	254,97	287,57	297,37
Junho	306,04	292,99	357,43
Julho	266,32	185,01	312,40
Agosto	266,32	299,99	312,40
Setembro	266,32	290,37	312,40
Outubro	266,32	290,37	329,89
Novembro	266,32	290,37	435,06
Dezembro	439,64	368,86	704,84
Total	3.648,37	3.305,42	4.249,27

QUADRO 18 – Apuração do INSS 2010-2012

3.2.4 Apuração do ICMS

Sendo a entidade tributada pelo regime normal, isto é, lucro real ou lucro presumido, para a apuração do ICMS, vale o princípio da não cumulatividade. Isso implica dizer que apuração é fruto da diferença entre o imposto devido nas operações realizadas pelo contribuinte, débito, e o imposto suportado nas operações anteriores, crédito. Esse imposto, sendo estadual, possui alíquotas distintas entre as unidades federadas e as alíquotas interestaduais também divergem em função do emitente e do destinatário da mercadoria. Predominantemente, a pessoa jurídica analisada, efetua vendas e compras internas e as alíquotas aplicadas são de 12% e 18%, variando de acordo com a classificação fiscal da mercadoria.

As mercadorias que compõem o rol da empresa passaram a ter substituição tributária do ICMS em primeiro de março de 2013¹. Dessa forma, durante os períodos analisados, não foi considerado o efeito do recolhimento antecipado desse imposto. Abaixo seguem os valores apurados para os três exercícios. Ressalta-se que esses mesmos valores valem se a opção dessa pessoa jurídica for o lucro presumido.

Período	ICMS – 2010		
	Débito	Crédito	ICMS a Recolher
Janeiro	8.077,74	4.304,36	3.773,38
Fevereiro	7.199,39	3.986,82	3.212,57
Março	10.582,36	4.856,73	5.725,63
Abril	5.244,18	3.066,18	2.178,00
Maio	8.553,39	4.334,82	4.218,57
Junho	7.204,67	4.085,72	3.118,95
Julho	8.633,18	4.188,97	4.444,21
Agosto	12.571,36	5.797,75	6.773,61
Setembro	10.737,96	6.220,70	4.517,26
Outubro	15.025,72	9.009,14	6.016,58
Novembro	17.133,09	9.905,78	7.227,31
Dezembro	8.780,72	4.081,17	4.699,55
Total	119.743,76	63.838,14	55.905,62

QUADRO 19 – Apuração do ICMS 2010

¹ Decreto n° 6.910 de vinte e oito de dezembro de 2012

Período	ICMS – 2011		
	Débito	Crédito	ICMS a Recolher
Janeiro	9.637,00	5.909,91	3.727,09
Fevereiro	7.773,06	4.165,88	3.607,18
Março	13.214,21	7.757,96	5.456,25
Abril	13.117,94	7.665,79	5.452,15
Maio	10.266,48	5.638,49	4.627,99
Junho	10.598,52	6.365,89	4.232,63
Julho	13.582,74	7.685,09	5.897,65
Agosto	14.829,46	9.547,82	5.281,64
Setembro	13.588,02	6.735,04	6.852,98
Outubro	17.347,95	9.537,78	7.810,17
Novembro	12.701,54	6.655,68	6.045,86
Dezembro	36.122,90	15.374,98	20.747,92
Total	172.779,82	93.040,31	79.739,51

QUADRO 20 – Apuração do ICMS 2011

Período	ICMS – 2012		
	Débito	Crédito	ICMS a Recolher
Janeiro	15.420,08	8.919,45	6.500,63
Fevereiro	16.399,61	7.178,39	9.221,22
Março	16.666,29	9.510,41	7.155,88
Abril	17.208,37	8.556,82	8.651,55
Maio	17.648,30	9.314,02	8.334,28
Junho	13.207,59	6.269,56	6.938,03
Julho	13.121,34	6.482,87	6.638,47
Agosto	17.964,10	10.492,44	7.471,66
Setembro	20.168,27	10.161,43	10.006,84
Outubro	18.294,55	9.932,41	8.362,14
Novembro	39.087,60	15.923,57	23.164,03
Dezembro	17.582,27	6.996,62	10.585,65
Total	222.768,37	109.737,99	113.030,38

QUADRO 21 – Apuração do ICMS 2012

3.3 SIMULAÇÃO LUCRO PRESUMIDO

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2013) o lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração pelo lucro real.

