

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**

**TICIANE BUNICK**

**AS VANTAGENS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO SIMULADO  
LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO X SIMPLES NACIONAL**

CURITIBA

2016

**TICIANE BUNICK**

**AS VANTAGENS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO SIMULADO  
LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO X SIMPLES NACIONAL**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação como requisito para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: MSc. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2016

*À minha mãe e meu namorado  
que me deram forças para continuar,  
vocês são a razão da minha vida!*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, pela disposição em terminar este trabalho, por me dar forças nos momentos que achei que fosse desistir.

Ao meu orientador MSc. Luiz Carlos de Souza, pela disposição em compartilhar seus conhecimentos durante as aulas e nas orientações deste trabalho.

Aos professores e colegas de curso, pelos ótimos sábados que passamos juntos, através de ricos momentos estudos e troca de experiências.

A proprietária da Clínica estudada, pela prontidão em fornecer as informações necessárias para este trabalho.

Ao meu amado namorado Jailson de Souza Araújo, por todo o apoio, carinho e por toda a paciência.

Em especial a minha querida mãe Maria Lindamir Bontorin Bunick, a quem me deu a vida e educação, e por sempre acreditar em meus sonhos e por me incentivar a ir em frente.

*“Bom mesmo é ir à luta com determinação,  
abraçar a vida e viver com paixão, perder  
com classe e viver com ousadia, pois o  
triunfo pertence a quem se atreve, e a vida é  
muito bela para ser simplesmente mais  
alguém!”*

*(Charles Chaplin)*

## RESUMO

As vantagens do planejamento tributário: Um estudo simulado entre o planejamento tributário na modalidade “Lucro Real”, “Lucro Presumido” e “Simples Nacional”. Para garantir a sobrevivência de uma empresa e torná-la mais eficiente e competitiva no mercado, inúmeras decisões devem ser tomadas. Uma das decisões mais importantes é o planejamento tributário, que deve estar de acordo com a legislação brasileira vigente. Com o objetivo de identificar o regime tributário mais vantajoso economicamente para uma clínica odontológica, foram efetuadas consultas bibliográficas através de pesquisa em livros, revistas e artigos científicos, legislações vigentes, portais e sítios governamentais oficiais na internet. Também foram efetuados cálculos tributários e gráficos comparativos, simulando o regime tributário mais vantajoso para a clínica Sorriso Ltda. Este trabalho se baseou em abordagem qualitativa, não utilizando estatística. O procedimento adotado é o estudo de caso de uma clínica odontológica localizada na cidade de Curitiba, estado do Paraná. Atualmente a empresa esta enquadrada no regime tributário “Lucro Presumido” e conforme o estudo do caso verificou-se que atualmente é a modalidade indicada para a empresa em questão.

**PALAVARAS-CHAVE:** Planejamento Tributário. Clínica odontológica. Lucro Presumido.

## **ABSTRACT**

The advantages of tax planning: A simulated study of tax planning in the "Real Profit" mode, "Presumed Profit" and "National Simple." To ensure the survival of a company and make it more efficient and competitive in the market, numerous decisions must be taken. One of the most important decisions is tax planning, which must be in accordance with current Brazilian legislation. In order to identify the most advantageous tax regime economically for a dental clinic, bibliographic queries were made through research in books, magazines and papers, current legislation, portals and official government sites on the Internet. There have also been made tax and comparative graphs calculations, simulating the most advantageous tax regime for the clinic Sorriso Ltda. This work is based on a qualitative approach, not using statistics. The procedure adopted is the case study of a dental clinic in the city of Curitiba, state of Paraná. Currently the company is framed in the tax regime "Presumed Profit" and as the case study it was found that is currently the modality indicated for the company in question.

**KEYWORDS: Tax Planning. Clínica odontológica. Presumed profit.**

## **LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1 – MEIOS DE EVITAR O PAGAMENTO DO TRIBUTO.....	16
--	----

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – 2015.....	20
QUADRO 2 – CÁLCULO PIS E COFINS – NÃO CUMULATIVO 2015.....	23
QUADRO 3 – CÁLCULO PIS E COFINS – CUMULATIVO 2015.....	24
QUADRO 4 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO REAL.....	31
QUADRO 5 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 1º TRIM/2015.....	35
QUADRO 6 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 2º TRIM/2015.....	35
QUADRO 7 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 3º TRIM/2015.....	36
QUADRO 8 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 4º TRIM/2015.....	36
QUADRO 9 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 2015.....	37
QUADRO 10 – TABELA DE RECEITAS 2014 E 2015.....	40
QUADRO 11 – BASE DE CÁLCULO SIMPLES NACIONAL 2015.....	40
QUADRO 12 – RECEITAS E DESPESAS 2015.....	44
QUADRO 13 – DRE 2015.....	44
QUADRO 14 – LUCRO REAL.....	46
QUADRO 15 – LUCRO PRESUMIDO.....	47
QUADRO 16 – SIMPLES NACIONAL.....	48

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – TABELA DO ANEXO VI SIMPLES NACIONAL.....	39
TABELA 2 – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.....	41

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – LUCRO REAL.....	46
GRÁFICO 2 – LUCRO PRESUMIDO .....	47
GRÁFICO 3 – SIMPLES NACIONAL .....	48
GRÁFICO 4 – COMPARATIVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO.....	49

## LISTA DE SIGLAS

COFINS- contribuição para o financiamento da seguridade social

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DCTF – Declaração de débitos e créditos de tributos federais

DESTDA – Declaração de substituição tributária

ECF – é um arquivo digital aonde vão todas as operações que influenciam a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da CSLL

EFD Contribuições – é um arquivo digital aonde vão às apurações de PIS/Pasep e da COFINS, e demais informações exigidas pela Receita Federal

EFD ICMS IPI - é um arquivo digital aonde vão às apurações de ICMS e IPI, e demais informações exigidas pela Receita Federal

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS - Imposto sobre serviço Prestado

LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real

PIS/PASEP - programa de integração social

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	14
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA .....	14
1.2	OBJETIVOS .....	14
1.3	JUSTIFICATIVA.....	15
2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	16
2.1	ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO PRESTADO .....	18
2.2	PIS/PASEP E COFINS .....	20
2.2.1	PIS/PASEP e COFINS Incidência não Cumulativo.....	20
2.2.2	PIS e COFINS Incidência Cumulativo .....	24
2.3	IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA .....	25
2.3.1	Lucro Real .....	25
2.3.2	Lucro Presumido.....	31
2.4	SIMPLES NACIONAL.....	37
2.5	OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS .....	41
3	METODOLOGIA.....	42
3.1	TIPO DE PESQUISA .....	42
3.2	CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO .....	42
3.3	UNIVERSO DE PESQUISA.....	45
3.4	INSTRUMENTO UTILIZADO.....	45
3.5	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS .....	45
4	COMPARATIVO ENTRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO .....	46
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	50
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	52

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O estudo tem por objetivo apresentar as vantagens do planejamento tributário, no âmbito empresarial, e a redução de impostos pagos ao fisco, em conformidade com a legislação brasileira. Para o estudo, será utilizada a Empresa que vamos chamar de Clínica Sorriso Ltda., nome fictício.

Na primeira etapa, será apresentada a diferença entre elisão fiscal e evasão fiscal. A elisão fiscal: é a operação que ocorre antes do fato gerador, em conformidade com a lei. Para tanto, deve-se pesquisar, cada operação, suas consequências econômicas e jurídicas, porque uma vez concretizada, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos (art. 116 do CTN) surgindo a obrigação tributária.

Na segunda etapa, serão abordadas as alternativas legais de forma estrutural e organizacional, ressaltando que cada empresa tem as suas particularidades, sendo que a solução ideal para uma pode gerar um excessivo ônus tributável para a outra, de realidade jurídica e financeira distinta. Serão apresentadas as vantagens de tributação nos regimes do Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional. Com base nestes dados, será realizado um exemplo de planejamento tributário, para verificar qual a melhor forma de tributação para a empresa Clínica Sorriso Ltda.

Este trabalho foi desenvolvido em concordância com os Princípios Contábeis, com as Normas Brasileiras de Contabilidade e com a legislação tributária fiscal vigente, objetivando o aprimoramento educacional e profissional adquirido durante o curso.

## 1.2 OBJETIVOS

- Objetivo Geral

Identificar o melhor regime tributário na Empresa Clínica Sorriso Ltda., calculando o ano de 2015, para aplica-lo em 2016.

- Objetivos Específicos

Diferenciar elisão fiscal e evasão fiscal, apresentando as vantagens do planejamento tributário e simular a tributação no Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Fazer um gráfico comparativo da modalidade mais vantajosa para empresa.

Os objetivos específicos deste trabalho são:

- Diferenciar elisão e evasão fiscal;
- Apresentar a legislação e identificar quais são elegíveis para a empresa se enquadrar no regime de tributação Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional;
- Fazer os cálculos dos tributos federais PIS, COFINS, IRPJ e CSLL para as tributações no ano de 2015.
- Comparar os regimes de tributações para o ano de 2015 e apresentar através de gráficos comparativos da melhor forma de tributação para a Clínica Sorriso Ltda.;

### 1.3 JUSTIFICATIVA

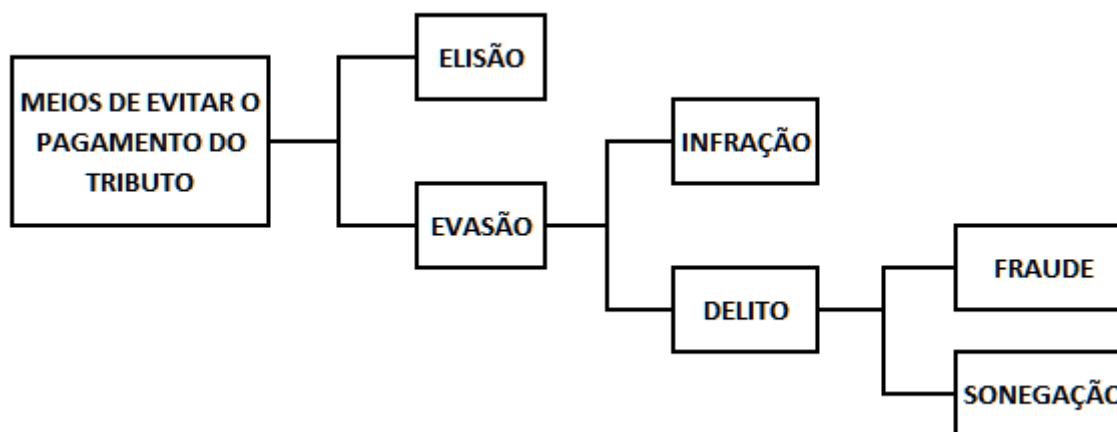
Apresentar as vantagens do planejamento tributário. Para alcançar tal propósito, serão demonstradas alternativas de tributação voltadas à redução dos tributos sem que ocorram prejuízos fiscais para a empresa ou descumprimento da lei. O planejamento tributário busca a maximização dos resultados financeiros, tornando a empresa mais competitiva no mercado e assim garantindo um bom retorno para o capital investido. O administrador deve elaborar o planejamento tributário antes do início das atividades da sociedade empresarial, minimizando os riscos de prejuízos decorrentes de multas, por não cumprimento de obrigações tributárias acessórias. O planejamento tributário é um instrumento indispensável de gestão de negócios, ao lado das demais áreas de gestão empresarial, tais como: marketing, de vendas, de qualificação de pessoal, de comércio exterior etc. A redução da carga tributária é possibilitada através das lacunas legislativas.

