

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JOÃO CARLOS RIBEIRO MARTINS

A RELEVÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS DE MÉDIO
PORTE NO RAMO DE INDÚSTRIA E COMÉRCIO

CURITIBA

2013

JOÃO CARLOS RIBEIRO MARTINS

A RELEVÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS DE MÉDIO
PORTE NO RAMO DE INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Projeto de Pesquisa apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Contabilidade Finanças, no curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. MSc Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2013

DEDICATÓRIA

*A Deus,
pela vida e por tudo que me tem concedido.*

*A meus pais, João e Jacira (in memoriam),
pela minha formação e pelo exemplo de vida.*

*A minha esposa Janaina,
pelo estímulo e motivação nos momentos difíceis.
Sem você este trabalho não teria sido realizado.*

*Aos meus filhos,
João Matheus, João Pedro e João Henrique,
por serem a razão de meus esforços.*

AGRADECIMENTOS

*Agradeço primeiramente a Deus,
que nos dá a vida e nos une no seu infinito amor.*

*À minha família,
pela paciência e compreensão em suportar
minha ausência neste período de
estudos e elaboração desta monografia.*

*Ao meu orientador Prof. MSc Luiz Carlos de Souza,
pela competência, atenção e paciência
no decorrer deste trabalho.*

*A Universidade Federal do Paraná,
pela oportunidade de aprendizado e de evolução.*

*Aos meus colegas de turma
pela amizade e apoio.*

*A todos que direta ou indiretamente
contribuíram para realização deste trabalho.*

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo apresentar um planejamento tributário para uma empresa de médio porte que atua no ramo de indústria e comércio de pigmentos e aditivos em forma de microesferas e líquidos para o mercado de plásticos e no mercado de tintas gráficas, decorativas e vernizes, objetivando minimizar a sua carga tributária. Pretende analisar o arcabouço teórico do planejamento tributário, suas características e finalidades; demonstrar as alternativas de regimes tributários disponíveis na legislação e a aplicabilidade do planejamento tributário no regime de tributação que seja mais viável para a empresa objeto do estudo. O presente estudo, cuja temática abordada é o IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, destina-se a verificar e planejar as hipóteses de incidências tributárias as quais a empresa está sujeita, com o propósito de comparar os possíveis regimes de tributação, Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional.

Palavras-Chave: Carga Tributária – Planejamento Tributário – Regimes de Tributação.

ABSTRACT

This paper aims to present a tax planning for a midsize company that operates in the field of industry and trade of pigments and additives in the form of micro spheres and liquids for the plastics market and the market for printing inks, varnishes and decorative, in order to minimize their tax burden. Intends to analyze the theoretical tax planning, their characteristics and purposes; demonstrate the alternative tax regimes available in the legislation and the applicability of tax planning in the taxation regime that is more feasible for the company under study. This study, whose theme addressed is income tax, social contribution, Cofins and PIS/Pasep, intended to check and plan the tax implications of hypotheses which the company is subject, in order to compare the possible taxation schemes, profit real, Assumed Profit, Profit and Arbitrated National Simple.

Keywords: Tax Burden - Tax Planning - Tax Regimes

LISTA DE ABREVIACES

BTN	Bnus do Tesouro Nacional
CF/88	Constituição Federal do Brasil, de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGSN	Comit Gestor do Simples Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento tributário
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas  Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IN SRF	Instruio Normativa da Secretaria da Receita Federal
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
JCP	Juros sobre o Capital Próprio
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
NTN	Notas do Tesouro Nacional
PAT	Programa de Alimentação do Trabalhador
PDTA	Programa de Desenvolvimento da Agropecuária
PDTI	Programa de Desenvolvimento da Indústria
PIB	Produto Interno Bruto
PIS/PASEP	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PND	Programa Nacional de Privatização
RIR/99	Decreto n 3.000, de 1999
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo

LISTA DE QUADROS

QUADRO	PÁGINA
Quadro 1: Carga tributária total como percentagem do PIB	25
Quadro 2: Tabela de Incentivos Fiscais - Limite de Dedução Individual	67
Quadro 3: Tabela de Incentivos Fiscais - Limite de Dedução Global	68
Quadro 4: Balanço Patrimonial	69
Quadro 5: Demonstração do Resultado do Exercício	70
Quadro 6: Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur	71
Quadro 7: Demonstrativo - Patrimônio Líquido	72
Quadro 8: DRE com o registro do JCP	73
Quadro 9: Demonstrativo do IRPJ e da CSLL após JCP	73
Quadro 10: Demonstrativo da carga tributária - Lucro Presumido	75
Quadro 11: Demonstrativo da carga tributária - Lucro Arbitrado	76
Quadro 12: Comparativo da carga tributária	77

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.....	13
1.2 OBJETIVOS.....	14
1.2.1 Objetivo Geral.....	14
1.2.2 Objetivos Específicos.....	14
1.3 JUSTIFICATIVA.....	15
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	15
2 METODOLOGIA.....	17
3 REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
3.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	18
3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	18
3.2.1 Princípio da Legalidade.....	19
3.2.2 Princípio da Igualdade.....	19
3.2.3 Princípio da Irretroatividade.....	19
3.2.4 Princípio da Anterioridade.....	20
3.2.5 Princípio do Não Confisco.....	20
3.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	20
3.3.1 Impostos.....	21
3.3.2 Taxas.....	22
3.3.3 Contribuição de Melhoria.....	22
3.3.4 Contribuições Sociais.....	23
4 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	24
5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	26

5.1 CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS.....	26
5.2 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.....	27
5.3 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.....	28
5.4 SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	28
5.5 SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	28
6 REGIMES TRIBUTÁRIOS.....	29
6.1 LUCRO REAL.....	29
6.1. 1 Adições.....	32
6.1.2 Exclusões.....	36
6.1.3 Compensação de Prejuízo Fiscal.....	38
6.1.4 Compensação de Prejuízo Não Operacional.....	39
6.1.5 Compensação na Atividade Rural.....	39
6.1.6 Recolhimento por Estimativa.....	40
6.1.7 Receita Bruta.....	40
6.1.8 Percentuais Aplicáveis para o Cálculo do IRPJ.....	40
6.1.9 Percentuais Aplicáveis para o Cálculo da CSLL.....	41
6.1.10 Acréscimos à Receita Bruta.....	42
6.1.11 Valores não Acrescidos à Base de Cálculo da Estimativa Mensal.....	43
6.1.12 Balancetes de Redução ou Suspensão.....	44
6.1.13 Periodicidade.....	44
6.1.14 Alíquotas do IRPJ e da CSLL.....	45
6.1.15 PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos.....	45
6.1.16 Contribuintes do PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos.....	46
6.1.17 Receitas Excluídas na Não Cumulatividade.....	47
6.1.18 Base de Cálculo do PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos.....	49

6.1.19 Descontos de Créditos de PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos.....	50
6.1.20 Alíquotas do PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos.....	51
6.2 LUCRO PRESUMIDO.....	51
6.2.1 Percentuais para o Cálculo do IRPJ.....	52
6.2.2 Percentuais para o Cálculo da CSLL.....	53
6.2.3 Acréscimos à Base de Cálculo.....	53
6.2.4 Apuração com Base no Regime de Caixa.....	54
6.2.5 Alíquotas do IRPJ e da CSLL.....	55
6.2.6 PIS/Pasep e COFINS Cumulativos.....	55
6.2.7 Base de Cálculo do PIS/Pasep e COFINS Cumulativos.....	55
6.2.8 Alíquotas do PIS/Pasep e COFINS Cumulativos.....	56
6.3 LUCRO ARBITRADO.....	56
6.3.1 Hipóteses de Arbitramento.....	57
6.3.2 Percentuais para o Cálculo do IRPJ.....	58
6.3.3 Percentuais para o Cálculo da CSLL.....	59
6.3.4 Acréscimos à Base de Cálculo.....	60
6.3.5 Alíquotas do IRPJ e da CSLL.....	60
6.3.6 PIS/Pasep e COFINS.....	60
6.4 SIMPLES NACIONAL.....	61
6.4.1 Definição de ME e EPP.....	61
6.4.2 Pessoas Jurídicas Não Beneficiadas.....	61
6.4.3 Atividades Impeditivas.....	62
6.4.4 Receita Bruta.....	64
6.4.5 Escrituração Contábil.....	65
6.4.6 Cálculo dos Tributos Devidos.....	65

6.4.7 Alíquotas.....	65
7 INCENTIVOS FISCAIS.....	67
8 ESTUDO DE CASO.....	69
8.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	69
8.2 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E LALUR.....	69
8.3 CARGA TRIBUTÁRIA ATUAL.....	71
8.4 LUCRO REAL COM JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.....	72
8.5 LUCRO PRESUMIDO.....	74
8.6 LUCRO ARBITRADO.....	75
8.7 SIMPLES NACIONAL.....	77
8.8 COMPARATIVO.....	77
9 CONCLUSÃO.....	78
10 REFERÊNCIAS.....	80

1 INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira é muito elevada em relação aos demais países do mundo e é respaldada por uma legislação tributária bastante complexa resultando em um enorme custo financeiro ao contribuinte e a insegurança de estar ou não cumprindo as obrigações exigidas pelo fisco.

Diante desta realidade, as empresas têm a necessidade de adotar o Planejamento Tributário visando à redução destes gastos.

De acordo com Campos (1986, p. 19), “[...] Planejamento Tributário parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de ordenar os seus negócios de forma que paguem o mínimo de tributos em face da legislação correspondente”.

Segundo Latorraca (1985, p. 19):

[...] denomina-se Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.

Segundo estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, as empresas brasileiras são em sua maior parte de micro e pequeno porte, representando 85% do total. As empresas de médio e grande porte representam somente 15% do total.