3.3.1 Apuração do IRPJ e da CSLL

Abaixo seguem os valores apurados para os três exercícios. Ressalta-se que, por explorar o ramo do comércio, sobre o faturamento² trimestral da entidade foi aplicado um percentual de 8% para determinação do lucro presumido para a apuração do IRPJ e 12% para a apuração da CSLL. Observa-se também que não houve apuração de IRPJ adicional em nenhum dos três períodos. Isso se explica pelo fato de que o lucro presumido não ultrapassou sessenta mil reais em nenhum dos quatro trimestres dos três exercícios analisados.

IRPJ – 2010					
Item	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	Total
Faturamento	183.588,23	145.405,57	242.815,06	320.468,73	892.277,59
% de Presunção	8%	8%	8%	8%	8%
LUCRO PRESUMIDO	14.687,06	11.632,45	19.425,20	25.637,50	71.382,21
Alíquota IRPJ	15%	15%	15%	15%	15%
Valor IRPJ	2.203,06	1.744,87	2.913,78	3.845,62	10.707,33
Valor para Adicional	-	-	-	-	-
Alíquota Adicional IRPJ	10%	10%	10%	10%	10%
IRPJ Adicional	-	-	-	-	-
Valor Total IRPJ	2.203,06	1.744,87	2.913,78	3.845,62	10.707,33
IRRF	-	-	-	-	-
IRPJ a Recolher	2.203,06	1.744,87	2.913,78	3.845,62	10.707,33

QUADRO 22 – Lucro Presumido IRPJ 2010

CSLL – 2010					
Item	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	Total
Faturamento	183.588,23	145.405,57	242.815,06	320.468,73	892.277,59
% de Presunção	12%	12%	12%	12%	12%
LUCRO PRESUMIDO	22.030,59	17.448,67	29.137,81	38.456,25	107.073,31
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a Recolher	1.982,75	1.570,38	2.622,40	3.461,06	9.636,60

QUADRO 23 – Lucro Presumido CSLL 2010

² Os valores demonstrados como “faturamento” já estão deduzidos das vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos.

IRPJ – 2011					
Item	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	Total
Faturamento	240.557,62	257.559,48	316.336,39	450.310,44	1.264.763,93
% de Presunção	8%	8%	8%	8%	8%
LUCRO PRESUMIDO	19.244,61	20.604,76	25.306,91	36.024,84	101.181,11
Alíquota IRPJ	15%	15%	15%	15%	15%
Valor IRPJ	2.886,69	3.090,71	3.796,04	5.403,73	15.177,17
Valor para Adicional	-	-	-	-	-
Alíquota Adicional IRPJ	10%	10%	10%	10%	10%
IRPJ Adicional	-	-	-	-	-
Valor Total IRPJ	2.886,69	3.090,71	3.796,04	5.403,73	15.177,17
IRRF	-	-	-	-	-
IRPJ a Recolher	2.886,69	3.090,71	3.796,04	5.403,73	15.177,17

QUADRO 24 – Lucro Presumido IRPJ 2011

CSLL – 2011					
Item	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	Total
Faturamento	240.557,62	257.559,48	316.336,39	450.310,44	1.264.763,93
% de Presunção	12%	12%	12%	12%	12%
LUCRO PRESUMIDO	28.866,91	30.907,14	37.960,37	54.037,25	151.771,67
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a Recolher	2.598,02	2.781,64	3.416,43	4.863,35	13.659,45

QUADRO 25 – Lucro Presumido CSLL 2011

IRPJ – 2012					
Item	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	Total
Faturamento	362.339,33	348.509,90	379.213,24	512.662,75	1.602.725,22
% de Presunção	8%	8%	8%	8%	8%
LUCRO PRESUMIDO	28.987,15	27.880,79	30.337,06	41.013,02	128.218,02
Alíquota IRPJ	15%	15%	15%	15%	15%
Valor IRPJ	4.348,07	4.182,12	4.550,56	6.151,95	19.232,70
Valor para Adicional	-	-	-	-	-
Alíquota Adicional IRPJ	10%	10%	10%	10%	10%
IRPJ Adicional	-	-	-	-	-
Valor Total IRPJ	4.348,07	4.182,12	4.550,56	6.151,95	19.232,70
IRRF	-	-	-	-	-
IRPJ a Recolher	4.348,07	4.182,12	4.550,56	6.151,95	19.232,70