## 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com a abertura de uma nova empresa inúmeras decisões devem ser tomadas para garantir sua sobrevivência, uma das principais decisões é o planejamento tributário que deve estar de acordo com a legislação brasileira vigente. A empresa deve investir neste setor, pois a redução de custos resultantes de um bom planejamento tributário costuma ser considerável, sem contar a redução de riscos em possíveis fiscalizações. No Brasil, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, são quatro os tipos de regimes tributários, nos quais as empresas podem se enquadrar de acordo com as atividades desenvolvidas, Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. Temos também o microempreendedor individual - MEI. Sem um estudo real da empresa, não podemos afirmar qual será a melhor forma de tributação, também é preciso levar em conta as obrigações acessórias para evitar as penalidades e aborrecimentos com o fisco.

Para um bom planejamento tributário é importante fazer uma destinação entre evasão fiscal “sonegação” e elisão fiscal “planejamento tributário”.

FIGURA 1 – MEIOS DE EVITAR O PAGAMENTO DO TRIBUTO



Fonte: Manual de Planejamento Tributário (PIRES, 2002, p. 85)

A elisão fiscal é um conjunto de meios que favorece os contribuintes, não proibidos pela Lei, ou seja, trata-se de ações praticadas com a intenção de evitar a incidência tributária ou até mesmo de diminuir o tributo antes do surgimento da situação definida em Lei.

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

uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto organizar, está inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo mesmo oneroso sob o aspecto fiscal (OLIVEIRA, 2008, p.189).

Ao consultarmos o significado da palavra “evasão” descobrimos que tem o mesmo significado de: desviar, evitar, escapar, fugir e iludir.

A evasão é um ato ilegítimo que utiliza um artifício doloso do qual utiliza os procedimentos que violam a Lei ou o regulamento fiscal, para diminuir a carga tributária.

O conceito corrente na doutrina brasileira de evasão fiscal corresponde ao agente (contribuinte) que, por meios ilícitos, visa a eliminar, reduzir ou retardar o recolhimento de um tributo, já devido pela ocorrência do fato gerador. Em momento precedente, na elisão fiscal, o agente licitamente evita, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador, que daria origem à obrigações tributárias (OLIVEIRA, 2008, p.185).

Para PIRES (2002) a evasão fiscal pode constituir-se em duas espécies de saber: infração e delito.

Infração: comportamento antijurídico, caracterizado pela *fraude* tributária culposa, cometida por negligência, imperícia ou imprudência. É também chamada, simplesmente de ilícito tributário. Exemplificando, temos a falta de informações corretas em declaração de imposto de renda, ocasionando diminuição ou falta de pagamento do tributo.

Delito: - *fraude tributária dolosa*: o infrator age deliberadamente contra a lei, com a intenção de alcançar o evento ilícito. (PIRES, 2002, p.84).

Para PIRES (2002) há duas espécies de delito a fraude e a sonegação fiscal.

Conforme o art. 72 da Lei N.º 4.502/64. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A fraude fiscal ou tributária como a inverdade ou alteração do fato como elemento do mundo fenomênico com o propósito de eliminar ou reduzir o imposto. (MACHADO, 2014, p. 78).

Conforme o art. 1º da Lei N.º 4.729/1965, sonegação fiscal é crime.

Art. 1º constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a

intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

A sonegação de impostos é caracterizada pela ação ou omissão dolosa praticada pelo contribuinte, com o propósito de impedir, retardar total ou parcialmente o conhecimento do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte sujeitas ao crédito tributário correspondente. (SOARES, 2008, p. 124).

É importante esclarecer que o planejamento tributário passa longe da sonegação fiscal, pois todas as medidas de redução de custos estão de acordo com a legislação. A escolha do regime tributário e seu enquadramento é que definirão a incidência e a base de cálculo dos tributos federais.

## 2.1 ISS – IMPOSTO SOBRE SERVIÇO PRESTADO

O imposto sobre serviço prestado (ISS) é de competência municipal, e incide sobre a prestação de serviços.

O imposto tem como fato gerador a prestação de serviços de pessoas jurídica ou profissionais autônomos.

O ISS é um tributo de competência municipal. Dado, entretanto, o imenso número de Municípios existentes no Brasil, para garantir um mínimo de uniformização e coibir a cobrança excessiva à alíquota máxima é fixada em lei complementar e não incide sobre exportações de serviços para o exterior. (FABRETTI, 2009, p.127).

Para PIREs (2002) a base de cálculo do ISS:

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, considerando-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustando ou dispêndio de qualquer natureza, incluindo-se na base de cálculo as vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviços, inclusive as relacionadas à retenção periódica dos valores recebidos, os descontos ou abatimentos concedidos sob condição, os ônus relativos à obtenção de financiamento, nas vendas a crédito, ainda que cobrados em separado. (PIRES, 2002, p.105).

A Clínica Sorriso Ltda., atualmente efetua o recolhimento do ISS, para a Prefeitura Municipal de Curitiba, pois a clínica está localizada no Bairro Batel – Curitiba.

Conforme a Lei Complementar N.º 40/2001, art. 4º as alíquotas de ISS são:

- I - transporte coletivo, arrendamento mercantil ("leasing"), serviços para destinatários no exterior, operadoras de plano de plano de assistência à saúde e cooperativas de serviços, escolas do ensino fundamental, educação pré-escolar, educação média de formação geral e ensino, e atividades de Unidade de Central de Atendimento (Call Centers) e de assistência técnica remota: 2% (dois por cento) redação dada pela Lei Complementar N.º 58/2005;
- II - limpeza, conservação, vigilância, agenciamento, corretagem e intermediação de seguros, representação comercial, composição gráfica e recauchutagem de pneus: 2,5% (dois e meio por cento) redação dada pela Lei Complementar N.º 76/2010.
- III - hospitais, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros e serviços de registros públicos, cartórios e notariais: 4,0 % (quatro por cento);
- IV - demais atividades: 5,0% (cinco por cento) redação dada pela Lei Complementar N.º 52/2004;

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, considerando-se preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço, em dinheiro, bens, serviços ou direitos, seja na conta ou não, inclusive a título de reembolso, reajustamento ou dispêndio de qualquer natureza, incluindo-se na base de cálculo as vantagens financeiras decorrentes da prestação de serviços, inclusive as relacionadas à retenção periódica dos valores recebidos, os descontos ou abatimentos concedidos sob condição, os ônus relativos à obtenção de financiamento, nas vendas a crédito, ainda que cobrados separado. (PIRES, 2002, p.105)

Como a Clínica Sorriso Ltda., estava enquadrada no regime de tributação Lucro Presumido, a alíquota de ISS é 5%. Para o Cálculo do ISS, pegamos o total do faturamento mensal e diminuimos os cancelamentos de serviços e aplicamos a alíquota de ISS, neste caso 5%, assim chegamos no imposto devido. A Clínica Sorriso Ltda., no ano de 2015 não teve nenhum cancelamento de serviço.

**QUADRO 1 – 2015**

2015		
Mês	Receita	ISS 5%
Janeiro	39.812,26	1.990,61
Fevereiro	42.812,90	2.140,65
Março	38.912,61	1.945,63
Abril	32.367,38	1.618,37
Maiο	72.980,83	3.649,04
Junho	72.475,14	3.623,76
Julho	69.384,91	3.469,25
Agosto	62.118,08	3.105,90
Setembro	79.301,47	3.965,07
Outubro	54.204,09	2.710,20
Novembro	72.197,12	3.609,86
Dezembro	80.988,92	4.049,45
<b>Total</b>	<b>717.555,71</b>	<b>35.877,79</b>

**Fonte: Própria.**

Para o ano de 2015 a Clínica Sorriso Ltda., deveria ter recolhido o valor de R\$.35.877,79 (trinta e cinco mil, oitocentos e setenta e sete reais e setenta e nove centavos) para a prefeitura Municipal de Curitiba.

## 2.2 PIS/PASEP E COFINS

O programa de integração social (PIS/Pasep) e a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) são tributos federais que incidem sobre o faturamento da empresa. Há duas formas de apuração do PIS/Pasep e da COFINS de incidência não cumulativo e incidência cumulativo.

### 2.2.1 PIS/PASEP e COFINS Incidência não Cumulativo

As empresas que estão enquadradas no regime de tributação Lucro Real, devem fazer a apuração do PIS/Pasep e da COFINS por incidência não cumulativo.

Um dos fatores que devem ser levando em conta para a opção do Lucro Real é o que a opção pelo Lucro Real faz com que a empresa automaticamente tenha de apurar o PIS/Pasep e a COFINS não cumulativos, conforme as Leis n.º 10.637/2002 e a Lei n.º 10.833/2003 (TEIXEIRA, 2005, p.133).

As alíquotas de PIS/Pasep para o regime não cumulativo 1,65%<sup>1</sup> (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e para a COFINS 7,60%<sup>2</sup> (sete inteiro e sessenta centésimos por cento).