O presente estudo tem por objetivo definir a melhor forma de tributação federal comparando os regimes Lucro Real e Lucro Presumido para uma empresa de médio porte que atua no ramo de indústria e comércio de pigmentos e aditivos.

Este trabalho apresenta um estudo de caso com os dados coletados de uma empresa de médio porte estabelecida na região metropolitana de Curitiba que atua no ramo de indústria de pigmentos e aditivos em forma de micro esferas e líquidos para o mercado de plásticos. Também atua no mercado de tintas gráficas, decorativas e vernizes como representante e distribuidora de pigmentos e aditivos de vários fabricantes conceituados mundialmente.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

As Fazendas Federal, Estadual e Municipal passaram a utilizar arquivos digitais, assim, as informações das pessoas jurídicas passaram a ser exigidas de forma eletrônica, que permitiu aos seus auditores a elaboração de uma análise mais minuciosa de cada contribuinte e serem mais ágeis nas fiscalizações.

A carga tributária brasileira é uma das mais altas do mundo, assim, é muito importante para a empresa definir a melhor forma de tributação, tendo em vista que a opção pelo regime de tributação com base no Lucro Real ou pelo Lucro Presumido é manifestada mediante o pagamento do primeiro imposto e é irretratável por todo o ano-calendário.

Diante da situação posta, a questão da pesquisa para esta investigação é: Como realizar um planejamento tributário, na forma de elisão fiscal, para uma empresa de médio porte que atua no ramo de indústria e comércio de pigmentos e aditivos?

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos contextualizam o assunto do estudo. O objetivo geral procura dar uma visão geral do assunto do trabalho e os objetivos específicos definem detalhadamente o que se pretende alcançar com a realização do trabalho.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral é apresentar um planejamento tributário, na forma de elisão fiscal para uma empresa de médio porte estabelecida no município de Pinhais, estado do Paraná e que atua no ramo de indústria e comércio de pigmentos e aditivos comparando os diversos regimes tributários disponíveis na legislação.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos são:

- a) apresentar a importância da elaboração de um Planejamento Tributário;
- b) comparar a carga tributária brasileira em relação aos demais países;
- c) sistema tributário;
- d) efetuar cálculos nas diversas formas de tributação;
- c) realizar um planejamento tributário para uma empresa de médio porte, que atua no ramo de indústria e comércio de pigmentos e aditivos verificando qual a forma mais econômica de tributação.

1.3 JUSTIFICATIVA

Este trabalho se justifica, entre outros, como requisito necessário para a obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Além disso, a carga tributária brasileira que é uma das maiores do mundo e que é respaldada em uma legislação bastante complexa traz um gasto bastante significativo para as empresas. Como reduz drasticamente seus lucros retira a competitividade das empresas brasileiras com as do exterior.

Este trabalho pretende demonstrar aos usuários das informações, dados essenciais de como elaborar um planejamento tributário de acordo com a legislação, identificando a modalidade de tributação menos onerosa para as empresas.

A empresa objeto deste estudo ficará conhecendo através deste trabalho como funciona cada regime tributário e poderá escolher entre eles o mais vantajoso. Com a economia de recursos a empresa poderá expandir seu negócio.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Este trabalho está delimitado à incidência do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins nos regimes de tributação com base no Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro e Lucro Arbitrado, pois, pelo porte da empresa não poderá optar pelo Simples Nacional.

Não será tratada neste trabalho a incidência do IPI e ICMS, pois, a carga tributária dos respectivos impostos não irá variar no Lucro Real, no Lucro Presumido ou no Lucro Arbitrado.

A empresa objeto deste estudo atua no ramo de indústria de pigmentos e aditivos em forma de micro esferas e líquidos para o mercado de plásticos e no mercado de tintas gráficas, decorativas e vernizes como representante e distribuidora de pigmentos e aditivos. Atualmente a empresa é tributada com base no Lucro Real.

2. METODOLOGIA

Quanto à abordagem do problema: qualitativa. Pretende demonstrar as formas de redução na carga tributária através do planejamento tributário com dados já existentes.

Quanto aos objetivos da pesquisa: descritivos. Pretende analisar os diversos regimes tributários disponíveis para as médias empresas.

Quanto aos procedimentos: pesquisa bibliográfica, documental e simulação. O trabalho está baseado em pesquisa em livros, artigos publicados, em sítios na internet especializados em planejamento tributário. Serão utilizadas as demonstrações contábeis elaboradas e fornecidas pela empresa.

Quanto à coleta de dados: bibliográfica e documental. Foram coletados dados da legislação tributária, livros, artigos, internet, etc. Posteriormente, foi realizado o levantamento dos dados através de demonstrações contábeis e livros fiscais e comerciais fornecidos pela empresa.

Quanto à análise dos dados: interpretativa em relação aos resultados obtidos. A análise e interpretação das informações foram feitas com base na revisão teórica. Os cálculos efetuados foram demonstrados através de tabelas e a conclusão a qual se chegou foi através dos dados levantados.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção aborda-se a Carga Tributária no Brasil, Planejamento Tributário e Tributos, conceitos e suas características.

3.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

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

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

De acordo com o art. 2º do CTN:

Art. 2º 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.

Portanto, na hierarquia das leis federais encontra-se a Constituição Federal, como Lei Maior acompanhada da Emenda Constitucional. A partir destas existe uma ordem que apesar de sofrer algumas variações dependendo do doutrinador, geralmente apresenta da seguinte forma: a lei complementar, a lei ordinária, a medida provisória, a lei delegada, o decreto legislativo e a resolução.

O Brasil é uma federação, assim, existem também as constituições dos estados, as leis orgânicas dos municípios e as leis ordinárias estaduais e municipais.

3.2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Para instituir qualquer tributo, deverá ser obedecido aos princípios estabelecidos na Constituição. O Sistema Constitucional Tributário está sujeito a uma série de Princípios Constitucionais.

3.2.1. Princípio da Legalidade

Pelo Princípio da Legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através da lei.

O art. 150, I, CF/88 dispõe que “[...] é vedada a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

3.2.2. Princípio da Igualdade

O Princípio da Igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei.

O art.150, II, CF/88, dispõe que “[...] é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

3.2.3. Princípio da Irretroatividade

De acordo com art. 150, III, “a”, CF/88, este princípio proíbe a lei de retroagir, ou seja, a lei só alcança os fatos geradores ocorridos após a sua publicação, assim, não podem ser exigidos tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que instituiu ou aumentou algum tributo.

3.2.4. Princípio da Anterioridade

Segundo art. 150, III, “b”, CF/88, este princípio estabelece que é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou os aumentou. Não estão sujeitos a esta vedação: Empréstimo Compulsório para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, IPI, IOF, II, IE.

3.2.5. Princípio do Não Confisco

De acordo com art. 150, IV, CF/88, este princípio visa estabelecer que é vedado ao Estado utilizar tributo com efeito de confisco, ou seja, o valor do tributo não poderá ter alíquota tão elevada a ponto de representar a perda do bem ou mercadoria sobre o qual esteja incidindo.

3.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O artigo 3º do CTN dispõe que “[...] tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Embora a questão das espécies tributárias seja das mais controversas na doutrina nacional, havendo defensores de existência de duas até cinco espécies, nos termos do artigo 145 da CF/88 e do artigo 5º do CTN, de 1966, tributos são: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

De acordo com o art. 145 da CF/88:

[...] Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado 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.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Para o enquadramento de determinado tributo numa destas espécies é necessário analisar o fato gerador da respectiva obrigação, não sendo relevante o nome do tributo e características formais que a lei atribui, nem o destino legal da arrecadação.

A Constituição Federal em seu artigo 149 dispõe sobre a competência exclusiva para a União de instituir três tipos de contribuições: contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de seguridade social.

Segundo Machado (2011, p. 64):

[...] Temos, portanto, em nosso sistema tributário, quatro espécies de tributos, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições sociais. Estas últimas podem ser subdivididas em contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social.

3.3.1. Impostos

De acordo com o art. 16 do CTN “[...] imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Segundo o art. 154 da CF/88:

[...] Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Fabretti (2003 p. 116) define imposto como:

[...] aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

3.3.2. Taxas

De acordo com o art. 77 do CTN:

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

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

De acordo com Harada (2006, p. 329):

[...] Podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto.

3.3.3. Contribuição de Melhoria

De acordo com o art. 81 do CTN:

[...] Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

De acordo com Machado (2011, p. 65) contribuição de melhoria é:

[...] 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 da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa esta ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, a contribuição de melhoria está ligada á realização de obra pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único.

3.3.4. Contribuições Sociais

São aquelas que a União Federal pode instituir com fundamento nos arts. 149 e 195 da CF/88.

Segundo Machado (2011, p.419):

[...] com características ora de imposto, ora de taxa, as contribuições ditas paraestatais, ou sociais, ou de previdência, constituem para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias.

Machado (2011, p. 420) dá o seguinte conceito à contribuição social:

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

De acordo com o “caput” do art. 149 da CF/88:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

O “caput” do art. 195 da CF/88 dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e 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.

4. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Segundo estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, desde 05 de outubro de 1988 (data da promulgação da atual Constituição Federal), até 05 de outubro de 2012 (seu 24º aniversário), foram editadas 4.615.306 normas que regem a vida dos cidadãos brasileiros. Isto representa, em média, 526 normas editadas todos os dias ou 788 normas editadas por dia útil.

No âmbito federal, foram editadas 157.087 normas, passando por 6 emendas constitucionais de revisão, 70 emendas constitucionais, 2 leis delegadas, 83 leis complementares, 4.981 leis ordinárias, 1.196 medidas provisórias originárias, 5.491 reedições de medidas provisórias, 10.812 decretos federais e 135.165 normas complementares (portarias, instruções normativas, ordens de serviço, atos declaratórios, pareceres normativos, etc.). Em média, foram editadas 18 normas federais por dia ou 27 normas federais por dia útil nestes 24 anos.