QUADRO 26 – Lucro Presumido IRPJ 2012

CSLL – 2012					
Item	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	Total
Faturamento	362.339,33	348.509,90	379.213,24	512.662,75	1.602.725,22
% de Presunção	12%	12%	12%	12%	12%
LUCRO PRESUMIDO	43.480,72	41.821,19	45.505,59	61.519,53	192.327,03
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%	9%
CSLL a Recolher	3.913,26	3.763,91	4.095,50	5.536,76	17.309,43

QUADRO 27 – Lucro Presumido CSLL 2012

3.3.2 Apuração do PIS e da COFINS

No regime cumulativo, a pessoa jurídica não aproveita créditos de PIS e COFINS. A apuração consiste na aplicação da alíquota de 0,65% para o PIS e 1,65% para a COFINS sobre o faturamento mensal menos as deduções legais. Para a pessoa jurídica analisada, a base de cálculo do PIS e da COFINS é composta pelo faturamento mensal deduzido das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. Abaixo seguem os valores apurados, em face da opção pelo lucro presumido, durante os três exercícios analisados.

2010					
Período	Base de Cálculo PIS/COFINS	Alíquota PIS	Alíquota COFINS	PIS a Recolher	COFINS a Recolher
Janeiro	60.537,96	0,65%	3%	393,50	1.816,14
Fevereiro	47.071,22	0,65%	3%	305,96	1.412,14
Março	75.979,05	0,65%	3%	493,86	2.279,37
Abril	36.832,77	0,65%	3%	239,41	1.104,98
Mai	56.642,93	0,65%	3%	368,18	1.699,29
Junho	51.929,87	0,65%	3%	337,54	1.557,90
Julho	65.709,41	0,65%	3%	427,11	1.971,28
Agosto	90.182,92	0,65%	3%	586,19	2.705,49
Setembro	86.922,73	0,65%	3%	565,00	2.607,68
Outubro	122.980,26	0,65%	3%	799,37	3.689,41
Novembro	139.611,47	0,65%	3%	907,47	4.188,34
Dezembro	57.877,00	0,65%	3%	376,20	1.736,31
Total	892.277,59	0,65%	3%	5.799,80	26.768,33

QUADRO 28 – Lucro Presumido PIS/COFINS 2010

2011					
Período	Base de Cálculo PIS/COFINS	Alíquota PIS	Alíquota COFINS	PIS a Recolher	COFINS a Recolher
Janeiro	75.069,79	0,65%	3%	487,95	2.252,09
Fevereiro	60.221,62	0,65%	3%	391,44	1.806,65
Março	105.266,21	0,65%	3%	684,23	3.157,99
Abril	101.068,77	0,65%	3%	656,95	3.032,06
Mai	79.573,41	0,65%	3%	517,23	2.387,20
Junho	76.917,30	0,65%	3%	499,96	2.307,52
Julho	97.793,31	0,65%	3%	635,66	2.933,80
Agosto	116.750,65	0,65%	3%	758,88	3.502,52
Setembro	101.792,43	0,65%	3%	661,65	3.053,77
Outubro	131.691,42	0,65%	3%	855,99	3.950,74
Novembro	88.659,42	0,65%	3%	576,29	2.659,78
Dezembro	229.959,60	0,65%	3%	1.494,74	6.898,79
Total	1.264.763,93	0,65%	3%	8.220,97	37.942,92

QUADRO 29 – Lucro Presumido PIS/COFINS 2011

2012					
Período	Base de Cálculo PIS/COFINS	Alíquota PIS	Alíquota COFINS	PIS a Recolher	COFINS a Recolher
Janeiro	113.264,78	0,65%	3%	736,22	3.397,94
Fevereiro	118.833,54	0,65%	3%	772,42	3.565,01
Março	126.466,01	0,65%	3%	822,03	3.793,98
Abril	130.347,84	0,65%	3%	847,26	3.910,44
Mai	123.716,48	0,65%	3%	804,16	3.711,49
Junho	94.445,58	0,65%	3%	613,90	2.833,37
Julho	100.421,37	0,65%	3%	652,74	3.012,64
Agosto	134.022,86	0,65%	3%	871,15	4.020,69
Setembro	144.769,01	0,65%	3%	941,00	4.343,07
Outubro	134.291,63	0,65%	3%	872,90	4.028,75
Novembro	257.636,85	0,65%	3%	1.674,64	7.729,11
Dezembro	120.734,27	0,65%	3%	784,77	3.622,03
Total	1.598.950,22	0,65%	3%	10.393,18	47.968,51

QUADRO 30 – Lucro Presumido PIS/COFINS 2012

3.4 SIMULAÇÃO SIMPLES NACIONAL

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2013): "O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006."