Exclusões da base de cálculo do PIS/Pasep conforme o art. 5º, da Lei n.º 10.637/2002 e da COFINS conforme art. 6º, da Lei n.º 10.833/2003 sobre as receitas decorrentes de:

- I - Exportação de mercadorias para o exterior;
- II - Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- III - Vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

De acordo com o art. 3º da Lei 10.637/2002 PIS e 10.833/2003 COFINS, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados com relação a:

- I - Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos com substituição tributária ou submetidos à incidência monofásica da COFINS.
- II - Bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, com as vedações previstas.

---

<sup>1</sup> Para determinadas operações de vendas de produtores, distribuidores ou importadores de combustíveis, produtos farmacêuticos, perfumaria, toucador, higiene pessoal, máquinas e veículos, autopeças, pneus novos de borracha, câmaras-de-ar de borracha, querosene de aviação, embalagens para bebidas, água, refrigerante, cerveja e preparações compostas e papel imune a impostos, a alíquota é específica, conforme definido nos parágrafos do art. 2º da [Lei 10.637/2002](#).

<sup>2</sup> Para determinadas operações de vendas de produtores, distribuidores ou importadores de combustíveis, produtos farmacêuticos, perfumaria, toucador, higiene pessoal, máquinas e veículos, autopeças, pneus novos de borracha, câmaras-de-ar de borracha, querosene de aviação, embalagens para bebidas, água, refrigerante, cerveja e preparações compostas e papel imune a impostos, por força do art. 21 da [Lei 10.865/2004](#) (que alterou vários parágrafos do art. 2 da [Lei 10.833/2003](#)), a alíquota é específica).

- III - Energia elétrica consumida 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, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.
- VI - Depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.
- VII - Depreciação em 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 pela COFINS não cumulativa.
- IX - Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos 1 e 2 acima, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Para um melhor entendimento vamos efetuar o cálculo do PIS/Pasep e da COFINS não cumulativos, da Clínica Sorriso Ltda.

Para este cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, foi utilizado o total da Receita Bruta 2015, para chegar-se na Base de Cálculo devida. Cabe lembrar, que a empresa não possui nenhuma contas para ajustar na Receita Bruta, tais como, ICMS ST (Imposto sobre a circularização de mercadorias – substituição tributária) nem IPI (imposto sobre a industrialização de produtos); a empresa também não possui receitas com alíquota 0%, por se tratar de uma prestadora de serviço, ressaltando que 100% do seu faturamento é oriundo da prestação de serviços para pessoas físicas.

Conforme Decreto N.º 8.426/2015, art. 1º ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas

peças jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições, a partir de 01/07/2015. Como a empresa neste exemplo é optante pelo Lucro Real, pode utilizar os créditos de matéria-prima (mercadoria), energia elétrica, aluguel de pessoa jurídica.

A clínica realiza compras de matéria-prima (mercadoria), gastos com energia elétrica e aluguel de pessoa jurídica que lhe proporcionam direito ao crédito de PIS e COFINS, no ano de 2015. Estes custos chegaram a R\$ 180.767,93 (cento e oitenta mil, setecentos e sessenta e sete reais e noventa e três centavos), que lhe deram um crédito de PIS/Pasep de R\$.2.982,67 (dois mil, novecentos e oitenta e dois reais e sessenta e sete centavos) e um crédito de COFINS de R\$.13.738,36 (treze mil, setecentos e trinta e oito reais e trinta e seis centavos).

Para o ano de 2015 a Clínica Sorriso Ltda., deveria ter recolhido o valor de PIS/Pasep não cumulativo R\$.8.933,22 (oito mil, novecentos e trinta e três reais e vinte e dois centavos) e ter recolhido o valor de COFINS não cumulativo R\$.41.264,92 (quarenta e um mil, duzentos e sessenta e quatro reais e noventa e dois centavos), para o Governo Federal.

**QUADRO 2 – CÁLCULO PIS E COFINS – NÃO CUMULATIVO 2015**

<b>Cálculo PIS e COFINS - Não Cumulativo 2015</b>		
1	Receita Bruta	717.555,71
2	Base de Cálculo PIS e COFINS (1)	717.555,71
3	Debito de PIS s/ Receita Bruta - 1,65% (2x3)	11.839,67
4	Debito COFINS s/ Receita Bruta - 7,6% (2x4)	54.534,23
5	Receita Financeira	11.726,14
6	Debito de PIS s/ Receita Financeira - 0,65% (5x6)	76,22
7	Debito de COFINS s/ Receita Financeira - 4% (5x7)	469,05
8	Créditos	
9	Matéria-Prima	159.141,79
10	Energia Elétrica	10.936,35
11	Aluguel PJ	10.689,79
12	Total dos Créditos (9+10+11)	180.767,93
13	Crédito PIS - 1,65% (12x13)	2.982,67
14	Crédito COFINS - 7,6% (12x14)	13.738,36
15		
16	PIS a PAGAR (3+6-13)	8.933,22
17	COFINS a PAGAR (4+7-14)	41.264,92

Fonte: Própria.

## 2.2.2 PIS e COFINS Incidência Cumulativo

As empresas que estão enquadradas no regime de tributação Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, devem fazer a apuração do PIS/Pasep e da COFINS por incidência cumulativa.

Conforme art. 2º da Lei N.º 9719/98, 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. As alíquotas de PIS/Pasep para o regime cumulativo 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e para a COFINS 3,0% (três inteiro).

As pessoas jurídicas não podem utilizar os créditos, como no regime não cumulativo.

Para um melhor entendimento vamos efetuar o cálculo do PIS/Pasep e da COFINS cumulativos, da Clínica Sorriso Ltda.

Para este cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, foi utilizado o total da Receita Bruta 2015, e aplicado as alíquotas de PIS/Pasep – 0,65% e da COFINS – 3,0%, assim já sabendo-se o valor do PIS e da COFINS a pagar.

**QUADRO 3 – CÁLCULO PIS E COFINS – CUMULATIVO 2015**

<b>Cálculo PIS e COFINS - Cumulativo 2015</b>	
<b>1</b>	<b>Receita Bruta</b> 717.555,71
<b>4</b>	<b>Base de Cálculo PIS e COFINS (1)</b> 717.555,71
<b>5</b>	<b>PIS a Pagar - 0,65% (4x5)</b> 4.664,11
<b>6</b>	<b>COFINS a Pagar - 3% (4x6)</b> 21.526,67

**Fonte: Própria.**

Para o ano de 2015 a Clínica Sorriso Ltda., deveria ter recolhido o valor de PIS/Pasep cumulativo R\$.4.664,11 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e onze centavos) e ter recolhido o valor de COFINS cumulativo R\$.21.526.67 (vinte e um mil, quinhentos e vinte e seis reais e sessenta e sete centavos), para o Governo Federal.

## 2.3 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

### 2.3.1 Lucro Real

Uma das principais vantagens do Lucro Real é que o cálculo do imposto de renda é baseado no lucro efetivo da empresa, não havendo o pagamento a maior ou a menor, sendo pago apenas o valor devido.

#### 2.3.1.1 IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

De acordo com o art. 247 do RIR/1999, Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais. O Lucro Real é uma forma de tributação a partir do lucro contábil, com as devidas adições e exclusões, onde as empresas que optarem devem estar com a contabilidade escriturada de forma correta porque a base de cálculo pelo lucro real é determinada pelo lucro, sendo que se a empresa estiver com prejuízo não irá pagar imposto de renda e contribuição social.

Conforme a Lei n.º 12.814/2013, a partir de 01 de janeiro de 2014, estarão obrigadas a opção de tributação Lucro Real as seguintes pessoas jurídicas:

- I. cuja receita total<sup>3</sup>, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses limite fixado pela Lei;
- II. cujas atividades sejam de financiamentos e investimentos<sup>4</sup>;

---

<sup>3</sup> O somatório da receita bruta mensal, das demais receitas e ganhos de capital, dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável e dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa.

<sup>4</sup> Bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, 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 no exterior<sup>5</sup> ;
- IV. que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais<sup>6</sup>;
- V. que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do imposto de renda<sup>7</sup>;
- VI. que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços<sup>8</sup>;

Para as empresas que não estão obrigadas a tributação do Lucro Real e mesmo assim querem fazer esta forma de tributação nada impede desde que seja possível a sua aplicação.

#### 2.3.1.2 CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

A forma da apuração da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), deve acompanhar a forma de tributação adotada para o IRPJ. A CSLL foi instituída pela Lei N.º 7.689/1988. Conforme o art. 57 aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro 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 redação dada pela Lei N.º 9.065/1995.

#### 2.3.1.3 Período de Apuração IRPJ e CSLL

O pagamento do imposto de renda pessoa jurídica, pelo Lucro Real, pode ser efetuado de duas formas: trimestral por estimativa e anual.

Conforme o art. 220 RIR/99 o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

---

<sup>5</sup> Rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

<sup>6</sup> Relativos à isenção ou redução do imposto;

<sup>7</sup> Determinado sobre a base de cálculo estimada, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

<sup>8</sup> Assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

Conforme a Lei N.º 9.430/1996, art. 1º, § 1º nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento.

Conforme art. 15, § 1º, da Lei N.º 9.249/95, quando a empresa optar pelo lucro real anual, que será apurado no período de janeiro a dezembro, a empresa mensalmente terá que antecipar o pagamento do imposto IRPJ ou demonstrar que não há IRPJ sobre o lucro será calculada por estimativa, optando pelas seguintes alternativas: base no faturamento acrescido das demais receitas, base nos balancetes de suspensão ou redução do imposto.

Conforme o art. 57 da Lei N.º 9065/1995, aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, § 2º no caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

A Definição da tributação se dá ao recolhimento do primeiro DARF do ano. Se a empresa optar por este regime de apuração não poderá mudar até que se encerre o ano calendário. Cada semestre corresponde a um período e caso haja prejuízos a empresa poderá fazer compensações em cada trimestre. O imposto pode ser pago em quota única sem qualquer acréscimo ou em até três quotas com o acréscimo de juros mais taxa SELIC.

#### 2.3.1.4 *Alíquotas IRPJ e CSLL*

Ao optar pelo Lucro Real, após a conclusão dos balancetes de suspensão ou redução do imposto ou base no faturamento acrescido das demais receitas a alíquota aplicável, para a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL 9% (nove por cento), e de 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização e sobre o imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ 15% (quinze por cento).