Do total de normas editadas no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal em 1988, cerca de 6,3% se referem à matéria tributária. São 29.748 normas tributárias federais (10,2% das normas tributárias), 89.461 normas tributárias estaduais (30,8% das normas tributárias) e 171.723 normas tributárias municipais (59,0% das normas tributárias). Em média, foram editadas 18 normas federais por dia ou 27 normas federais por dia útil nestes 24 anos. Em média foram editadas 30 normas tributárias/dia ou 1,25 normas tributárias por hora.

O estudo concluído no dia 04 de março de 2013, pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT indica que a carga tributária brasileira em 2012 chegou a 36,27% do PIB.

A arrecadação tributária aumentou R\$ 104,87 bilhões em 2012, totalizando R\$ 1.597,02 bilhões (R\$ 1,59 trilhão), contra R\$ 1.492,15 bilhões (R\$ 1,49 trilhão) em 2011. Nominalmente, houve crescimento de 7,03% na arrecadação tributária, enquanto que o PIB variou positivamente 6,26%.

Os tributos federais respondem por 69,96% de toda a arrecadação tributária, enquanto que os tributos estaduais correspondem a 24,71% e os tributos municipais por 5,33%.

A arrecadação tributária em 2012 atingiu o montante médio de R\$ 4,36 bilhões por dia, ou R\$ 181,81 milhões por hora, ou R\$ 3,03 milhões por minuto ou R\$ 50.502,74 por segundo.

A carga tributária brasileira vem crescendo continuamente. Em 1986 ela era de 22,39% do PIB, passando para 29,91% em 1990, para 30,03% em 2000, para 34,22% em 2010, para 36,02% em 2011 e para 36,27% do PIB em 2012.

A pesquisa internacional realizada pela rede UHY, rede internacional de contabilidade e consultoria, divulgada em junho de 2012, destaca que o Brasil é o país com média de recolhimento de impostos mais alto do BRICs (Brasil, Rússia, Índia, China), sendo também superior a mais da metade das economias do G8 (Estados Unidos, Japão, Alemanha, Canadá, França, Itália, Reino Unido e Rússia).

No Brasil, é recolhido o equivalente a 34% do PIB em impostos, enquanto a média do G8 e do BRICs fica em 28%. Pelos padrões de mercados emergentes, o Brasil tem uma carga tributária muito alta, porque equivale a mais de um terço do que o país produz.

PAIS	TOTAL DE IMPOSTOS RECOLHIDOS (US\$bn)	PIB (US\$bn)	TOTAL IMPOSTO % DO PIB
México	120,2	1.154,8	10%
India	197,3	1.676,1	12%
Nigéria	31,0	238,9	13%
Rússia	354,5	1.850,4	19%
EUA	3.061,0	15.094,0	20%
Malásia	49,8	238,8	21%
Japão	1.232,8	5.458,8	23%
Austrália	354,1	1.507,4	23%
China	1.796,9	7.484,1	24%
Eslováquia	24,0	87,3	28%
Irlanda	64,3	217,7	30%
Espanha	425,0	1.407,4	30%
România	57,4	189,8	30%
República Checa	63,5	198,5	32%
Canadá	559,0	1.736,9	32%
Estônia	7,0	22,2	32%
Dinamarca	104,5	333,0	33%
Reino Unido	817,6	2.417,6	34%
Brasil	704,1	2.081,2	34%
Holanda	300,0	780,7	38%
Alemanha	1.394,2	3.255,5	43%
Itália	891,8	2.060,9	43%
França	1.225,6	2.776,3	44%
G8	9.536,5	34.650,4	28%
BRIC	3.052,7	11.010,6	28%

Quadro 1 - Carga tributária total como percentagem do PIB

Fonte: UHY (2012)

5. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1. CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS

O artigo 153 da Lei 6.404, de 1976 dispõe sobre a dever dos administradores em praticar o Planejamento Tributário uma vez que estabelece que “[...] o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

De acordo com Becker (2010, p. 143):

No Estado de Direito, as constituições têm consagrado a regra de que “ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Por conseguinte, para que o contribuinte seja obrigado a adotar o caminho tributariamente mais oneroso é absolutamente necessário que exista regra jurídica que o obrigue a tal escolha.

Latorraca (1985) expõe que o objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Assim, o administrador procura adotar dentro das opções legais, procedimentos que resultem em menor carga tributária.

De acordo com Borges (2001, p. 28):

[...] empresas que pretendem aprimorar o seu ambiente fiscal, mediante a prática de ações lícitas capazes de excluir, reduzir ou adiar o ônus tributário, são mencionadas, a seguir, importantes regras práticas que outorgam juridicidade a qualquer planejamento na área dos impostos indiretos.

- Verificar se a economia de impostos é oriunda de ação ou omissão anterior à concretização da hipótese normativa de incidência.
- Examinar se a economia de impostos é decorrente de ação ou omissão legítimas.
- Analisar se a economia de impostos é proveniente de ação realizada por meio de formas de direito privado normais, típicas e adequadas.
- Investigar se a economia de impostos resultou de ação ou conduta realizadas igualmente a suas formalizações nos correspondentes documentos e registros fiscais.

Para Campos (1986, p. 23) Planejamento Tributário “[...] é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos”.

O Planejamento Tributário é um instrumento da Gestão Tributária, que tem por objetivo a economia legal da carga tributária, entretanto, para ser aplicado é necessária a diferenciação de elisão fiscal e evasão fiscal.

Segundo Yamashita (2005, p. 29),

[...] elisão caracteriza-se por conduta lícita tendente a impedir o surgimento da obrigação tributária evitando a ocorrência do fato gerador, ao passo que a evasão restringe-se a condutas ilícitas, adotadas pelo contribuinte, posteriormente à ocorrência do fato gerador, para evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo já devido.

De acordo com Higuchi (2012, p. 680):

A doutrina e a jurisprudência tem conceituado a evasão fiscal como ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante. É ato praticado com violação de lei porque é posterior à ocorrência do seu 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.

5.2. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

De acordo com o artigo 114 do CTN “[...] fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Machado (2011. p. 126) analisa esta definição como:

(a) Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerando como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

(b) Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, III, do CTN, tendo presente que a palavra “lei” é por este utilizada em sentido restrito.

(c) Necessária, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

(d) Suficiente, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.

5.3. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

O artigo 115 do CTN dispõe que “[...] fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. Nos termos do Código Tributário Nacional esse fato gerador pode ser definido pela legislação, e não penas pela lei.

Segundo Machado (2011, p. 127),

Uma determinada situação de fato pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória. Assim, a situação na qual um comerciante promove a saída de mercadorias de seu estabelecimento faz nascer, ao mesmo tempo, a obrigação de pagar o ICMS (obrigação principal) e também a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação acessória).

5.4. SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com o artigo 119 do CTN “[...] sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

5.5. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O artigo 121 do CTN dispõe:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

6. REGIMES TRIBUTÁRIOS

De acordo com o art. 44 do CTN e art. 219 do RIR/99 o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica poderá ser com base no Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado ou Simples Nacional.

6.1 LUCRO REAL

De acordo com os artigos 1º e 2º da Lei 9.430, de 1996, o Lucro Real comporta duas periodicidades: anual e trimestral. Como regra, o imposto de renda das pessoas jurídicas é devido trimestralmente, e por opção, é possível a apuração anual.

No Lucro Real trimestral, o imposto será determinado por períodos de apuração encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário. No Real Anual deve-se apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

É importante ressaltar que o recolhimento por estimativas, ou ainda, por meio de balanço de redução ou suspensão, corresponde ao Lucro Real Anual, muito embora os recolhimentos sejam mensais.

O artigo 43 do CTN fixa regras gerais e diretrizes para o Imposto de Renda:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo."

O artigo 57 da 8.981, de 1995 estabelece:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

O artigo 14 da Lei 9.718, de 1998 dispõe que estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real, em cada ano-calendário, as pessoas jurídicas:

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

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

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

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

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

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

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria ca) cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicados pelo número de meses do período, quando inferior a doze meses;

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

As receitas e despesas devem ser apropriadas ao período obedecendo ao Princípio da Competência.

O artigo 25 da Lei nº 8.981, de 1995 determina “[...] partir de 1º de janeiro de 1995, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos”.

De acordo com o artigo 247 do RIR/99:

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

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

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

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

De acordo com o artigo 262 do RIR/99:

Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subseqüentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subseqüentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

Portanto, após a apuração do lucro líquido com base na contabilidade, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, será efetuado os ajustes, se necessário. Trata-se de adições e exclusões que serão escrituradas no LALUR, ou em livro específico para apuração da CSLL, assim, valores lançados na contabilidade, que diminuem o lucro, mas que pela legislação do IRPJ e da CSLL são indedutíveis, devem ser adicionados ao resultado no LALUR.

Da mesma forma, valores que foram acrescentados ao resultado contábil, mas que pela legislação não devem compor a base de cálculo do IRPJ, serão excluídos no LALUR.

6.1.1 Adições

As adições ao lucro líquido aumentam o valor do lucro real e, portanto, da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, caracterizando-se como ajustes obrigatórios.