3.4.1 Apuração dos Tributos pelo Simples Nacional

A apuração e recolhimento dos tributos, quanto a pessoa jurídica é optante pelo Simples Nacional, é feita de forma unificada. O faturamento acumulado durante os últimos doze meses determinará as alíquotas que serão aplicadas sobre o faturamento mensal da entidade. Quanto maior o faturamento, maiores serão as alíquotas aplicáveis. Ressalta-se que haverá diferenciação nas alíquotas em face do ramo de atividade da empresa. Abaixo segue demonstração dos valores acumulados e das alíquotas que foram aplicadas para apuração dos valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS e INSS da empresa escolhida. Observe-se que quando a empresa é tributada na forma do Simples Nacional, o INSS não incide sobre a folha de pagamento, mas sim, sobre o faturamento mensal.

2010								
Período	Faturamento		Alíquota					
	Acumulado	Mês	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS
Janeiro	902.823,02	60.537,96	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	1,83%
Fevereiro	892.627,67	47.071,22	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	1,83%
Março	878.155,43	75.979,05	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	1,83%
Abril	880.572,87	36.832,77	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	1,83%
Mai	802.048,83	56.642,93	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	1,52%
Junho	790.582,29	51.929,87	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	1,52%
Julho	765.953,70	65.709,41	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	1,52%
Agosto	719.892,41	90.182,92	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	1,33%
Setembro	733.473,21	86.922,73	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	1,52%
Outubro	746.098,97	122.980,26	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	1,52%
Novembro	794.534,05	139.611,47	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	1,52%
Dezembro	875.384,45	57.877,00	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	1,83%

QUADRO 31 – Faturamento e Alíquotas Simples Nacional 2010

Período	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	INSS	ICMS
Janeiro	169,51	708,29	236,10	236,10	2.028,02	1.109,88
Fevereiro	131,80	550,73	183,58	183,58	1.576,89	862,98
Março	212,74	888,95	296,32	296,32	2.545,30	1.392,97
Abril	103,13	430,94	143,65	143,65	1.233,90	675,28
Mai	158,60	657,06	220,91	220,91	1.869,22	863,21
Junho	145,40	602,39	202,53	202,53	1.713,69	791,38
Julho	183,99	762,23	256,27	256,27	2.168,41	1.001,37
Agosto	243,49	1.037,10	342,70	342,70	2.958,00	1.202,41
Setembro	243,38	1.008,30	339,00	339,00	2.868,45	1.324,65
Outubro	344,34	1.426,57	479,62	479,62	4.058,35	1.874,15
Novembro	390,91	1.619,49	544,48	544,48	4.607,18	2.127,60
Dezembro	162,06	677,16	225,72	225,72	1.938,88	1.061,09
Total	2.489,36	10.369,23	3.470,86	3.470,86	29.566,27	14.286,97

QUADRO 32 – Apuração Simples Nacional 2010

2011								
Período	Faturamento		Alíquota					
	Acumulado	Mês	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS
Janeiro	892.277,59	75.069,79	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	1,83%
Fevereiro	906.809,42	60.221,62	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	1,83%
Março	919.959,82	105.266,21	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	1,83%
Abril	949.246,98	101.068,77	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	1,83%
Mai	1.013.482,98	79.573,41	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	2,07%
Junho	1.036.413,46	76.917,30	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	2,07%
Julho	1.061.400,89	97.793,31	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	2,07%
Agosto	1.093.484,79	116.750,65	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	2,27%
Setembro	1.120.052,52	101.792,43	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	2,27%
Outubro	1.156.417,58	131.691,42	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	2,27%
Novembro	1.143.633,38	88.659,42	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	2,27%
Dezembro	1.092.681,33	229.959,60	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	2,27%