Conforme RIR/99, art.542, no IRPJ tem um valor adicional de 10% (dez por cento). A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de

apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento). O adicional incide, inclusive, sobre os resultados tributáveis de pessoa jurídica que explore atividade rural. No caso de atividades mistas, a base de cálculo do adicional será a soma do lucro real apurado nas atividades em geral com o lucro real apurado na atividade rural.

#### 2.3.1.5 Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR

O LALUR é um livro de apuração do Lucro Real que uma vez escriturado, identifica a base de cálculo dos tributos CSLL e IRPJ, assim com os valores devidos desses custos tributários, mediante ajustes feitos no lucro do período, com adições e exclusões de contas, de acordo com a legislação fiscal federal.

Conforme a Lei N.º 12.973/14, art. 2, as empresas devem entregar o arquivo eletrônico contendo as informações do e-LALUR e transmitir para a Receita Federal do Brasil através do certificado digital este arquivo apresentado pela matriz da pessoa jurídica.

Conforme art. 262 do RIR/99, no LALUR, a pessoa jurídica deverá, decreto de Lei N.º 1.598/1977, 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 subsequentes, 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 subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

No Livro LALUR parte A, são feitas as adições, são despesas que não são consideradas como dedutíveis para a Receita Federal, neste caso estas despesas indedutíveis são acrescentadas ao lucro líquido. Oliveira (2005) agrupa essas adições do RIR/2004:

Os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não seja, dedutíveis na determinação do Lucro Real;

Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o RIR/2004, devam ser computados na determinação do lucro real;

Ressalvadas as disposições especiais contidas no RIR/2004, as quantias tiradas dos lucros ou quaisquer fundos ainda não tributados para aumento de capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844 de 1943, Art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");

Os pagamentos efetuados a sociedade civil quando essa for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretos, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, Art. 4º);

Os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos no RIR/2004;

As perdas incorridas em operações iniciadas no mesmo dia (Day trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, Art. 76, § 3º);

As despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvando o disposto na alínea "a" do inciso II da Art. 622 de RIR/2004 (Lei nº 9.249, de 1995, Art. 13, inciso IV);

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

As doações, exceto as referidas nos Arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249 de 1995, Art. 13, inciso VI);

As despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, Art. 13, inciso VII);

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

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

O Valor das parcelas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o Art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718 de 1998, Art. 8º, § 4º). (OLIVEIRA, 2005, p.97-98)

No Livro LALUR parte B, são feitas as exclusões, são provisões como prejuízos a compensar, as depreciações aceleradas, neste caso estas provisões são excluídas da base do lucro líquido. Oliveira (2005) agrupa essas adições do RIR/2004:

Os valores cuja dedução seja autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração no lucro líquido que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam computados no lucro real;

O prejuízo fiscal apurado em períodos de apurações anteriores, limitada a compensação a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas no RIR/2004, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto no Arts. 509 a 515 do RIR/2004 (Lei nº 9.065, de 1995, Art.15 e parágrafo único);

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

Os dividendos anuais mínimos destruídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.228, de 1996, Art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, Art. 1º);

Os juros produzidos pelo Bônus do Tesouro Nacional (BTN) e pelas Notas do Tesouro Nacional (NTN), emitidos pra troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no Art.8º do Decreto-Lei nº1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com redação dada pelo Decreto-Lei nº2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, Arts. 7º e 8º, e Lei nº 10.179/2001);

Os juros reais produzidos por Notas de Tesouro Nacional (NTN), emitidas para troca comissória no âmbito do programa nacional de Privatização (PND), controlados na parte "B" do LALUR que deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (LEI nº 8.981, de 1995, Art.100); e

A parcela das perdas adicionadas, conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do Art. 249 do RIR/20014 que poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre ganhos e perdas, decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, Art. 76, § 5º). (OLIVEIRA, 2005, p. 98-99).

Para o cálculo do Imposto de renda pessoa jurídica do ano de 2015, foi utilizado o Lucro antes da provisão do imposto de renda, e adicionado os valores que não são despesas da empresa tais como: cartão de crédito particular, especialização, telefone particular e TV a cabo particular, assim chegando-se na base de cálculo do imposto de renda R\$.139.133,47 (cento e trinta e nove mil, cento e trinta e três reais e quarenta e sete centavos).

A seguir foi aplicado as alíquotas de 9% para a CSLL dando um valor a pagar no Lucro Real de R\$.12.522,01 (doze mil, quinhentos e vinte e dois reais e um centavo) e 15% para o IRPJ dando um valor a pagar de R\$.20.870,02 (vinte mil, oitocentos e setenta reais e dois centavos) que deveria ser recolhido para a Receita Federal em 2015.

#### QUADRO 4 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO REAL

Cálculo IRPJ e CSLL Lucro Real		
1	Resultado anual 2015 antes do IRPJ e CSLL	120.165,23
2	(+) Adições	
2.1	Cartão de Crédito Particular	117,73
2.2	Especialização	14.382,59
2.3	Telefone particular	2.481,69
2.4	TV a Cabo particular	1.986,23
3	(-) Exclusões	
4	(=) Lucro Real (1+2-3)	139.133,47
5	CSLL a Pagar - 9% (4x5)	12.522,01
6	IRPJ a Pagar 15% (4x6)	20.870,02

Fonte: Própria.

### 2.3.2 Lucro Presumido

Uma das vantagens do Lucro Presumido é que a apuração do IRPJ e da CSLL são simplificadas, pois tem uma base de cálculo prefixada pela legislação.

#### 2.3.2.1 IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Trata-se de uma presunção por parte do fisco do que seria o lucro das organizações caso não houvesse a contabilidade. Em outras palavras, independentemente da situação, determinada parte da receita auferida pela empresa pertencerá ao Fisco, ou seja, para o governo federal não importa se a empresa obteve despesas financeiras, despesas com vendas, despesas com funcionários e outras despesas gerais. O importante neste regime de tributação é a receita bruta auferida, uma vez que ela servirá de base de cálculo para a presunção do imposto e, conseqüentemente, a parte que será da União.

Conforme a Lei n. 12.814/13, as empresas que podem optar pelo lucro presumido: são as pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real, art. 14, cuja receita bruta total, no ano calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões) ou, limite proporcional de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividades do ano, se inferior a doze meses. Podem também optar pela tributação com base no lucro presumidas pessoas jurídicas que iniciarem atividades ou que

resultarem de incorporação, fusão ou cisão desde que não estejam obrigadas a tributação pelo lucro real.

Para o IRPJ no Lucro presumido o cálculo do IRPJ ocorre por presunção, conforme a Lei N.º 9.249/1995, art. 15 a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I – 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento), para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II – 16% (dezesseis por cento):

- a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;
- b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III – 32% (trinta e dois por cento), para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de 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; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) 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).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Para Clínica sorriso Ltda., nós vamos aplicar o percentual de presunção do IRPJ de 32%, para o cálculo pegamos o total do Faturamento por trimestre e aplicamos o percentual de presunção, desta forma chegamos a base de cálculo do IRPJ.

#### 2.3.2.2 CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

A forma da apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação adotada para o IRPJ. A CSLL foi instituída pela Lei N.º 7.689/1988, conforme a Lei N.º 10.684/2003, art. 22 a base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas enquadradas no regime tributário Lucro Presumido corresponde a:

- a) 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;
- a) 32% para: prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Na Clínica sorriso Ltda., nós vamos aplicar o percentual de presunção de CSLL de 32%, para o cálculo pegamos o total do Faturamento por trimestre e aplicamos o percentual de presunção, desta forma chegamos a base de cálculo da CSLL.

### 2.3.2.3 *Período de Apuração IRPJ e CSLL*

Conforme a Lei Lei Nº 9.430/1996, art. 1º e 25º, inciso I, o imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

### 2.3.2.4 *Alíquotas de IRPJ e CSLL*

Ao optar pelo Lucro Presumido, após aplicar a alíquota de presunção do faturamento acrescido das demais receitas a alíquota aplicável, para a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL 9% (nove por cento), e de 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização e sobre o imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ 15% (quinze por cento).

Conforme RIR/99, art.542, no IRPJ tem um valor adicional de 10% (dez por cento). A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento). O adicional incide, inclusive, sobre os resultados tributáveis de pessoa jurídica que explore atividade rural. No caso de atividades mistas, a base de cálculo do adicional será a soma do lucro real apurado nas atividades em geral com o lucro real apurado na atividade rural.

Se o IRPJ ou CSLL forem superiores a R\$.2.000,00, o contribuinte, poderá pagar em até três cotas iguais, mensais e sucessivas, observando o seguinte:

- a) as quotas deverão ser pagas até o último dia útil dos meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração;
- b) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00;
- c) o valor de cada quota (excluída a primeira, se paga no prazo) será acrescido de juros SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês de pagamento.

### 2.3.2.5 Apuração IRPJ e CSLL – Lucro Presumido

Para o cálculo do Imposto de renda pessoa jurídica do ano de 2015, foi usado o faturamento bruto por trimestre e aplicado as alíquotas de presunção, no caso da Clínica Sorriso Ltda., em 32% (trinta e dois por cento) para os tributos: IRPJ e CSLL.

Para o 1º trimestre a Clínica Sorriso Ltda., deverá pagar para a Receita Federal R\$.5.833,81 (cinco mil, oitocentos e trinta e três reais e oitenta e um centavos) de IRPJ e R\$.3.500,29 (três mil, quinhentos e reais e vinte e nove centavos) de CSLL.

**QUADRO 5 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 1º TRIM/2015**

Receitas e Despesas 2015	
Mês	Receita
Janeiro	39.812,26
Fevereiro	42.812,90
Março	38.912,61
Total 1º Trimestre	121.537,77

Cálculo IRPJ e CSLL Lucro Presumido		
1	Receita Bruta auferida no 1º Trimestre	121.537,77
2	Percentual de Presunção	32%
3	Base de Cálculo IRPJ (1x2)	38.892,09
4	Alíquota IRPJ	15%
5	<b>IRPJ a Pagar 15% (3x4)</b>	<b>5.833,81</b>
6	Alíquota CSLL	9%
7	<b>CSLL a Pagar 9% (3x6)</b>	<b>3.500,29</b>

Fonte: Própria.