Para determinação do lucro real deverão ser adicionados ao lucro líquido do período de apuração (art. 249 do RIR/99):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, tais como:

a) os valores correspondentes às provisões, exceto:

a.1) as provisões para férias e 13º salário pagos a empregados;

a.2) as provisões para reservas técnicas constituídas pelas companhias de seguro e de capitalização, bem como pelas entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação que rege essas entidades;

b) os encargos de depreciação, amortização e exaustão, bem como as despesas com conservação, manutenção, reparo, impostos, taxas, seguros, contraprestação de arrendamento mercantil (leasing) e aluguel de bens, móveis ou imóveis, não relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

c) o prejuízo na alienação ou baixa de investimentos adquiridos mediante incentivo fiscal de dedução do Imposto de Renda;

d) as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (art. 344, § 5º, do RIR/99);

e) a amortização de ágio pago na aquisição de participações societárias sujeitas à avaliação pelo método da equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado na Parte "B" do LALUR para ser computado no lucro real do período de apuração em que ocorrer a alienação ou liquidação do investimento (art. 391 do RIR/99);

- f) o resultado negativo da avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial (art. 389 do RIR/99);
 - g) os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos adquiridos no exterior, de pessoas vinculadas ou domiciliadas em países com tributação favorecida, denominados "paraísos fiscais", que exceder o valor determinado de acordo com qualquer dos métodos previstos para determinação de "preços de transferência" (art. 241 do RIR/99);
 - h) os juros pagos ou creditados à pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, em valor superior ao montante calculado com base na taxa LIBOR, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais a título de spread (art. 243 do RIR/99);
 - i) os juros sobre o capital próprio que excederem aos limites de dedutibilidade;
- II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, devam ser computados na determinação do lucro real, tais como:
- a) a parcela realizada do lucro inflacionário, cuja tributação tenha sido diferida até o ano de 1995 (art. 450 do RIR/99), exceto no caso de realização antecipada;
 - b) a reserva de reavaliação que for realizada no período de apuração em virtude de efetiva realização do bem reavaliado mediante alienação por qualquer forma, depreciação, amortização, exaustão ou baixa por perecimento (arts. 4º e 12 da Lei nº 9.959/00);
 - c) a parcela do lucro decorrente de contratos com entidades governamentais que tenha sido excluída na determinação do lucro real de período de apuração anterior, proporcionalmente à parcela recebida (art. 409 do RIR/99);
 - d) os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 (esses lucros consideram-se disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados);

- e) o ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo permanente, cuja tributação tenha sido diferida, proporcionalmente à parcela do preço de alienação recebida no período de apuração (art. 421 do RIR/99);
 - f) o valor relativo à amortização de deságio, excluído do lucro líquido e registrado na Parte B do LALUR em período de apuração anterior, obtido na aquisição de participação societária permanente, avaliada pela equivalência patrimonial, que tenha sido alienada ou liquidada no período de apuração (art. 391 do RIR/99);
 - g) a parcela da receita de exportação contratada com pessoa vinculada do exterior ou domiciliada em país com tributação favorecida ("paraísos fiscais"), determinada de acordo com as normas sobre preços de transferência, que exceder o valor registrado na escrituração da empresa no Brasil (art. 240 do RIR/99);
 - h) a diferença correspondente à receita financeira de mútuo contratado com pessoa vinculada do exterior ou domiciliada em país com tributação favorecida ("paraísos fiscais"), no caso de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, correspondente à parcela do valor calculado com base na taxa LIBOR para depósitos em dólares pelo prazo de seis meses, acrescida de 3% anuais a título de spread, que exceder o valor registrado na escrituração da empresa no Brasil (art. 243, § 3º, do RIR/99);
 - i) variações cambiais ativas, que tenham sido computadas como despesa financeira, no caso de pessoa jurídica que tenha efetuado o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência e altere o critério de reconhecimento para o regime de caixa (art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/01);
 - j) variações cambiais ativas ocorridas por ocasião das liquidações parciais da operação (receita financeira) ocorridas desde a contratação da operação até o encerramento do período de apuração, no caso de pessoa jurídica que tenha efetuado o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência e altere o critério de reconhecimento para o regime de caixa (art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/01);
- III - ressalvadas as disposições especiais previstas na legislação do Imposto de Renda, 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;

IV - os pagamentos efetuados à sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (art. 146, § 3º, 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 1º grau das referidas pessoas;

V - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos na legislação do Imposto de Renda;

VI - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável, exceto as perdas apuradas por instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência privada aberta e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários e sociedade de arrendamento mercantil, em operações day trade realizadas nos mercados de renda fixa, de renda variável e de câmbio (Instrução Normativa SRF nº 25/01);

VII - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 do RIR/99, que dispõe acerca das despesas com a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização fora do estabelecimento da empresa, pagos diretamente ou por meio de contratação de terceiros;

VIII 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;

IX - as doações, exceto:

a) as efetuadas a instituições de ensino e pesquisa e a entidades civis, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, de que trata o art. 365 do RIR/99;

b) as efetuadas em favor de projetos culturais e artísticos, na forma da regulamentação do PRONAC, conforme previsto no art. 371 do RIR/99;

X - as despesas com brindes;

XI - o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, registrado como custo ou despesa operacional;

XII - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações, exceto (Instrução Normativa SRF nº 25/01):

a) as operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado pelo órgão competente, ou por meio de fundos de investimento, para a carteira própria de instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência privada aberta e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil;

b) a alienação de participação societária permanente em sociedades coligadas e controladas, e participação societária que permanecer no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

c) as operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas.

6.1.2 Exclusões

As exclusões ao lucro líquido diminuem o valor do lucro real e, portanto, da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, caracterizando-se como ajustes facultativos.

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (art. 250 do RIR/99):

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do Imposto de Renda e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração, tais como:

a) a depreciação acelerada incentivada;

b) o valor relativo à amortização do ágio pago na aquisição de participação societária avaliada pelo método da equivalência patrimonial adicionado ao lucro líquido e registrado na Parte B do LALUR em período de apuração anterior e que tenha sido alienada ou liquidada no período de apuração (art. 391 do RIR/99);

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, não sejam computados no lucro real, tais como:

a) o resultado positivo da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (art. 389 do RIR/99);

b) os lucros e dividendos recebidos de participações societárias avaliadas ao custo;

c) a parcela do lucro correspondente à receita apropriada no resultado, mas não recebida, decorrente de contratos com entidades governamentais, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos (art. 409 do RIR/99);

d) a amortização de deságio obtido na aquisição de participação societária permanente, avaliada pela equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado e controlado na Parte B do LALUR, para ser computado no lucro real do período de apuração em que ocorrer a alienada ou baixa do investimento (art. 391 do RIR/99);

e) o ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo permanente no período de apuração, cujo preço deva ser recebido, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário subsequente ao da contratação, se houver opção pelo diferimento da tributação (art. 421 do RIR/99);

f) o resultado positivo de sociedade em conta de participação;

g) variações cambiais ativas que tenham sido computadas como receita financeira, no caso de pessoa jurídica que tenha efetuado o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de competência e altere o critério de reconhecimento para o regime de caixa (art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/01);

h) variações cambiais passivas, computadas como despesa financeira, ocorridas por ocasião das liquidações parciais desde a contratação da

operação até o encerramento do período de apuração (art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/01);

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

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

V - 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 como os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil (art. 250, parágrafo único, do RIR/99);

VI - 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;

VII - a parcela das perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, 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.

6.1.3 Compensação de Prejuízo Fiscal

De acordo com o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único, o prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR

A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite de 30% que trataremos mais adiante.

Para fins de CSLL, o lucro líquido, depois de ajustado pelas adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL, poderá ser reduzido pela compensação de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos de apuração anteriores em até, no máximo, 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado.

Aplica-se à compensação de base negativa para fins de CSLL todas as regras aplicáveis à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ no lucro real.

6.1.4 Compensação de Prejuízo Não Operacional

Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite de 30% do lucro do período ajustado.

Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

Essa restrição não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

6.1.5 Compensação na Atividade Rural

Em relação ao IRPJ e CSLL, o prejuízo fiscal apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite de 30%.

Entretanto, o limite de 30% (trinta por cento) aplica-se à compensação das bases negativas decorrentes das demais atividades da pessoa jurídica rural com os resultados positivos da atividade rural ou de demais atividades em período

subsequente, bem como à compensação de bases negativas da atividade rural com o resultado ajustado de outra atividade determinado em período subsequente.

6.1.6 Recolhimento por Estimativa

De acordo com os arts. 2º e 3º da Lei 9.430, de 2006, as pessoas jurídicas obrigadas ou optantes pela tributação com base no lucro real poderão, alternativamente à apuração trimestral, optar pelo pagamento mensal do imposto calculado por estimativa. O exercício da opção pelo pagamento mensal por estimativa será formalizado em qualquer um dos meses do ano-calendário, uma única vez, e implica a obrigatoriedade de apuração anual do lucro real, ficando a pessoa jurídica impedida de optar pela tributação com base no lucro presumido, mesmo que não esteja enquadrada em nenhuma das hipóteses que obrigam a apuração pelo lucro real.

6.1.7 Receita bruta

Considerando que o cálculo por estimativa tem início apurando a receita bruta mensal, em conformidade com o artigo 224 do RIR/99 o conceito de receita bruta é:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).
Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

6.1.8 Percentuais Aplicáveis para cálculo do IRPJ

Nos recolhimentos por estimativa, a base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação sobre a receita bruta auferida na atividade operacional, dos seguintes percentuais:

- a) comércio e Indústria: 8,0% (oito por cento);
- b) serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa: 8,0% (oito por cento);
- c) transporte de carga: 8,0% (oito por cento);
- d) revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural: 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento);
- e) prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares indicados na letra "b": 32% (trinta e dois por cento);
- f) intermediação de negócios: 32% (trinta e dois por cento);
- g) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza: 32% (trinta e dois por cento);
- h) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring): 32% (trinta e dois por cento);
- i) demais serviços de transporte (exceto o de carga): 16% (dezesesseis por cento); e
- j) instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada aberta e empresas de capitalização: 16%.