QUADRO 33 – Faturamento e Alíquotas Simples Nacional 2011

Período	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	INSS	ICMS
Janeiro	210,20	878,32	292,77	292,77	2.514,84	1.376,30
Fevereiro	168,62	704,59	234,86	234,86	2.017,42	1.104,08
Março	294,75	1.231,61	410,54	410,54	3.526,42	1.929,90
Abril	282,99	1.182,50	394,17	394,17	3.385,80	1.852,95
Maiο	238,72	994,67	334,21	334,21	2.840,77	1.650,43
Junho	230,75	961,47	323,05	323,05	2.745,95	1.595,34
Julho	293,38	1.222,42	410,73	410,73	3.491,22	2.028,32
Agosto	350,25	1.471,06	502,03	502,03	4.203,02	2.646,41
Setembro	305,38	1.282,58	437,71	437,71	3.664,53	2.307,35
Outubro	395,07	1.659,31	566,27	566,27	4.740,89	2.985,08
Novembro	265,98	1.117,11	381,24	381,24	3.191,74	2.009,66
Dezembro	689,88	2.897,49	988,83	988,83	8.278,55	5.212,54
Total	3.725,97	15.603,13	5.276,41	5.276,41	44.601,15	26.698,35

QUADRO 34 – Apuração Simples Nacional 2011

2012								
Período	Faturamento		Alíquota					
	Acumulado	Mês	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS
Janeiro	1.264.763,93	113.264,78	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,07%
Fevereiro	1.302.958,92	118.833,54	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,07%
Março	1.361.570,84	126.466,01	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,07%
Abril	1.382.770,64	130.347,84	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,07%
Maiο	1.412.049,71	123.716,48	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,07%
Junho	1.456.192,78	94.445,58	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	2,27%
Julho	1.473.721,06	100.421,37	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	2,27%
Agosto	1.476.349,12	134.022,86	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	2,27%
Setembro	1.493.621,33	144.769,01	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	2,27%
Outubro	1.536.597,91	134.291,63	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	2,27%
Novembro	1.539.198,12	257.636,85	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	2,27%
Dezembro	1.674.574,06	120.734,27	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	2,42%

QUADRO 35 – Faturamento e Alíquotas Simples Nacional 2012

Período	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	INSS	ICMS
Janeiro	317,14	1.325,20	441,73	441,73	3.794,37	2.344,73
Fevereiro	332,73	1.390,35	463,45	463,45	3.980,92	2.460,01
Março	354,10	1.479,65	493,22	493,22	4.236,61	2.618,01
Abril	364,97	1.525,07	508,36	508,36	4.366,65	2.698,37
Mai	346,41	1.447,48	482,49	482,49	4.144,50	2.561,09
Junho	283,34	1.180,57	396,67	396,67	3.371,71	2.143,87
Julho	301,26	1.255,27	421,77	421,77	3.585,04	2.279,52
Agosto	402,07	1.675,29	562,90	562,90	4.784,62	3.042,26
Setembro	434,31	1.809,61	608,03	608,03	5.168,25	3.286,20
Outubro	402,87	1.678,65	564,02	564,02	4.794,21	3.048,36
Novembro	772,91	3.220,46	1.082,07	1.082,07	9.197,64	5.848,25
Dezembro	362,20	1.521,25	519,16	519,16	4.346,43	2.921,60
Total	4.674,32	19.508,85	6.543,88	6.543,88	55.770,96	35.252,28

QUADRO 36 – Apuração Simples Nacional 2012

3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise dos resultados evidencia que a opção pelo lucro real é mais dispendiosa para a pessoa jurídica. Esse regime de tributação gera um ônus tributário total de R\$ 122.422,56 em 2010, R\$ 170.529,67 em 2011 e R\$ 281.076,77 em 2012. O ICMS representa a maior parte do custo tributário, 46%, 47% e 40% em 2010, 2011 e 2012, respectivamente, como pode ser observado no quadro abaixo.