Para o 2º trimestre a Clínica Sorriso Ltda., deverá pagar para a Receita Federal R\$.8.535,52 (oito mil, quinhentos e trinta e cinco reais e cinquenta e dois centavos) de IRPJ e R\$.5.121,31 (cinco mil, cento e vinte e um reais e trinta e um centavos) de CSLL.

**QUADRO 6 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 2º TRIM/2015**

Receitas e Despesas 2015	
Mês	Receita
Abril	32.367,38
Maio	72.980,83
Junho	72.475,14
Total 2º Trimestre	177.823,35

Cálculo IRPJ Lucro Presumido		
1	Receita Bruta auferida no 2º Trimestre	177.823,35
2	Percentual de Presunção	32%
3	Base de Cálculo IRPJ (1x2)	56.903,47
4	Alíquota IRPJ	15%
5	<b>IRPJ a Pagar 15% (3x4)</b>	<b>8.535,52</b>
6	Alíquota CSLL	9%
7	<b>CSLL a Pagar 9% (3x6)</b>	<b>5.121,31</b>

Fonte: Própria.

Para o 3º trimestre a Clínica Sorriso Ltda., deverá pagar para a Receita Federal R\$.10.118,61 (dez mil, cento e dezoito reais e sessenta e um centavos) de IRPJ e R\$.6.071,17 (seis mil e setenta e um reais e dezessete centavos) de CSLL.

**QUADRO 7 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 3º TRIM/2015**

Receitas e Despesas 2015		Cálculo IRPJ Lucro Presumido	
Mês	Receita		
Julho	69.384,91	1 Receita Bruta auferida no 3º Trimestre	210.804,46
Agosto	62.118,08	2 Percentual de Presunção	32%
Setembro	79.301,47	3 Base de Cálculo IRPJ (1x2)	67.457,43
Total 3º Trimestre	210.804,46	4 Alíquota IRPJ	15%
		5 IRPJ a Pagar 15% (3x4)	10.118,61
		6 Alíquota CSLL	9%
		7 CSLL a Pagar 9% (3x6)	6.071,17

Fonte: Própria.

Para o 4º trimestre a Clínica Sorriso Ltda., deverá pagar para a Receita Federal R\$.9.954,73 (nove mil, novecentos e cinquenta e quatro reais e setenta e três centavos) de IRPJ e R\$.5.972,84 (cinco mil, novecentos e setenta e dois reais e oitenta e quatro centavos) de CSLL.

**QUADRO 8 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 4º TRIM/2015**

Receitas e Despesas 2015		Cálculo IRPJ Lucro Presumido	
Mês	Receita		
Outubro	54.204,09	1 Receita Bruta auferida no 4º Trimestre	207.390,13
Novembro	72.197,12	2 Percentual de Presunção	32%
Dezembro	80.988,92	3 Base de Cálculo IRPJ (1x2)	66.364,84
Total 4º Trimestre	207.390,13	4 Alíquota IRPJ	15%
		5 IRPJ a Pagar 15% (3x4)	9.954,73
		6 Alíquota CSLL	9%
		7 CSLL a Pagar 9% (3x6)	5.972,84

Fonte: Própria.

Para o ano de 2015 a Clínica Sorriso Ltda., recolheu um valor de R\$.34.442,67 (trinta e quatro mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e sessenta e sete centavos) de IRPJ e R\$.20.665,60 (vinte mil, seiscentos e sessenta e cinco reais e sessenta centavos) de CSLL.

**QUADRO 9 – CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO 2015**

<b>Cálculo IRPJ Lucro Presumido</b>		
1	Receita Bruta auferida no Ano 2015	717.555,71
2	Percentual de Presunção	32%
3	Base de Cálculo IRPJ (1x2)	229.617,83
4	Alíquota IRPJ	15%
5	<b>IRPJ a Pagar 15% (3x4)</b>	<b>34.442,67</b>
6	Alíquota CSLL	9%
7	<b>CSLL a Pagar 9% (3x6)</b>	<b>20.665,60</b>

Fonte: Própria.

## 2.4 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional pode ser indicado para a empresa como um regime de tributação diferenciado, e simplificado para favorecer as microempresas e empresas de pequeno porte. Foi instituído pela Lei Complementar 123/2006, nos termos definidos em Lei Complementar 147/2014, que instituiu o regime especial de arrecadação de tributos e contribuições, as alíquotas relativamente baixas são os grandes atrativos deste regime. Entretanto, há inúmeras restrições legais para opção, há questões que exigem análise detalhada, como a ausência de créditos do ICMS e IPI e sublimites estaduais para recolhimento do ICMS. Em 2015 o comitê gestor do Simples Nacional aprovou a resolução CGSN n<sup>o</sup> 124/15, que divulgou os sublimites válidos para o ano de 2016<sup>9</sup>.

Outro detalhe do Simples é que as alíquotas são progressivas, podendo inviabilizar o fluxo de caixa, para as faixas superiores de receita, especialmente para empresas de serviços, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos de acordo com o total da receita bruta acumulada no ano.

Há também determinadas atividades exigem o pagamento, além do percentual sobre a receita, do INSS sobre a folha.

No site da Receita Federal, no portal do simples nacional há dois aplicativos para o cálculo do valor devido e geração do documento de arrecadação do simples

<sup>9</sup> Até R\$ 1.800.000,00: Acre, Amapá, Rondônia e Roraima.

Até R\$2.520.000,00: Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Piauí e Tocantins

Os sublimites supramencionados aplicam-se também ao recolhimento do ISS dos estabelecimentos localizados nos municípios daqueles Estados.

Nos demais Estados e no Distrito Federal, serão utilizadas todas as faixas de receita bruta anual, até R\$ 3.600.000,00.

nacional (DAS). A partir de janeiro/2012, deve-se utilizar o PGDAS-D que está disponível de forma on-line, no portal do simples nacional.

Para a Empresa Clínica Sorriso Ltda., vamos utilizar a tabela do Anexo VI do Simples Nacional<sup>10</sup>. Este anexo é novo e permite que as empresas a partir de 2015.

- 
- <sup>10</sup>
1. medicina, inclusive laboratorial e enfermagem;
  2. medicina veterinária.
  3. odontologia;
  4. psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia e clínicas de nutrição, de vacinação e bancos de leite;
  5. fisioterapia;
  6. advocacia;
  7. serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação;
  8. arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia;
  9. corretagem;
  10. representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros;
  11. perícia, leilão e avaliação;
  12. auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração;
  13. jornalismo e publicidade;
  14. agenciamento, exceto de mão-de-obra;
  15. transporte fluvial de passageiros e cargas;
  16. outras atividades do setor de serviços, que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividades intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não.

**TABELA 1 – TABELA DO ANEXO VI SIMPLES NACIONAL**

<b>Tabela do Anexo VI Simples Nacinal</b>			
<b>Receita Bruta em 12 meses (em R\$)</b>	<b>Alíquota Total</b>	<b>IRPJ, PIS/Pasep, CSLL ,Cofins e CPP</b>	<b>ISS</b>
De R\$ 0,00 a R\$ 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De R\$ 180.000,01 a R\$ 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De R\$ 360.000,01 a R\$ 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De R\$ 540.000,01 a R\$ 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De R\$ 720.000,01 a R\$ 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De R\$ 900.000,01 a R\$ 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De R\$ 1.080.000,01 a R\$ 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De R\$ 1.260.000,01 a R\$ 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De R\$ 1.440.000,01 a R\$ 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De R\$ 1.620.000,01 a R\$ 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De R\$ 1.800.000,01 a R\$ 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De R\$ 1.980.000,01 a R\$ 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De R\$ 2.160.000,01 a R\$ 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De R\$ 2.340.000,01 a R\$ 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
De R\$ 2.520.000,01 a R\$ 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De R\$ 2.700.000,01 a R\$ 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De R\$ 2.880.000,01 a R\$ 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De R\$ 3.060.000,01 a R\$ 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De R\$ 3.240.000,01 a R\$ 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De R\$ 3.420.000,01 a R\$ 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

**Fonte: Receita Federal do Brasil.**

Em anexo a tabela de receitas dos anos de 2014 e 2015, fornecidos pelo setor financeiro da Clínica Sorriso Ltda.

**QUADRO 10 – TABELA DE RECEITAS 2014 E 2015**

Receitas 2014		Receitas 2015	
Mês	Receita	Mês	Receita
Janeiro	29.840,25	Janeiro	39.812,26
Fevereiro	36.390,84	Fevereiro	42.812,90
Março	35.021,35	Março	38.912,61
Abril	24.275,54	Abril	32.367,38
Maio	42.033,71	Maio	72.980,83
Junho	51.603,87	Junho	72.475,14
Julho	55.977,17	Julho	69.384,91
Agosto	32.800,37	Agosto	62.118,08
Setembro	37.406,25	Setembro	79.301,47
Outubro	46.073,48	Outubro	54.204,09
Novembro	61.367,55	Novembro	72.197,12
Dezembro	68.840,58	Dezembro	80.988,92
<b>Total</b>	<b>521.630,96</b>	<b>Total</b>	<b>717.555,71</b>

Fonte: Própria.

Em anexo o cálculo do Simples Nacional, para o ano de 2015.

**QUADRO 11 – BASE DE CÁLCULO SIMPLES NACIONAL 2015**

Base de Cálculo Simples Nacional 2015					
Mês	Receitas	Alíquota	Valor do Simples Nacional a Pagar	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL,	ISS
Janeiro	531.602,96	18,43%	7.337,40	5.943,97	1.393,43
Fevereiro	538.025,02	18,43%	7.890,42	6.391,97	1.498,45
Março	541.916,28	18,77%	7.303,90	5.809,65	1.494,24
Abril	550.008,13	18,77%	6.075,36	4.832,45	1.242,91
Maio	580.955,25	18,77%	13.698,50	10.896,04	2.802,46
Junho	601.826,52	18,77%	13.603,58	10.820,54	2.783,05
Julho	615.234,26	18,77%	13.023,55	10.359,17	2.664,38
Agosto	644.551,97	18,77%	11.659,56	9.274,23	2.385,33
Setembro	686.447,19	18,77%	14.884,89	11.839,71	3.045,18
Outubro	694.577,80	18,77%	10.174,11	8.092,67	2.081,44
Novembro	705.407,37	18,77%	13.551,40	10.779,03	2.772,37
Dezembro	717.555,71	18,77%	15.201,62	12.091,65	3.109,97
<b>Total</b>	<b>7.408.108,46</b>		<b>134.404,28</b>	<b>107.131,07</b>	<b>27.273,21</b>

Fonte: Própria.