No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

6.1.9 Percentuais Aplicáveis para cálculo da CSLL

Nos recolhimentos por estimativa, a base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação sobre a receita bruta auferida na atividade operacional, dos seguintes percentuais:

- a) comércio e Indústria: 12,0% (doze por cento);
- b) serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa: 12,0% (doze por cento);
- c) transportes de carga e passageiros: 12,0% (doze por cento);
- d) revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural: 12,0% (doze por cento);
- e) prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares indicados na letra "b": 32% (trinta e dois por cento);
- f) intermediação de negócios: 32% (trinta e dois por cento);
- g) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza: 32% (trinta e dois por cento);
- h) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring): 32% (trinta e dois por cento); e
- i) instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de seguros privados, entidades de previdência privada aberta e empresas de capitalização: 32,0% (trinta e dois por cento).

No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

6.1.10 Acréscimos à Receita Bruta

De acordo com o artigo 32 da Lei 8.981, de 1995, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, serão acrescidos à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no mês em que forem auferidos.

Dentre essas receitas, podemos citar:

- a) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
- b) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano calendário seguinte ao de suas aquisições;
- c) os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;
- d) a receita de locação de imóvel, quando não for esse o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;
- e) os juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;
- f) as receitas financeiras decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual;
- g) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens e direitos.
- h) contrapartida da reavaliação de bens.

6.1.11 Valores Não Acrescidos à Base de Cálculo da Estimativa Mensal

Não serão acrescidos à base de cálculo da estimativa mensal:

- a) os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e de renda variável, quando já tiverem sofrido tributação (artigo 7º da IN SRF 93/1997); Diferentemente, para fins de CSLL serão acrescidas à

base de cálculo estimada por expressa determinação legal, constante no artigo 18, II da IN SRF 390/2004.

- b) as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
- c) a reversão de saldo de provisões, salvo as para créditos de liquidação duvidosa constituídas antes de 1997, as para pagamento de férias, as para pagamento de décimo-terceiro salário e as reservas técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência complementar;
- d) os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- e) os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados por outra pessoa jurídica;
- f) o imposto não cumulativo cobrado destacadamente do comprador ou contratante, do qual o vendedor dos bens seja mero depositário.

6.1.12 Balancetes de Redução ou Suspensão

De acordo com o artigo 35 da Lei 8.981, de 1995, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto e da contribuição devidos em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto ou contribuição, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, ou ainda, demonstrando haver prejuízo fiscal no período. Para tanto, os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

6.1.13 Periodicidade

Os balanços de redução ou suspensão devem ser levantados sempre considerando o dia 1º de janeiro do ano em curso, ou a data de início de atividades. Assim, o balanço do mês de fevereiro, deve abranger os meses de janeiro e fevereiro. O balanço do mês de março considerará os meses de janeiro, fevereiro e março, e assim por diante. Ou seja, o balanço é acumulado, e não se restringe ao mês em questão.

O levantamento desses balanços é sempre alternativo ao cálculo e recolhimento pelas estimativas, de forma que a cada mês, sempre fica a critério da empresa calcular por essa forma, ou por estimativa.

O resultado do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, exceto, nos balanços ou balancetes levantados de janeiro a novembro, as seguintes adições:

- a) os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;
- b) as parcelas a que se referem os arts.18, § 7º, 19, § 7º e 22, § 3º da Lei 9.430, de 1996, quais sejam, excessos calculados com base nos preços de transferência (importação, exportação, e juros).

6.1.14 Alíquotas do IRPJ e da CSLL

De acordo com os artigos 541 e 542 do RIR/99 a alíquota do IRPJ é de 15%, com adicional de 10% para a parcela do lucro que exceder a R\$ 20.000,00 multiplicados pelo número de meses do período de apuração.

O artigo 3º da Lei 7.689, de 1988, dispõe que a alíquota da CSLL é de 15%, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar 105, de 2001; e de 9%, no caso das demais pessoas jurídicas.

6.1.15 PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos

A incidência do PIS/Pasep e da COFINS na modalidade não cumulativa está disciplinada nos arts. 1º a 11 da Lei 10.637, de 2002 e arts. 1º a 16 da Lei 10.833, de 2003, respectivamente. O PIS/Pasep e a COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

- I - exportação de mercadorias para o exterior;
- II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;
- II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
- IV – venda de materiais e equipamentos, bem assim a prestação de serviços decorrentes dessas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional.

Na modalidade não cumulativa é permitido o desconto de créditos com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

6.1.16 Contribuintes do PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos

São contribuintes do PIS/Pasep e da COFINS na modalidade não cumulativa as pessoas jurídicas tributadas as pessoas jurídicas de direito privado, exceto os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários, financeiros e agrícolas, as operadoras de planos de assistência à saúde, as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, as pessoas jurídicas imunes a impostos, os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição e sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária.

6.1.17 Receitas Excluídas na Não Cumulatividade

Não serão tributadas na modalidade não cumulativa as receitas decorrentes das operações (art. 8º da Lei 10.637, de 2002 e art. 10 da Lei 10.8883, de 2003):

I - sujeitas à substituição tributária PIS/Pasep e da COFINS;

II - as receitas decorrentes da venda de veículos usados;

III - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IV - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

V - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002 decorrentes da compra e venda de energia no âmbito do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE);

VI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

VII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

VIII - as receitas decorrentes de serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;

IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

X - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas lojas francas de portos e aeroportos (free shops);

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;

XII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;

XIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;

XV - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2015;

XVI - as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo.

XVII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;

XVIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;

XIX - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo;

XX - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônica;

XXI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e

construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003;

XXII - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita.

6.1.18 Base de Cálculo do PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos

O art. 1º da Lei 10.637, de 2002 e art. 1º da Lei 10.833, de 2003 dispõem que a base de cálculo PIS/Pasep e COFINS na modalidade não cumulativa é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, exceto as textualmente excluídas.

De acordo com o art. 1º da Lei 10.833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

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

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).

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

6.1.19 Desconto de Crédito de PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos

De acordo com os art. 3º da Lei 10.637, de 2002 e art. 3º da Lei 10.833, de 2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos às alíquotas de 1,65% e 7,6% em relação aos bens e serviços adquiridos de outra pessoa jurídica estabelecida no Brasil, em relação a:

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos ao regime monofásico, de substituição tributária ou com alíquota reduzida a zero das referidas contribuições;
- II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;
- VI – encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII – encargos de depreciação ou amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

6.1.20 Alíquotas do PIS/Pasep e COFINS Não Cumulativos

De acordo com o art. 2º da Lei 10.637, de 2002 e art. 2º da Lei 10.833, de 2003, para determinação do valor do PIS/Pasep e da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo as alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), exceto sobre a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores dos produtos relacionados no parágrafo 1º das referidas legislações que estão sujeitas às alíquotas diferenciadas previstas em legislações específicas que não será tratada neste trabalho.

6.2 LUCRO PRESUMIDO

De acordo com o artigo 1º da Lei 9.430, de 1996, o IRPJ das pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido será determinado por períodos de apuração encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

A base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre o Lucro Presumido é apurada a partir da receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital.

Sobre a receita bruta são aplicados os percentuais de presunção previstos no art. 15 e 20 da Lei 9.249, de 1995.

O artigo 14 da Lei 9.718 de 1998 dispõe:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

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

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

6.2.1 Percentuais para o Cálculo do IRPJ

Nos recolhimentos pelo Lucro Presumido, a base de cálculo do IRPJ, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação sobre a receita bruta auferida na atividade operacional, dos seguintes percentuais:

- a) comércio e Indústria: 8,0% (oito por cento);
- b) serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa: 8,0% (oito por cento);
- c) transporte de carga: 8,0% (oito por cento);
- d) revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural: 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento);
- e) prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares indicados na letra "b": 32% (trinta e dois por cento);
- f) intermediação de negócios: 32% (trinta e dois por cento);
- g) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza: 32% (trinta e dois por cento);

h) demais serviços de transporte (exceto o de carga): 16% (dezesseis por cento);

No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

6.2.2 Percentuais para o Cálculo da CSLL

Nos recolhimentos pelo Lucro Presumido, a base de cálculo da CSLL, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação sobre a receita bruta auferida na atividade operacional, dos seguintes percentuais:

- a) comércio e indústria: 12,0% (doze por cento);
- b) serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa: 12,0% (doze por cento);
- c) transportes de cargas e passageiros: 12,0% (doze por cento);
- d) revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural: 12,0% (doze por cento);
- e) prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares indicados na letra "b": 32% (trinta e dois por cento);
- f) intermediação de negócios: 32% (trinta e dois por cento);
- g) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza: 32% (trinta e dois por cento);

No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

6.2.3 Acréscimos à Base de Cálculo

De acordo com o art. 25 da Lei 9.430, de 1996:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Assim, a pessoa jurídica deverá adicionar à base de cálculo, integralmente, os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela atividade, auferidos no trimestre.

6.2.4 Apuração com Base no Regime de Caixa

A IN SRF 104, de 1998 permite a pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido adotar o regime de caixa para fins da incidência do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/Pasep, ou seja, oferecer à tributação as receitas na medida do seu recebimento.

A pessoa jurídica, que adotar o regime de caixa no reconhecimento de receitas e mantiver a escrituração do Livro Caixa, deverá:

- a) emitir a Nota Fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;
- b) indicar, no Livro Caixa, em registro individual, a Nota Fiscal a que corresponder cada recebimento.

A pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da Legislação Comercial, para apurar os tributos pelo regime de caixa, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a Nota Fiscal a que corresponder o recebimento.

Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em

que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

6.2.5 Alíquotas do IRPJ e da CSLL

De acordo com os artigos 541 e 542 do RIR/99 a alíquota do IRPJ é de 15%, com adicional de 10% para a parcela do lucro presumido que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre.