Tributo	Lucro Real			
	2010	2011	2012	Total
PIS	6.104,23	8.100,66	11.195,16	25.400,05
COFINS	28.116,44	37.312,13	52.184,77	117.613,34
IRPJ	17.904,94	26.294,97	67.483,23	111.683,14
CSLL	10.742,96	15.776,98	32.933,96	59.453,90
ICMS	55.905,62	79.739,51	113.030,38	248.675,51
INSS	3.648,37	3.305,42	4.249,27	11.203,06
Total	122.422,56	170.529,67	281.076,77	574.029,00

QUADRO 37 – Lucro Real 2010-2012

Se comparada com a opção pelo lucro real, a opção pelo lucro presumido se mostra mais vantajosa para essa entidade nos três exercícios analisados. O lucro presumido, como evidenciado no quadro abaixo, gera um ônus tributário total em

2010 de R\$ 112.466,05, R\$ 158.045,44 em 2011 e R\$ 212.183,47 em 2012. Nessa opção o ICMS também se apresenta como o tributo mais oneroso para a entidade, representa 50% da totalidade do custo fiscal em 2010 e 2011 e 53% em 2012. Ao final dos três exercícios, a economia fiscal, diante da opção pelo lucro presumido, chega a 19% em relação à opção pelo lucro real.

Lucro Presumido				
Tributo	2010	2011	2012	Total
PIS	5.799,80	8.220,97	10.393,18	24.413,95
COFINS	26.768,33	37.942,92	47.968,51	112.679,76
IRPJ	10.707,33	15.177,17	19.232,70	45.117,20
CSLL	9.636,60	13.659,45	17.309,43	40.605,48
ICMS	55.905,62	79.739,51	113.030,38	248.675,51
INSS	3.648,37	3.305,42	4.249,27	11.203,06
Total	112.466,05	158.045,44	212.183,47	482.694,96

QUADRO 38 – Lucro Presumido 2010-2012

Entre os três regimes estudados, o simples nacional se mostra o mais vantajoso nos três exercícios, como pode ser notado pela análise do quadro abaixo. Ao contrário do lucro real e lucro presumido, no simples nacional, o INSS representa a maior parte do ônus fiscal da entidade, 46% em 2010, 44% em 2011 e 43% em 2012, seguido pelo ICMS que corresponde a 22% do total dos tributos no primeiro exercício, 26% no segundo exercício e 27% no terceiro exercício. A opção pelo simples nacional garante uma economia fiscal de 65% em relação ao lucro presumido e 96% em relação ao lucro real ao final dos três exercícios analisados.

Simples Nacional				
Tributo	2010	2011	2012	Total
PIS	2.489,36	3.725,97	4.674,32	10.889,65
COFINS	10.369,23	15.603,13	19.508,85	45.481,21
IRPJ	3.470,86	5.276,41	6.543,88	15.291,15
CSLL	3.470,86	5.276,41	6.543,88	15.291,15
ICMS	14.286,97	26.698,35	35.252,28	76.237,60
INSS	29.566,27	44.601,15	55.770,96	129.938,38
Total	63.653,56	101.181,42	128.294,17	293.129,15

QUADRO 39 – Simples Nacional 2010-2012

Assim, por meio das simulações elaboradas, é possível concluir que a opção dessa pequena empresa comercial pela tributação por meio do simples nacional é

consideravelmente mais vantajosa. Ressalta-se que, por se tratar de uma empresa de pequeno porte e por não possuir nenhum outro impedimento legal, ela está apta para aderir a esse regime tributário. A análise do gráfico abaixo ratifica o simples nacional como o regime tributário mais indicado para essa entidade, uma vez que garante um custo fiscal bem menor se comparado aos outros dois regimes de tributação.