Para o ano de 2015 a Clínica Sorriso Ltda., teria que pagar R\$.134.404,28 (cento e trinta e quatro mil, quatrocentos e quatro reais e vinte e oito centavos), para a Receita Federal de impostos referente ao Simples Nacional.

## 2.5 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O que deve ser analisado antes de escolher um regime tributário são as obrigações acessórias, pois algumas empresas não disponibilizam das ferramentas necessárias para gerar os arquivos para entregar para a Receita Federal e acabam tendo que pagar caro de em sistema contábil ou um contador para gerar os arquivos.

**TABELA 2 – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS				
		LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO	SIMPLES NACIONAL
1	EFD ICMS IPI	X	X	-
2	EFD CONTRIBUIÇÕES	X	X	-
3	ECF	X	X	-
4	LALUR	X	-	-
5	CSLL	X	X	-
6	PIS/PASEP	X	X	-
7	COFINS	X	X	-
8	DCTF	X	X	-
9	DESTDA	-	-	X

Fonte: Própria.

- 1- EFD ICMS IPI - é um arquivo digital aonde vão às apurações de ICMS e IPI, e demais informações exigidas pela Receita Federal, conforme o Protocolo ICMS N.º 77/2008, dispõe sobre a obrigatoriedade da Escrituração Fiscal Digital - EFD, nos termos das cláusulas terceira e oitava-A do Convênio ICMS N.º 143/06, que institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD<sup>11</sup>, se a empresa tiver diversas filiais cada uma deve entregar um arquivo, conforme a sua apuração do ICMS e IPI.
- 2- EFD Contribuições – é um arquivo digital aonde vão às apurações de PIS/Pasep e da COFINS, e demais informações exigidas pela Receita Federal. Nos termos

<sup>11</sup> A Secretaria da Receita Federal do Brasil e as Secretarias de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação dos Estados de Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins, neste ato, representados pelos seus titulares, considerando o disposto nos arts. 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e no § 1º da cláusula terceira do Convênio ICMS 143/06, de 15 de dezembro de 2006.

do art. 2º do Decreto N.º 6.022/2007, definidos pela Instrução Normativa N.º 1.252/2012.

- 3- ECF – é um arquivo digital aonde vão todas as operações que influenciam a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da CSLL. Foi instituído através da Instrução Normativa RFB 1.422/2013, este arquivo é centralizado pela matriz.
- 4- Lalur – é um arquivo digital que demonstra o Lucro Real da empresa, instituído através da Instrução Normativa RFB 1.422/2013, este arquivo é centralizado pela matriz.
- 5- CSLL – a contribuição social sobre o lucro líquido foi instituída pela Lei N.º 7.689/1988, as normas para calcular a CSLL são as mesmas estabelecidas para o IRPJ.
- 6- PIS/Pasep – incide sobre a receita bruta, deduzindo as vendas canceladas, devolvidas e os impostos ICMS ST e IPI.
- 7- COFINS – incide sobre a receita bruta, deduzindo as vendas canceladas, devolvidas e os impostos ICMS ST e IPI.
- 8- DCTF – Declaração de débitos e créditos de tributos federais, é um arquivo digital aonde são informados para a Receita Federal todos os tributos e contribuições, contem nesta declaração informações sobre os pagamentos dos débitos efetuados pela pessoa jurídica, os parcelamentos, informações sobre as suspensões e compensações.
- 9- DESTDA – Declaração de substituição tributária, diferencial de alíquota e antecipação, é um arquivo digital, foi instituída pelo ajuste SINIEF 12/2015.

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 TIPO DE PESQUISA**

O estudo será desenvolvido de forma qualitativa e não usará estatísticas.

#### **3.2 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO**

A Clínica Sorriso Ltda., foi fundada em 2005, após muito planejamento para proporcionar aos seus pacientes um lugar agradável para a transformação do seu sorriso. Situada na cidade de Curitiba, a clínica conta com ambientes cuidadosamente personalizados, aconchegantes e acolhedores, oferecendo aos seus pacientes uma experiência agradável durante todas as fases do seu tratamento odontológico. As instalações da clínica, dispõe de cinco consultórios preparados e equipados para atender com higiene e segurança todos os seus pacientes. Atualmente a clínica conta com quatro secretárias, mais uma equipe de dez dentistas.

O Compromisso da Clínica Sorriso Ltda., é oferecer o que há de melhor e mais atual para alcançar resultados rápidos, seguros e de altíssima qualidade, por uma equipe altamente qualificada.

A missão da Clínica Sorriso Ltda., é promover a saúde e a estética bucal, alinhando transparência, tecnologia e paixão para conquistar sorrisos verdadeiros. Satisfazer e surpreender os seus clientes é o que a clínica sempre procura. Com isso, além de pacientes, procuramos conquistar amigos.

A clínica oferece a seus pacientes modernos equipamentos odontológicos que são renovados com frequência, em busca da mais alta tecnologia e qualidade, visando agilizar os tratamentos e oferecendo o que há de melhor e mais modernos em procedimentos odontológicos, além de proporcionar tranquilidade e conforto aos seus pacientes.

A Clínica Sorriso Ltda., oferece a seus pacientes uma equipe multidisciplinar de profissionais, com atendimento de qualidade e em horários diferenciados. Seus cirurgiões dentistas são doutores, mestres, especialistas, professores e clínicos de alto nível e contam com estrutura e matérias de última geração para proporcionar a melhor odontologia.

No ano de 2015, a Clínica Sorriso Ltda., estava enquadrada no regime tributário Lucro Presumido.

Até o mês de março de 2016, não foram apresentados os balancetes de verificação nem o balanço anual.

Para este trabalho vamos utilizar as informações que o setor financeiro tirou do sistema interno da clínica, as receitas e as despesas dos anos de 2014 e 2015. Dados apresentados pelo setor financeiro da Clínica Sorriso Ltda.

**QUADRO 12 – RECEITAS E DESPESAS 2015**

Receitas e Despesas 2015			
Mês	Receita	Despesas	Lucro
Janeiro	39.812,26	30.651,12	9.161,14
Fevereiro	42.812,90	32.516,01	10.296,89
Março	38.912,61	28.915,26	9.997,35
Abril	32.367,38	51.369,90	- 19.002,52
Maio	72.980,83	43.147,63	29.833,20
Junho	72.475,14	31.284,82	41.190,32
Julho	69.384,91	61.659,04	7.725,87
Agosto	62.118,08	42.446,20	19.671,88
Setembro	79.301,47	30.524,72	48.776,75
Outubro	54.204,09	62.783,13	- 8.579,04
Novembro	72.197,12	62.472,97	9.724,15
Dezembro	80.988,92	83.741,89	- 2.752,97
<b>Total</b>	<b>717.555,71</b>	<b>561.512,69</b>	<b>156.043,02</b>

Fonte: Própria.

Para o cálculo da Demonstração do Resultado do Exercício a DRE nos baseamos nos dados apresentados pelo setor financeiro da Clínica Sorriso Ltda.

**QUADRO 13 – DRE 2015**

DRE		
1	<b>Receita Bruta Operacional</b>	<b>717.555,71</b>
2	Prestação de Serviços	717.555,71
3	<b>(-) Deduções</b>	<b>- 35.877,79</b>
4	(-) ISS s/ Serviços - 5%	- 35.877,79
5	<b>Receita Líquida Operacional (1-3)</b>	<b>681.677,92</b>
6	(-) Custo dos Serviços Prestados	- 170.741,79
7	<b>Lucro Bruto Operacional (5-6)</b>	<b>510.936,13</b>
8	(-) Despesas Administrativas	- 341.139,54
9	(-) Despesas Financeiras	- 49.631,36
10	<b>Lucro Líquido Operacional (7-8-9)</b>	<b>120.165,23</b>
11	Provisão da CSLL - 9%	10.814,87
12	Provisão do IRPJ - 15%	18.024,79
13	<b>Lucro do Exercício (10-11-12)</b>	<b>91.325,58</b>

Fonte: Própria.

A clínica atualmente não possui um setor de controladoria e nem um controle interno de: bens de ativo imobilizado, bancos, aplicações financeiras, estoque, pois estes controles poderiam baixar os custos da empresa. Porque sem a

administração correta à empresa pode ter prejuízos tanto fiscais como perdas de produtos sem controle de estoques.

### 3.3 UNIVERSO DE PESQUISA

O universo a ser pesquisado será da Clínica Odontológica, na Cidade de Curitiba, Estado do Paraná.

### 3.4 INSTRUMENTO UTILIZADO

O processo de elaboração do instrumento utilizado de pesquisa pode ser dividido em três passos relacionados a seguir:

- **1º passo:** Pesquisas Bibliográficas: livros, revistas e artigos científicos.
- **2º passo:** Legislação Vigente;
- **3º passo:** Portais e sítios da internet, Receita Federal, Receita Estadual, Prefeitura Municipal de Curitiba;

Será realizada uma revisão de bibliografia e uma pesquisa da legislação vigente para tentar reduzir a carga tributária da empresa Clínica Sorriso Ltda.

### 3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para a realização deste trabalho foram coletados os dados do setor financeiro da clínica Sorriso Ltda., pois atualmente a clínica não possui uma contabilidade em dia para o envio do Balancete Mensal, nem do Balanço anual.

#### 4 COMPARATIVO ENTRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO

Comparativo das formas de tributação, Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, para o ano de 2015 da Clínica Sorriso Ltda.