O artigo 3º da Lei 7.689, de 1988, dispõe que a alíquota da CSLL é de 15%, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar 105, de 2001; e de 9%, no caso das demais pessoas jurídicas.

6.2.6 PIS/Pasep e COFINS Cumulativos

A Lei 9.718, de 1998 é aplicada no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar 70, de 1991.

6.2.7 Base de Cálculo do PIS/Pasep e da COFINS Cumulativos

Com a edição da Lei 9.718, de 1998, a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS era a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Entretanto, a partir de 28 de maio de 2009, por força do art. 79 da Lei 11.941, de 2009, que revogou o § 1º do art. 3º da Lei 9.718, de 1998, a base de

cálculo passou a ser a receita bruta da pessoa jurídica, e não mais a totalidade das receitas auferidas, exceto as textualmente excluídas.

Os artigos 2º e 3º da Lei 9.718, de 2008 dispõem:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

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

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

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

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

6.2.8 Alíquotas do PIS/Pasep e COFINS Cumulativos

De acordo com o art. 8º, I, da Lei 9.715, de 1998 e art. 8º da Lei 9.718, de 1998, para determinação do valor do PIS/Pasep e da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo as alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento).

6.3 LUCRO ARBITRADO

O regime de tributação pelo Lucro Arbitrado foi instituído pelo artigo 47 da Lei nº 8.981, de 1995 e alterações subsequentes. O Lucro Arbitrado também é tratado nos artigos 529 a 535 do RIR/99.

De acordo com o artigo 1º da Lei 9.430, de 1996, o IRPJ do Lucro Arbitrado será determinado por períodos de apuração encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

A apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, ficando assegurada, nos trimestres não submetidos ao arbitramento, a tributação com base no lucro real ou lucro presumido, desde que atendidos os requisitos de cada regime de tributação.

O próprio contribuinte poderá proceder ao arbitramento do lucro, desde que conhecida a receita bruta.

6.3.1 Hipóteses de Arbitramento

De acordo com o artigo 47 da Lei 8.981, de 1995, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, 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 fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

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, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998);

VII - 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.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

6.3.2 Percentuais para o Cálculo do IRPJ

O artigo 532 do RIR/99 dispõe que:

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

O artigo 533 do RIR/99 estabelece que:

Art. 533. Nas atividades desenvolvidas por 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, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, parágrafo único, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

De acordo com o artigo 51 da Lei 8.981, de 1995:

Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

- I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;
- II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;
- IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

De acordo com os artigos 541 e 542 do RIR/99 a alíquota do IRPJ é de 15%, com adicional de 10% para a parcela do lucro presumido que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre.

6.3.3 Percentuais para o Cálculo da CSLL

Nos recolhimentos pelo Lucro Arbitrado, a base de cálculo da CSLL, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação sobre a receita bruta auferida na atividade operacional, dos seguintes percentuais:

- a) comércio e indústria: 12,0% (doze por cento);
- b) serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa: 12,0% (doze por cento);
- c) transportes de cargas e passageiros: 12,0% (doze por cento);
- d) revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural: 12,0% (doze por cento);
- e) prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares indicados na letra "b": 32% (trinta e dois por cento);

f) intermediação de negócios: 32% (trinta e dois por cento);

g) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza: 32% (trinta e dois por cento);

No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

6.3.4 Acréscimos à Base de Cálculo

De acordo com o artigo 27 da Lei 9.430, de 1996:

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Assim, a pessoa jurídica deverá adicionar à base de cálculo, integralmente, os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela atividade, auferidos no trimestre.

6.3.5 Alíquotas do IRPJ e da CSLL

O artigo 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, dispõe que a alíquota da CSLL é de 15%, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar 105, de 2001; e de 9%, no caso das demais pessoas jurídicas.

6.3.6 PIS/Pasep e COFINS

A pessoa jurídica tributada com base no Lucro Arbitrado está sujeita a incidência do PIS/Pasep e da COFINS na modalidade cumulativa, conforme dispõe o art. 8º, II, da Lei 10.637, de 2002 e art. 10, II, da Lei 10.833, de 2003.

A incidência do PIS/Pasep e da COFINS na modalidade cumulativa foi tratada nos itens 6.2.6 a 6.2.8 deste trabalho.

6.4 SIMPLES NACIONAL

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional é uma forma simplificada e englobada de recolhimento de tributos e contribuições, tendo como base de apuração a receita bruta e foi instituído, a partir de 1º de julho de 2006 pelo art. 12 da LC 123, de 2006.

6.4.1. Definição de ME e EPP

De acordo com a LC 123, de 2006, art. 3º, consideram-se Microempresas (ME) ou Empresas de Pequeno Porte (EPP) a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei 10.406, de 2002, com registro no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, observando-se que:

- a) as ME, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, auferiram, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00;
- b) as EPP, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, auferiram, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

6.4.2. Pessoas Jurídicas não Beneficiadas

Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

- a) de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- b) que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- c) de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário, ou seja, sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar 123, de 2006, desde que a receita bruta global ultrapasse um dos limites máximos de que trata a letra “k”;
- d) cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pelo SIMPLES Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse um dos limites máximos de que trata a letra “k”;
- e) cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse um dos limites de que trata a letra “k”;
- f) constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- g) que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- h) que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- i) resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos cinco anos-calendários anteriores;
- j) constituída sob a forma de sociedade por ações;
- k) que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior ou no ano-calendário em curso, receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00 no mercado interno ou superior ao mesmo limite (R\$ 3.600.000,00) em exportação de mercadorias.

6.4.3 Atividades Impeditivas

O art. 17 da Lei Complementar 123, de 2006 impede a opção pelo SIMPLES Nacional para as pessoas jurídicas:

- a) que explorem atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- b) que tenham sócio domiciliado no exterior;
- c) de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- d) que possuam débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- e) que prestem serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- f) que sejam geradoras, transmissoras, distribuidoras ou comercializadoras de energia elétrica;
- g) que exerçam atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- h) que exerçam atividade de importação de combustíveis;
- i) que exerçam atividade de produção ou venda no atacado de:
 - 1) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
 - 2) bebidas a seguir descritas:
 - 2.1) alcoólicas;
 - 2.2) refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
 - 2.3) preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até dez partes da bebida para cada parte do concentrado;
 - 2.4) cervejas sem álcool;
- j) que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem

como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

k) que realizem cessão ou locação de mão de obra;

l) que realizem atividade de consultoria;

m) que se dediquem ao loteamento e à incorporação de imóveis;

n) que realizem atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de serviços tributados pelo ISS (incluído pela Lei Complementar nº 128/08);

o) com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

A restrição imposta às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo e as que participem do capital de outra pessoa jurídica não se aplica à participação no capital de cooperativas de crédito, bem como em centrais de compras, bolsas de subcontratação, no consórcio referido no art. 50 da Lei Complementar 123, de 2006 e na sociedade de propósito específico prevista no art. 56 da referida legislação, e em associações assemelhadas, sociedades de interesse econômico, sociedades de garantia solidária e outros tipos de sociedade, que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

6.4.4 Receita Bruta

De acordo com o art. 3º, § 1º, da Lei Complementar 123, de 2006, a receita bruta de vendas e serviços compreende o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

6.4.5 Escrituração Contábil

As MEs e as EPPs poderão, opcionalmente, adotar um método de escrituração contábil simplificado para os registros e controles das operações realizadas, atendendo-se às disposições previstas no Código Civil e nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

O art. 1.179 da Lei 10.406, de 2002 assegura tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes.

6.4.6 Cálculo dos Tributos Devidos

De acordo com o art. 16 da Resolução CGSN 94, de 2011, a base de cálculo para a determinação do valor a recolher mensalmente pelas MEs e EPPs será a receita bruta total mensal auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa), conforme opção feita pelo contribuinte e deverá ser considerado o somatório das receitas de todos os estabelecimentos (filiais), mediante aplicação do percentual específico para cada espécie de receita. O regime de reconhecimento da receita bruta será irretratável para todo o ano-calendário.

6.4.7 Alíquotas

De acordo com o art. 18 da LC 123, de 2006, o valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo SIMPLES Nacional será determinado mediante a aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a V da mencionada legislação, a nível nacional, observando que a referida tabela será readequada em decorrência da existência da tabela vigente no Estado do Paraná, prevista na Lei 17.042, de 2011 – Simples Estadual do Paraná.

Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta total acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.

No caso de início de atividade no próprio ano-calendário da opção pelo SIMPLES Nacional, para efeito de determinação da alíquota no primeiro mês de atividade, o sujeito passivo utilizará como receita bruta total acumulada, a receita do próprio mês de apuração multiplicada por doze.

Nos onze meses posteriores ao do início de atividade, para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a média aritmética da receita bruta total dos meses anteriores ao do período de apuração, multiplicada por doze.

7. INCENTIVOS FISCAIS

O art. 10 da Lei 9.532, de 1997 dispõe que do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal, assim, somente as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão gozar do benefício fiscal.