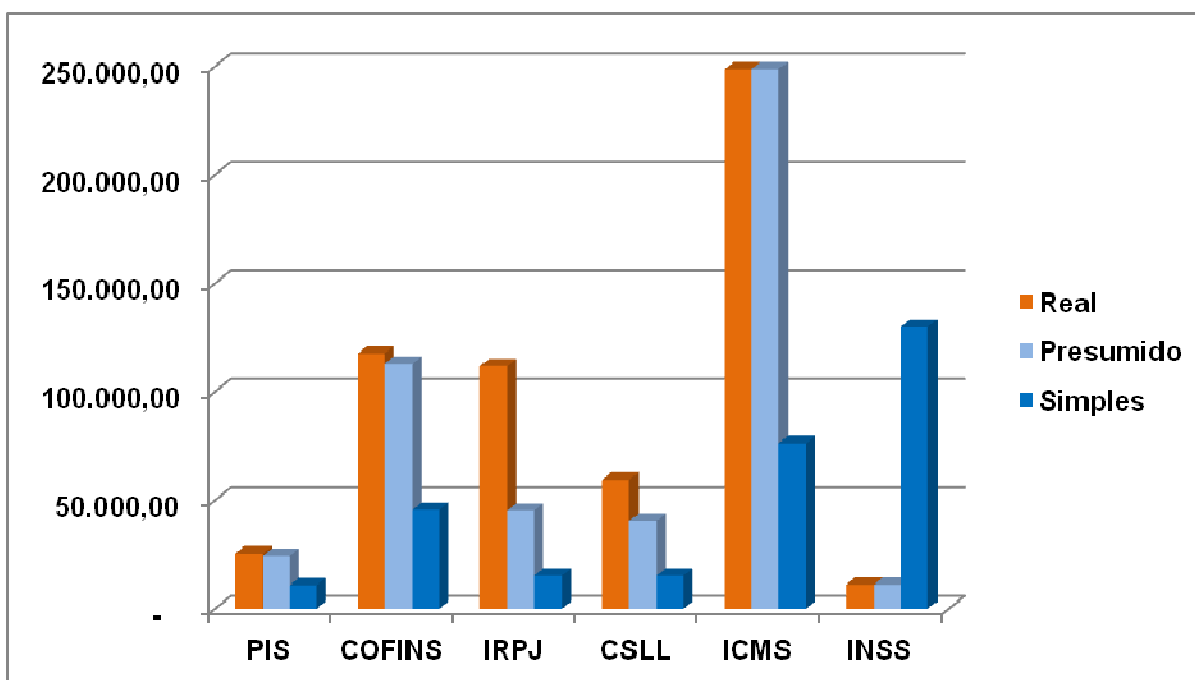


GRÁFICO 1 – Regimes Tributários 2010-2012

3.5.1 Análise da Carga Tributária

A pequena empresa comercial estudada é contribuinte do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e INSS no âmbito federal e do ICMS no âmbito estadual. Os valores recolhidos para cada um desses tributos divergem em função do regime tributário adotado pela entidade. Observa-se que na opção pelo lucro real e lucro presumido, os tributos federais representam a maior parte do ônus tributário ao final dos três exercícios, 57% quando a opção for o lucro real e 48% quando for o lucro presumido, como evidenciado nos gráficos abaixo. Já o ICMS, único tributo estadual devido pela empresa, representa 43% e 52% da carga tributária em face da opção pelo lucro real e presumido, respectivamente.