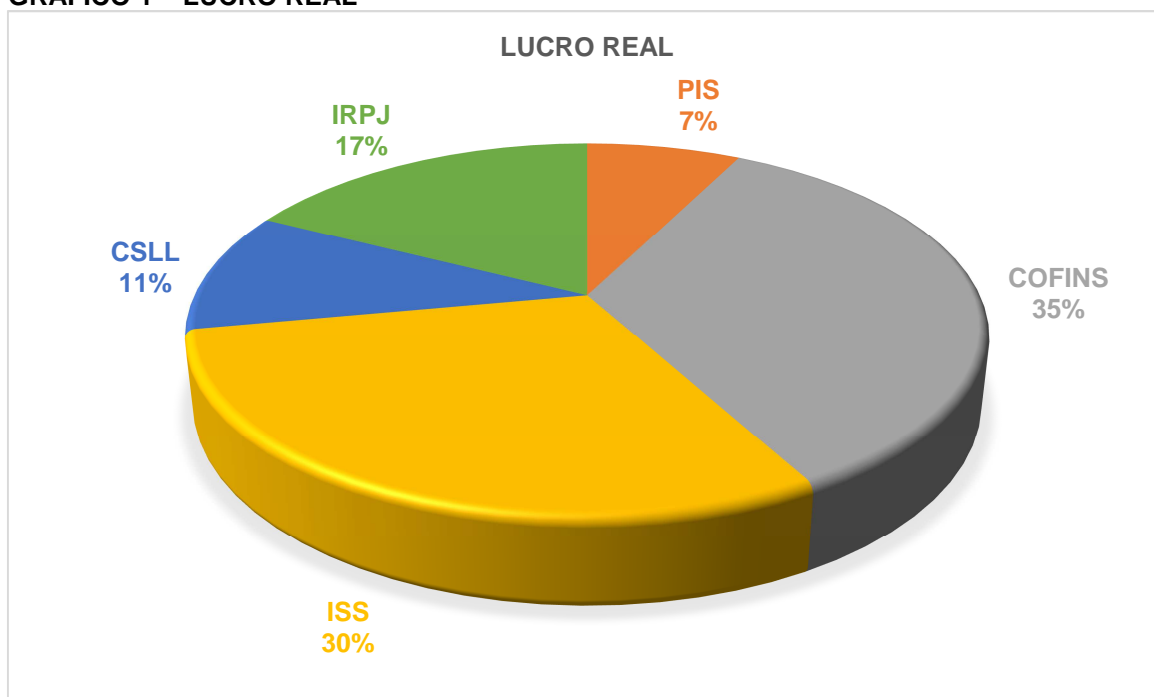
Como podemos ver se a Clínica Sorriso Ltda., estivesse enquadrada no Regime de Tributação Lucro Real, a empresa pagaria um total de R\$.119.467,95 (cento e dezenove mil, quatrocentos e sessenta e sete reais e noventa e cinco centavos).

**QUADRO 14 – LUCRO REAL**

Lucro Real	
PIS	8.933,22
COFINS	41.264,92
ISS	35.877,79
CSLL	12.522,01
IRPJ	20.870,02
<b>Total dos Impostos</b>	<b>119.467,95</b>

Fonte: Própria.

**GRÁFICO 1 – LUCRO REAL**



Fonte: Própria.

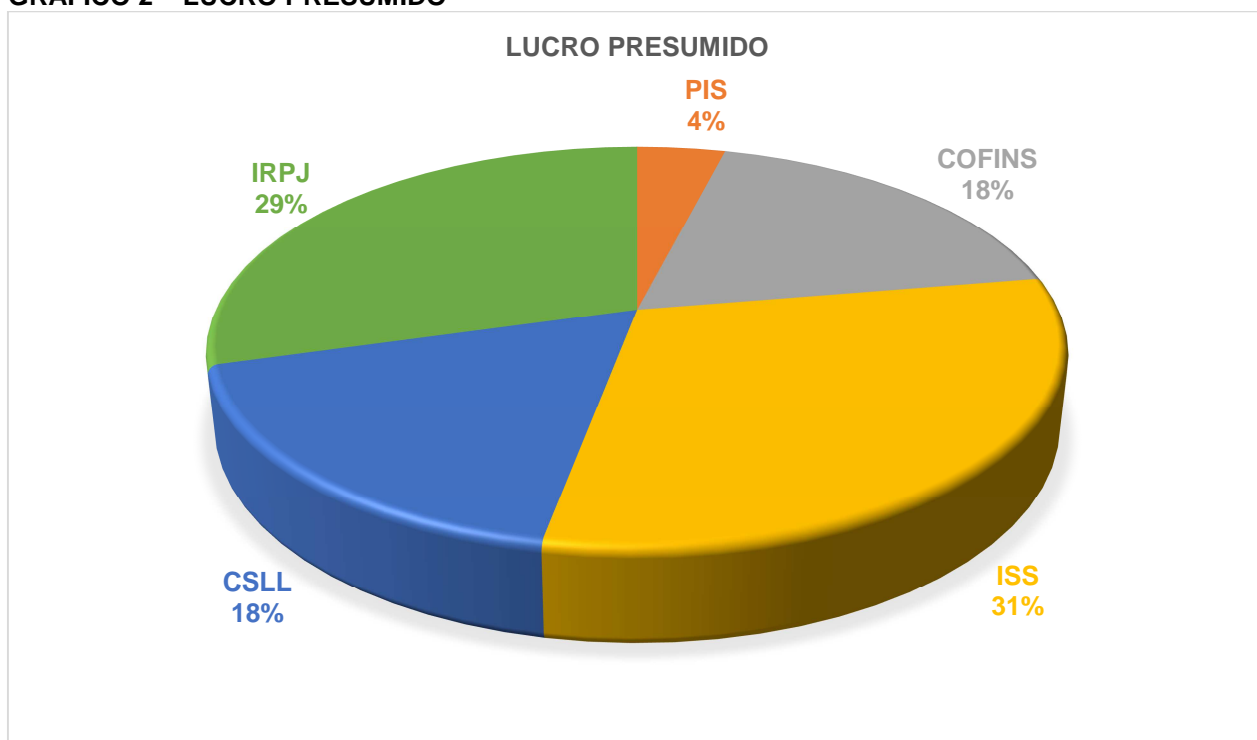
Se a Clínica Sorriso Ltda., estivesse enquadrada no Regime de Tributação Lucro Presumido, a empresa pagaria um total de R\$.117.176,85 (cento e dezessete mil, cento e setenta e seis reais e oitenta e cinco centavos).

**QUADRO 15 – LUCRO PRESUMIDO**

Lucro Presumido	
PIS	4.664,11
COFINS	21.526,67
ISS	35.877,79
CSLL	20.665,60
IRPJ	34.442,67
<b>Total dos Impostos</b>	<b>117.176,85</b>

Fonte: Própria.

**GRÁFICO 2 – LUCRO PRESUMIDO**



Fonte: Própria.

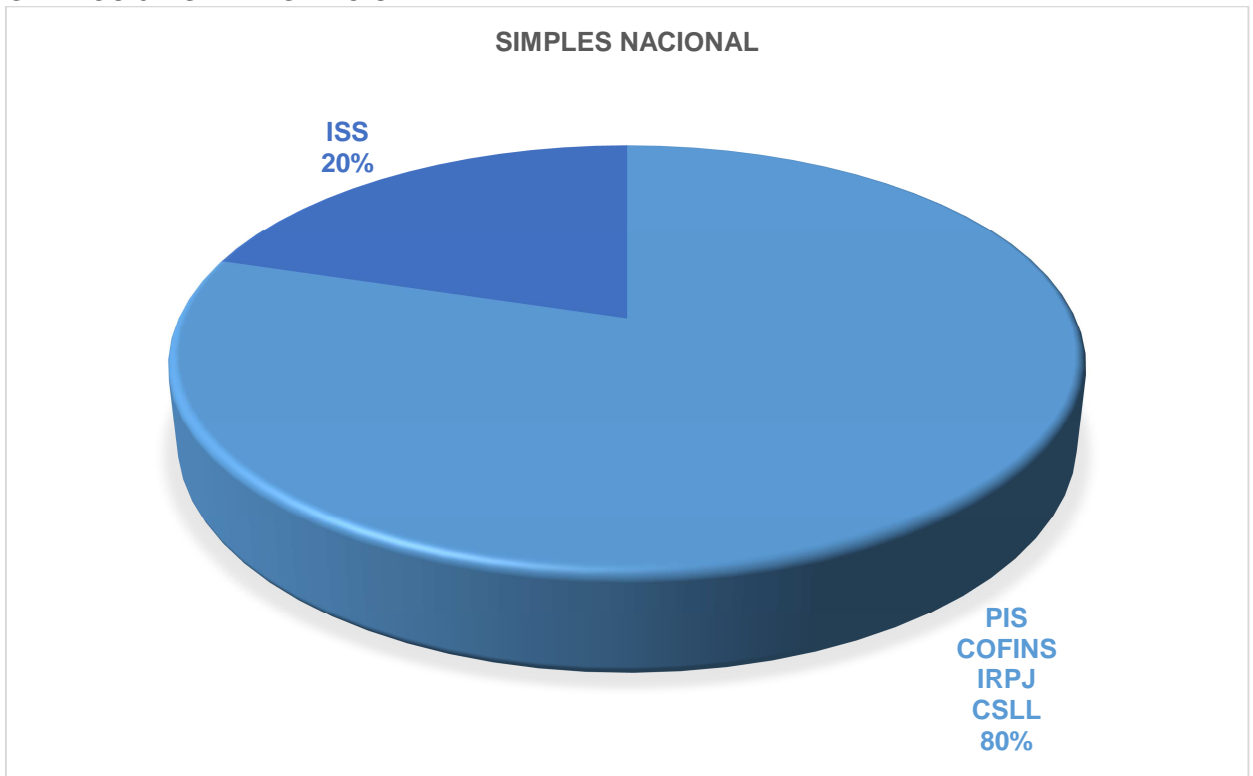
Se a Clínica Sorriso Ltda., estivesse enquadrada no Regime de Tributação Simples Nacional, a empresa pagaria um total de R\$.134.404,28 (cento e trinta e quatro mil, quatrocentos e quatro reais e vinte e oito centavos).

**QUADRO 16 – SIMPLES NACIONAL**

Simples Nacional	
PIS COFINS IRPJ CSLL	107.131,07
ISS	27.273,21
<b>Total dos Impostos</b>	<b>134.404,28</b>

Fonte: Própria.