De acordo com o art. 3º, § 4º, Lei 9.249, de 1995 o valor do adicional do imposto de renda será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções, assim, na base de cálculo de qualquer dos incentivos fiscais somente pode ser computado o imposto devido sob a alíquota de 15% (quinze por cento), ou seja, o valor do adicional do imposto de renda (10%) será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

Assim, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real trimestral ou anual poderão deduzir do IRPJ devido no período de apuração os seguintes incentivos fiscais, observado o limite de dedução individual e global:

Incentivo Fiscal	Cálculo do Incentivo	Limite de dedução individual	Base Legal
PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador	15% das despesas de custeio do PAT líquidas da parcela cobrada dos empregados ou 15% de R\$1,99 X número de refeições fornecidas no período, o que for menor.	4%	Arts. 504, I, 526, 540, 543, 581 a 588 do RIR/99
PDTI - aprovado até 3/6/93	15% dos gastos com o(s) Programa(s)	8%	
PDTI/PDTA - aprovado após 3/6/93		4%	
Atividades Culturais	Doações: até 40% do valor Patrocínio: até 30% do valor	4%	Arts. 475 a 489 e 543 do RIR/99
Atividade Audiovisual	Total dos valores aplicados na aquisição de certificados de investimento	3%	
Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	Valor das doações efetivamente realizadas	1%	Arts. 543 a 591 do RIR/99
Projetos Desportivos e Paradesportivos		1%	Art. 1º da Lei 11.438, de 2006
Fundo Nacional do Idoso		1%	Arts. 1º e 3º da Lei 12.213, de 2010

Quadro 2: Tabela de Incentivos Fiscais – Limite de Dedução Individual

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

INCENTIVO FISCAL	Limite de Dedução Global
PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador + PDTI/PDTA - aprovado após 3/6/93	4%
PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador + PDTI PDTI - aprovado até 3/6/93	8%
Atividades Culturais + Atividade Audiovisual	4%
Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente + Projetos Desportivos e Paradesportivos + Fundo Nacional do Idoso	Não estão submetidos à limitação global

Quadro 3: Tabela de Incentivos Fiscais – Limite de Dedução Global

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

8. ESTUDO DE CASO

8.1. APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto deste estudo usará o nome fictício de XYZ Ltda. A referida empresa está situada no município de Pinhais no Estado do Paraná, região metropolitana de Curitiba com uma área total construída de 1.200 metros quadrados. A empresa XYZ Ltda industrializa concentrados de pigmentos e aditivos em forma de microesferas e líquido para os mercados transformadores de PET, PVC e Plásticos de Engenharia. Também atua no mercado de tintas gráficas, decorativas e vernizes como distribuidora de pigmentos e aditivos de vários fabricantes conceituados mundialmente.

8.2 DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS E LALUR

A empresa XYZ Ltda apresentou as seguintes demonstrações:

BALANÇO PATRIMONIAL	2012	2011
ATIVO		
ATIVO CIRCULANTE		
Caixa	3.240,18	1.552,58
Bancos	53.383,81	74.587,44
Aplicações Financeiras	390.057,26	55.850,65
Duplicatas a Receber	1.865.449,92	1.976.674,10
Clientes do Exterior	450.480,09	149.819,30
Adiantamentos a Fornecedores	57.060,86	321.783,25
Créditos de Empregados	5.631,76	11.791,69
Adiantamentos Diversos		29.992,22
Impostos a Recuperar	11.692,14	66.150,97
Estoques	3.206.052,16	3.481.178,77
Despesas Antecipadas	99.262,63	34.856,16
ATIVO NÃO CIRCULANTE		
Realizável a Longo Prazo		
Créditos a Longo Prazo	40.625,28	17.115,95

Ações Judiciais	356.676,77	
Imobilizado	843.198,48	944.181,56
Intangível	7.397,38	8.256,53
TOTAL DO ATIVO	7.390.208,72	7.173.791,17
PASSIVO		
PASSIVO CIRCULANTE		
Fornecedores Nacionais	248.108,86	231.968,95
Fornecedores Estrangeiros	746.889,64	2.162.876,00
Encargos Sociais	53.597,46	42.767,36
Obrigações Tributárias	153.487,22	36.614,45
Empréstimos e Financiamentos	97.764,98	19.525,77
Adiantamento de Clientes		5.178,00
Outras Contas a Pagar	37.680,19	21.729,72
Provisões e Encargos Trabalhistas	95.810,25	73.165,75
PASSIVO NÃO CIRCULANTE		
Obrigações a Longo Prazo		
Empréstimos e Financiamentos	337.463,05	44.168,05
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Capital Social	877.831,00	877.831,00
Capital a Integralizar	425.947,95	425.947,95
Lucro Acumulados	5.167.524,02	4.083.914,07
TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	7.390.208,72	7.173.791,17

Quadro 4: Balanço Patrimonial

Fonte: Livro Diário da Empresa XYZ Ltda (2011 e 2012)

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	2012	2011
Receita Bruta	19.141.515,47	15.651.817,61
(-) Deduções da Receita Bruta	14.759.813,91	11.533.866,88
(=) Lucro Bruto	4.381.701,56	4.117.950,73
Receitas e Despesas Operacionais		
(-) Despesas Gerais e Administrativas	2.052.163,64	1.947.457,17
(-) Despesas Comerciais	999.829,44	952.083,39
Outras Receitas Operacionais	625.577,33	130.404,47
Outras Despesas Operacionais	296.598,46	196.145,74
(=) Resultado antes das Receitas e Despesas Financeiras	1.658.687,35	1.152.668,90
(-) Resultado Financeiro Líquido	66.879,49	78.799,64
(=) Resultado antes dos Tributos sobre Lucros	1.591.807,86	1.073.869,26
(-) Provisão para a CSLL	143.406,62	96.816,15
(-) Provisão para o IRPJ	364.791,29	238.479,36
Resultado Líquido do Período	1.083.609,95	738.573,75

Quadro 5: Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Livro Diário da Empresa XYZ Ltda (2011 e 2012)

No LALUR o IRPJ e a CSLL foram assim demonstrados:

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DA CSLL - 2012	
Lucro Líquido Antes da CSLL	1.591.807,86
Adições	
Despesas indedutíveis	1.599,04
Base de Cálculo da CSLL	1.593.406,90
Alíquota	9%
CSLL devida	143.406,62
DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO IRPJ - 2012	
Lucro Líquido após a Provisão da CSLL	1.448.401,24
Adições	
Despesas indedutíveis	1.599,04
Provisão da CSLL	143.406,62
Base de Cálculo do IRPJ	1.593.406,90
Alíquota - 15%	239.011,04
Alíquota - 10% Adicional (*)	135.340,69
IRPJ antes dos incentivos fiscais	374.351,73
Dedução do IRPJ	
Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT (4%)	9.560,44
IRPJ Devido	364.791,29

Quadro 6: Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur

Fonte: Lalur da empresa XYZ Ltda (2012)

(*) O adicional do IRPJ é calculado em 10% sobre o excesso de R\$ 240.000,00 anuais do lucro real. Então, temos: R\$ 1.593.406,90 – R\$ 240.000,00 = R\$ 1.353.406,90. Logo, 10% deste valor, corresponde a R\$ 135.340,69.

8.3 CARGA TRIBUTÁRIA ATUAL

A empresa XYZ Ltda é tributada com base no Lucro Real Anual. Os valores de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, IPI e ICMS devidos no ano-calendário de 2012 foram os seguintes:

- IRPJ – R\$ 364.791,29
- CSLL – R\$ 143.406,62
- PIS/PASEP – R\$ 294.052,42
- COFINS – R\$ 1.354.423,37
- IPI – R\$ 4.056,19

- ICMS – R\$ 2.084.043,39
- **TOTAL – R\$ 4.244.773,28**

Em relação a receita bruta, a carga tributária da empresa XYZ Ltda representa 22,18%, enquanto o lucro do exercício representa apenas 5,66%, assim, será demonstrado a seguir alternativas para a redução da carga tributária.

8.4 LUCRO REAL COM JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

De acordo com o artigo 9º da Lei 9.249, de 1995, a pessoa jurídica poderá deduzir, para fins de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, "pro rata dia", da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

De acordo com o artigo 29 da IN SRF 93, de 1997:

Art. 29. O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DE 2012

PATRIMÔNIO LÍQUIDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2011	
Capital Social	877.831,00
Capital Social a Integralizar	425.947,95
Lucros Acumulados	4.083.914,07
Total do Patrimônio Líquido em 31/12/2011	4.535.797,12
TJLP	
TJLP de janeiro a junho	3,0000%
TJLP de julho a dezembro	2,7498%
TJLP anual	5,7498%

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO	
Total do Patrimônio Líquido em 31/12/2011	4.535.797,12
TJLP	5,7498%
Valor dos juros	260.799,26
CÁLCULO DO LIMITE DE DEDUTIBILIDADE	
Lucro do exercício de 2012	1.591.807,86
Limite de dedução - 50%	795.903,93
Lucros Acumulados 2011	4.083.914,07
Limite de dedução - 50%	2.041.957,04
Valor dedutível	260.799,26
IRRF - Alíquota 15%	39.119,89

Quadro 7: Demonstrativo - Patrimônio Líquido
Fonte: Elaborado pelo Autor (2013)

Com o registro da despesa dos Juros sobre o Capital Próprio a Demonstração do Resultado do Exercício será a seguinte:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	2012
Receita Bruta	19.141.515,47
(-) Deduções da Receita Bruta	14.759.813,91
(=) Lucro Bruto	4.381.701,56
Receitas e Despesas Operacionais	
(-) Despesas Gerais e Administrativas	2.052.163,64
(-) Despesas Comerciais	999.829,44
Outras Receitas Operacionais	625.577,33
Outras Despesas Operacionais	296.598,46
(=) Resultado antes das Receitas e Despesas Financeiras	1.658.687,35
(-) Resultado Financeiro Líquido	327.678,75
(=) Resultado antes dos Tributos sobre Lucros	1.331.008,60
(-) Provisão para a CSLL	119.934,69
(-) Provisão para o IRPJ	301.156,26

Quadro 8: DRE com o registro do JCP
Fonte: Elaborado pelo Autor (2013)

Assim, a demonstração da CSLL e o IRPJ serão as seguintes:

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DA CSLL	
Lucro Líquido Antes da CSLL	1.331.008,60
Adições	
Despesas indedutíveis	1.599,04
Base de Cálculo da CSLL	1.332.607,64
Alíquota	9%
CSLL devida	119.934,69

DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO IRPJ	
Lucro Líquido após a Provisão da CSLL	1.211.073,91
Adições	
Despesas indedutíveis	1.599,04
Provisão da CSLL	119.934,69
Base de Cálculo do IRPJ	1.332.607,64
Alíquota - 15%	199.891,15
Alíquota - 10% Adicional	109.260,76
IRPJ antes dos incentivos fiscais	309.151,91
Dedução do IRPJ	
Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT (4%)	7.995,65
IRPJ Devido	301.156,26

Quadro 9: Demonstrativo do IRPJ e da CSLL após JCP

Fonte: Elaborado pelo Autor (2013)

Com o lançamento da despesa com Juros sobre o Capital Próprio, houve uma redução na carga tributária no valor total de R\$ 87.106,96, correspondente a:

- a) CSLL: R\$ 23.471,93; e
- b) IRPJ: R\$ 63.635,03.