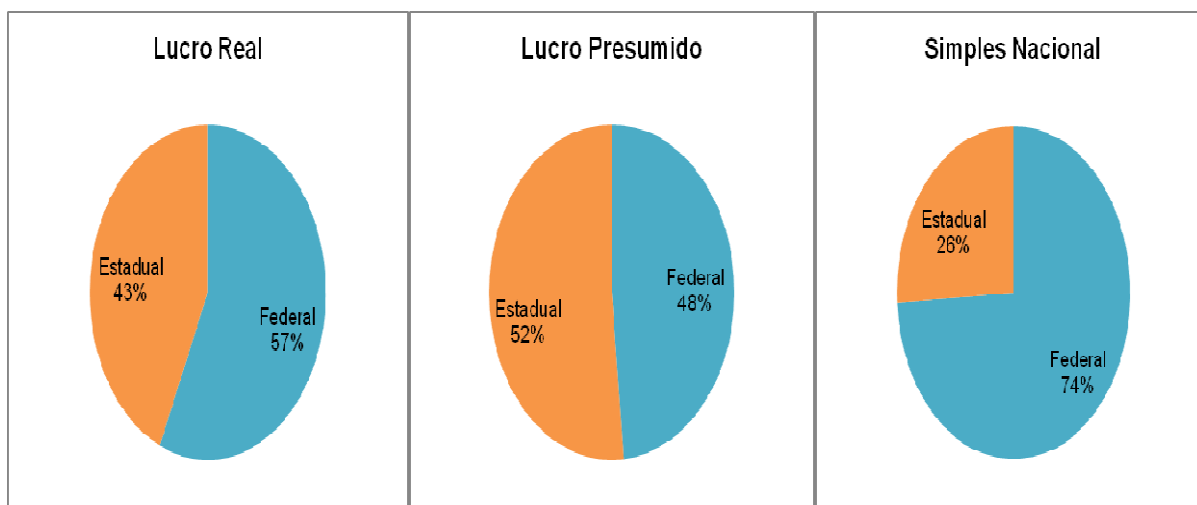


GRÁFICO 2 – Carga Tributária 2010-2012

O simples nacional, que foi considerado o regime tributário mais vantajoso para a entidade, garante o recolhimento de 74% de todo o ônus fiscal da entidade, aos cofres da União Federal, ficando o estado do Paraná com 26%. O percentual mais elevado de participação da esfera federal se deve ao fato de que no simples a contribuição previdenciária se apresenta como o tributo mais oneroso para a entidade. A forma de apuração da contribuição ao INSS torna esse tributo bem mais oneroso para a entidade quando esta se torna optante pelo simples nacional. Isso porque nesse regime ela incide sobre o faturamento e não sobre a folha de pagamento (composta por apenas um colaborador e pelo sócio administrador) como no lucro real e presumido. Destaca-se que não foram analisados tributos municipais, pois a entidade não é contribuinte dos mesmos.

4. CONCLUSÃO

O planejamento tributário pode ser entendido como elisão fiscal e é sempre desenvolvido por meio de ferramentas legalmente aceitas e em consonância com as leis atuantes. Seu principal objetivo é reduzir os custos fiscais pela anulação, redução ou adiamento do ônus tributário.

Para identificar as práticas legais aplicadas para gerenciar o pagamento de tributos em pequenas empresas, esse estudo selecionou uma pequena empresa comercial paranaense. Simulações foram feitas considerando as opções pelo lucro real, presumido e simples nacional, utilizando-se dos dados fiscais e contábeis disponibilizados por essa entidade. O objetivo dessas simulações foi identificar o regime tributário que acarreta menor ônus fiscal para essa pessoa jurídica. Após as simulações observou-se que o simples nacional é o regime tributário mais indicado, já que este garante um ônus tributário menor para a empresa. A análise dos resultados obtidos nas simulações também permite concluir que a opção pelo lucro real é a mais dispendiosa para essa pequena empresa.

Quando se analisa a carga tributária, sob a ótica de qualquer um dos três regimes tributários simulados, percebe-se que a maior parte dos custos fiscais dessa entidade são recolhidos para os cofres da União Federal. A pessoa jurídica estudada não é contribuinte de nenhum tributo municipal e o único imposto estadual devido é o ICMS. Por fim, observa-se que a correta escolha do regime de tributação é de suma importância para a sobrevivência da pequena empresa, trata-se de uma prática legal de gerenciamento do ônus tributário, que se bem elaborada e executada pode proporcionar a pequena empresa grande economia fiscal e conseqüentemente maior competitividade e garantia de continuidade.

Os objetivos específicos desse estudo foram alcançados, visto que as simulações baseadas nas opções pelo lucro real, lucro presumido e simples nacional foram realizadas, posteriormente analisou-se a carga tributária imputada à esfera federal, estadual e municipal e por fim foi possível identificar a forma menos onerosa para apuração dos tributos, ratificando o planejamento tributário como uma ferramenta de grande importância para o correto gerenciamento dos tributos. Esses objetivos foram analisados e discutidos e ficou evidente o uso do planejamento tributário.

5. REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Ordinária 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 08/03/2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, 5 de out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 08/03/2013.

BRASIL. Lei Ordinária 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 de dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 10/03/2013.

BRASIL. Lei Ordinária 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 26/04/2013.

BRASIL. Decreto 3.000 de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jun. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 15/03/2013.

BRASIL. Lei Ordinária 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm. Acesso em: 10/03/2013.

BORGES, H. B. **Gerência de Impostos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BORGES, H. B. **Planejamento Tributário IPI, ICMS, ISS e IR**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, P. B. de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE, V. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CASSONE, V. **Sistema Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. **Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática**. 30. ed. São Paulo: IR Publicações, 2005.

MACHADO, H. B. de. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, H. B. de. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, H. B. de. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELO, J. E. S. de. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

PIRES, A. R. **Manual de direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

Receita Federal do Brasil: PIS e COFINS Regime de Incidência Cumulativa. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidenciacumulativa.htm>>. Acesso em 25/02/2013.

Receita Federal do Brasil: PIS e COFINS Regime de Incidência Não Cumulativa. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidencianaocumulativa.htm>>. Acesso em 25/02/2013.

TAXA de sobrevivência das empresas. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/\\$File/NT00046582.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/45465B1C66A6772D832579300051816C/$File/NT00046582.pdf)>. Acesso em: 08/10/2012.