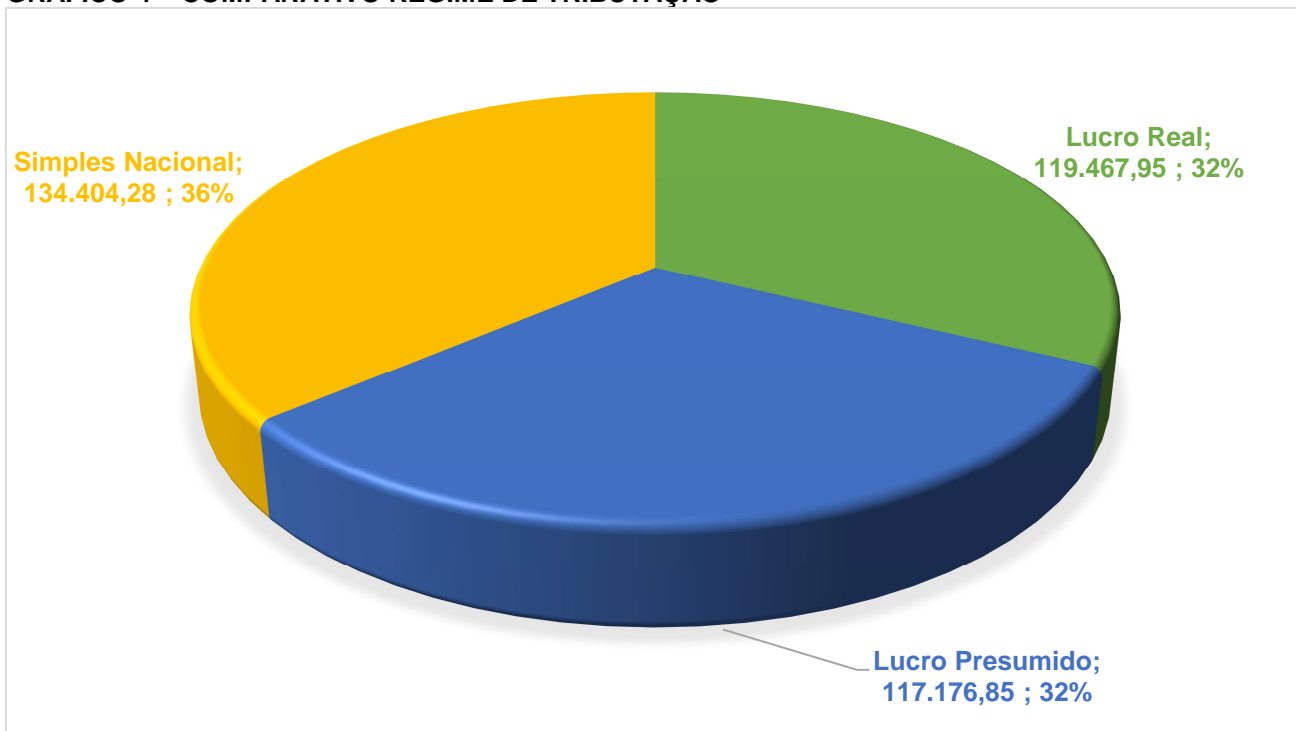
**GRÁFICO 3 – SIMPLES NACIONAL**



Fonte: Própria.

Neste estudo feito na Clínica Sorriso Ltda., constatou-se que a melhor forma de tributação é o Lucro Presumido. Como pode ser visto e analisado no gráfico abaixo a Clínica neste Regime obteve uma economia de R\$. 2.291,11 (dois mil, duzentos e noventa e um reais e onze centavos) em relação ao Lucro Real e de R\$.17.227,43 (dezesete mil, duzentos e vinte e sete reais e quarenta e três centavos) em relação ao Simples Nacional.

**GRÁFICO 4 – COMPARATIVO REGIME DE TRIBUTAÇÃO**



**Fonte: Própria.**

## 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

É importante esclarecer que o planejamento tributário não pode ser confundido com a evasão fiscal, pois todas as medidas de redução de custos devem estar de acordo com a legislação. A escolha do regime tributário e seu enquadramento é que definirão a incidência e a base de cálculo dos tributos federais. No Brasil temos os regimes tributários, Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. Também temos o MEI – Microempreendedor Individual. No estudo de caso não efetuamos os cálculos do Lucro Arbitrado e nem do MEI, pois a empresa não se enquadra nestas situações.

Um fator importante a ser analisado é que não basta apenas comparar os percentuais do Lucro Real e o Lucro Presumido para saber qual opção é mais vantajosa. Deve-se analisar o PIS/Pasep e a COFINS, cumulativo e não cumulativo, porque estes impostos estão vinculados diretamente com as formas de tributações, têm alíquotas e formas diferentes de serem calculados e causam impacto significativos nos valores a serem recolhidos. Na Clínica Sorriso Ltda., se o estudo se baseasse apenas no IRPJ e CSLL, a melhor forma de tributação seria o Lucro Real, pois a soma do IRPJ e CSLL totalizam R\$.33.392,03, enquanto o Lucro Presumido totaliza R\$.55.108,27, uma diferença de R\$.21.726,24. Ao calcularmos o PIS/Pasep e a COFINS no Lucro Real o valor a ser recolhido durante o ano passa para R\$.83.590,17, e no Lucro Presumido R\$.81.299,05. A partir destes cálculos, é mais vantajoso economicamente para a Clínica manter o regime de tributação na modalidade Lucro Presumido, pois a empresa fará uma economia de R\$.2.291,12.

Além dos impostos IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e a COFINS, as empresas que prestam serviços estão sujeitas ao pagamento do ISS, a alíquota de ISS é 5%. Nos regimes tributários Lucro Real ou Lucro Presumido a clínica deve pagar este imposto, se a empresa estiver enquadrada no Simples Nacional a forma de pagar o ISS é diferente, pois dentro do site da Receita Federal há uma tabela, que com umas alíquotas diferenciadas conforme o faturamento acumulado da empresa.

Se a Clínica Sorriso Ltda., estivesse enquadrada no regime tributário Simples Nacional no ano de 2015, teria que pagar R\$.134.404,28 (cento e trinta e quatro mil, quatrocentos e quatro reais e vinte e oito centavos) para a Receita Federal referentes aos impostos, IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e a COFINS.

Estes estudos responderam aos objetivos específicos propostos no trabalho, e obteve o cumprimento do objetivo principal. O estudo realizado propõe a modalidade “Lucro Presumido” como opção mais vantajosa financeiramente para a Clínica Sorriso Ltda., em termos de regime tributário.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Câmara dos Deputados – **Projeto de Lei Complementar PLP 221/2012**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=559036>. Acesso em: 05 de março de 2016.

BRASIL, **Contábeis o Portal da Profissão Contábil**. Acesso em: <http://www.contabeis.com.br/artigos/1757/anexo-vi-no-simples-nacional/>. Acesso em: 05 de março de 2016.

BRASIL, **Guia Tributário**. Disponível em: <http://guiatributario.net/2015/12/09/icms-e-iss-divulgados-sublimites-para-o-simples2016/>. Acesso em: 05 de março de 2016.

BRASIL, **Normas Legais - Lei N.º 12814/2013**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei-12814-2013.htm>. Acesso em: 05 de março de 2016.

BRASIL, Planalto do Governo - **Decreto N.º 8426/2015**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm). Acesso em: 11 de abril de 2016.

BRASIL, Planalto do Governo - **Lei N.º 12973/2014**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm). Acesso em: 05 de março de 2016.

BRASIL, Planalto do Governo - **Lei N.º 4.502/1964**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm). Acesso em; 01º de maio de 2016.

BRASIL, Planalto do Governo - **Lei N.º 4.729/1965**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm). Acesso em: 01º de maio de 2016.

BRASIL, Planalto do Governo - **Lei N.º 8981/1995**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm). Acesso em: 11 de abril de 2016.

BRASIL, Planalto do Governo - **Lei N.º 9249/1995**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm). Acesso em: 02 de abril de 2016.

BRASIL, Planalto do Governo - **Lei N.º 9430/1996**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm). Acesso em: 02 de abril de 2016.

BRASIL, Portal do Empreendedor - **Lei Complementar N.º 147/2014**. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/legislacao/leis-e-decretos/lei-complementar-no-147-2014>>. Acesso em: 02 de março de 2016.

BRASIL, **Portal Tributário - Lucro Presumido**. Disponível em: <[http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro\\_presumido.html](http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido.html)>. Acesso em: 09 de novembro 2015.

BRASIL, **Portal tributário – Obrigações Acessórias**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/obrigacoes.htm>>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

BRASIL, **Prefeitura Municipal de Curitiba**. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-curitiba-pr>>. Acesso em: 11 de abril de 2016.

BRASIL, **Receita Federal do Brasil - EFD CONTRIBUIÇÕES**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/dvssl/atbhe/falecon/comum/asp/formulario.asp?topico=595>>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

BRASIL, **Receita Federal do Brasil - EFD ICMS E IPI**. Disponível em : <<http://sped.rfb.gov.br/pastaperguntas/show/517>>. Acesso em: 13 de maio de 2016.

BRASIL, Receita Federal do Brasil - Manual Simples Nacional. Disponível em: <[http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/MANUAL\\_PGDAS-D\\_2015\\_2016.pdf](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/MANUAL_PGDAS-D_2015_2016.pdf)>. Acesso: 02 de abril de 2016.

BRASIL, Receita Federal do Brasil - **Perguntas e respostas Simples Nacional**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Perguntas/Perguntas.aspx>>. Acesso 02 de abril de 2016.

BRASIL, Receita Federal - **Simples Nacional**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesNacional/Noticias/NoticiaCompleta.aspx?id=327ed05e-3e1c-4300-89b2-e2b6bcb26b2b>>. Acesso em: 05 de março de 2016.

BRASIL, Receita Federal: **E- Lalur**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/outros-projetos/e-lalur.htm>>. Acesso em: 05 de março de 2016.

FABRETTI, Lúaudio Camargo; **Direito tributário Aplicado**, 2º ed. Editora Atlas S.A. – São Paulo 2009.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro; **Contabilidade Tributária**, Editora Saraiva - São Paulo 2005.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro; **Contabilidade Tributária**, 2º ed. Revista e ampliada Editora Saraiva - São Paulo 2008.

PINTO, João Roberto Domingues; **Imposto de Renda, Contribuições administradas pela Secretária da Receita Federal e Sistema Simples**, 20<sup>o</sup> ed. Revista, atualizada e ampliada – Brasília CFC, 2012.

TEIXEIRA, Paulo Henrique; **Contabilidade como Instrumento de Economia Tributária**, 1<sup>o</sup> ed. Editora Maph – Curitiba 2005.