Assim, a carga tributária total será:

- IRPJ – R\$ 119.934,69
- CSLL – R\$ 301.156,26
- PIS/PASEP – R\$ 294.052,42
- COFINS – R\$ 1.354.423,37
- IPI – R\$ 4.056,19
- ICMS – R\$ 2.084.043,39
- **TOTAL – R\$ 4.157.666,32**

8.5 LUCRO PRESUMIDO

No Lucro Presumido o valor do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI e ICMS seriam os seguintes:

Receita de Vendas - Mercado Interno	19.141.515,47
(-) Devoluções	383.046,54
(-) IPI s/ Vendas	132.847,83
Receita Operacional Bruta - Mercado Interno	18.625.621,10
Receita de Exportação	1.042.427,30
Receita Operacional Bruta Total	19.668.048,40
Outras Receitas	328.978,87

IRPJ

Receita Operacional Bruta	19.668.048,40
Percentual de Presunção - Receita Operacional Bruta - 8%	1.573.443,87
Outras Receitas	328.978,87
Base de Cálculo IRPJ	1.902.422,74
Alíquota - 15%	285.363,41
Alíquota 10% - Adicional	166.242,27
IRPJ devido	451.605,69

CSLL

Receita Operacional Bruta	19.668.048,40
Percentual de Presunção - Receita Operacional Bruta - 12%	2.360.165,81
Outras Receitas	328.978,87
Base de Cálculo CSLL	2.689.144,68
Alíquota - 9%	242.023,02
CSLL devida	242.023,02

PIS/PASEP

Base de Cálculo	18.625.621,10
Alíquota - 0,65%	121.066,54
PIS/PASEP devido	121.066,54

COFINS

Base de Cálculo	18.625.621,10
Alíquota - 3%	558.768,63
COFINS devida	558.768,63

IPI s/ Remessas diversas	4.056,19
ICMS	2.084.043,39

TOTAL DOS TRIBUTOS	3.461.563,46
---------------------------	---------------------

Quadro 10: Demonstrativo da carga tributária – Lucro Presumido

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Não há diferença na apuração do ICMS e do IPI nos regimes de tributação com base no Lucro Real e no Lucro Presumido.

8.6 LUCRO ARBITRADO

Receita de Vendas - Mercado Interno	19.141.515,47
(-) Devoluções	383.046,54
(-) IPI s/ Vendas	132.847,83
Receita Operacional Bruta - Mercado Interno	18.625.621,10
Receita de Exportação	1.042.427,30
Receita Operacional Bruta Total	19.668.048,40
Outras Receitas	328.978,87

IRPJ

Receita Operacional Bruta	19.668.048,40
Percentual de Presunção - Receita Operacional Bruta – 9,6%	1.888.132,65
Outras Receitas	328.978,87
Base de Cálculo IRPJ	2.217.111,52
Alíquota - 15%	332.566,73
Alíquota 10% - Adicional	197.711,15
IRPJ devido	530.277,88

CSLL

Receita Operacional Bruta	19.668.048,40
Percentual de Presunção - Receita Operacional Bruta - 12%	2.360.165,81
Outras Receitas	328.978,87
Base de Cálculo CSLL	2.689.144,68
Alíquota - 9%	242.023,02
CSLL devida	242.023,02

PIS/PASEP

Base de Cálculo	18.625.621,10
Alíquota - 0,65%	121.066,54
PIS/PASEP devido	121.066,54

COFINS

Base de Cálculo	18.625.621,10
Alíquota - 3%	558.768,63
COFINS devida	558.768,63

IPI s/ Remessas diversas	4.056,19
ICMS	2.084.043,39

TOTAL DOS TRIBUTOS	3.540.235,65
---------------------------	---------------------

Quadro 11: Demonstrativo da Carga Tributária – Lucro Arbitrado

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Não há diferença na apuração do ICMS e do IPI nos regimes de tributação com base no Lucro Real e no Lucro Arbitrado.

8.7 SIMPLES NACIONAL

Por ter auferido receita bruta anual em valor superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscientos mil reais), a empresa XYZ Ltda não poderá optar pelo Simples Nacional.

8.8 COMPARATIVO

De acordo com os resultados apurados o comparativo da carga tributária será a seguinte:

COMPARATIVO DA CARGA TRIBUTÁRIA

Lucro Real sem Juros s/ Capital Próprio	4.244.773,28
Lucro Real com Juros s/ Capital Próprio	4.157.666,32
Lucro Presumido	3.461.563,46
Lucro Arbitrado	3.540.235,65

Quadro 12: Comparativo da Carga Tributária

Fonte: Elaborado pelo autor (2013)

Atualmente a empresa XYZ Ltda é tributada com base no Lucro Real e já utiliza o incentivo fiscal do PAT. Mesmo remunerando os sócios com Juros sobre o Capital Próprio, a tributação pelo Lucro Real permanece ainda mais onerosa, pois totaliza R\$ 4.157.666,32.

Observa-se que o regime de tributação mais benéfico para a empresa XYZ Ltda é o Lucro Presumido que resulta em uma carga tributária de R\$ 3.461.563,46.

A mudança de regime tributário para o Lucro Presumido resultaria em economia tributária de R\$ 696.102,86 equivalente a 16,74% comparado ao Lucro Real.

9. CONCLUSÃO

A carga tributária brasileira é bastante elevada e que representa um percentual significativo sobre suas receitas, assim, os empresários, administradores e profissionais da contabilidade envolvidos, precisam tomar decisões rápidas e precisas para a redução destes gastos.

O planejamento tributário é um método muito eficaz que resulta em economia tributária para as empresas, sem a preocupação com posteriores complicações com o fisco, pois, se faz de forma de elisão fiscal.

Segundo o estudo do IBPT a carga tributária brasileira vem crescendo continuamente e em 2012 chegou a 36,27% do PIB totalizando R\$ 1.597,02 bilhões (R\$ 1,59 trilhão).

A pesquisa internacional realizada pela rede UHY destaca que o Brasil é o país com média de recolhimento de impostos mais alto do BRICs (Brasil, Rússia, Índia, China), sendo também superior a mais da metade das economias do G8 (Estados Unidos, Japão, Alemanha, Canadá, França, Itália, Reino Unido e Rússia).

Pelos padrões de mercados emergentes, o Brasil tem uma carga tributária muito alta, porque equivale a mais de um terço do que o país produz.

Este trabalho teve como objetivo apresentar um planejamento tributário, na forma de elisão fiscal, definindo a melhor forma de tributação federal comparando os regimes Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado para uma empresa de médio porte que atua no ramo de indústria e comércio de pigmentos e aditivos, entretanto, não teve a pretensão de aprofundar o assunto, tendo em vista que existem várias maneiras de reduzir a carga tributária, dentro da legalidade.

Este estudo foi realizado mediante pesquisa bibliográfica dos embasamentos teóricos bem como foram coletados documentos e relatórios contábeis, para auxiliar na realização do trabalho. Foram realizados cálculos nos três regimes tributário possíveis para a empresa, ou seja, Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

No estudo de caso observou-se que entre os regimes tributários, o Lucro Presumido mostrou ser a melhor alternativa para a empresa XYZ Ltda, pois, comparando com o Lucro Real, pode-se obter uma economia tributária de 16,74%.

Este estudo comprovou que através da realização de um planejamento tributário é possível reduzir a carga tributária da empresa XYZ Ltda, sem infringir a

legislação, mudando apenas o regime de tributação. Finalmente, cabe ressaltar que foram cumpridos os objetivos específicos delineados no presente projeto.

10. REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 22 mai. 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 República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 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 República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 6.404, de 1976. Lei das Sociedades por Ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm> Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília,

DF, 23 jan. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 9.249, de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm> Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acesso: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 9.715, 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm>. Acesso: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm>. Acesso: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm>. Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em 22 mai. 2013.

BRASIL. Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 22 mai. 2013.

BRASIL. Tributos. **Portal Tributário**. <<http://www.portaltributario.com.br>> Acesso em 22 out. 2012.

BRASIL. Estudos. **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT**. <http://brcont.com/downloads/quantidade_de_normas_2012.pdf > Acesso em 22 mai. 2013.

BRASIL. Estudos. **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT**. <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf>> Acesso em 22 mai. 2013.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2001.

CAMPOS, Cândido Henrique de. **Planejamento Tributário: imposto de renda – pessoas jurídicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. 37. ed. São Paulo: IR Publicações, 2012.

LATORRACA, Nilton. **Legislação Tributária: uma introdução ao planejamento tributário**. 10. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos. Planejamento Tributário: Limites à Luz do Abuso do direito e da Fraude à Lei**. 1. ed. São Paulo: Lex, 2005.

ZANLUCA, Julio Cesar. **Planejamento Tributário. Portal Tributário**. <<http://www.portaltributario.com.br/downloads>>. São Paulo: Portal Tributário, 2012.