

PATRICIA TOZETTO

**ESTUDO DO IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO FEDERAL NA ATIVIDADE DE
REVENDA DE COMBUSTÍVEIS – ESTUDO DE CASO – REGIÃO DE PONTA
GROSSA**

Trabalho de Conclusão do Curso apresentado ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de MBA – Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**CURITIBA
2007**

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que me deu vida e inteligência, e que me dá força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

Ao Professor Blênio César Severo Peixe pela dedicação na realização deste trabalho, que sem sua importante ajuda não teria sido concretizado.

A meu esposo que sempre esteve comigo, pelo incentivo dado para a realização da monografia.

Aos meus pais, que me ensinaram a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade.

E aos demais, que de alguma forma contribuíram na elaboração desta monografia.

DEDICATÓRIA

Dedico esta monografia ao meu pai Valmir Tozetto e minha mãe Geni Tozetto que sempre me incentivaram a estudar, aos quais devo, em grande parte, o que hoje sou. Ao meu esposo Fabio Alexandre Rodrigues da Silva que me incentiva sempre em tudo o que faço, e que me incentivou e apoiou durante a realização do curso e desta monografia.

LISTA DE ABREVIATURAS

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviço

PIS - Programa de Integração Social

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Lucro Presumido Exercício 2006 – IRPJ.....	51
Tabela 2	Lucro Presumido Exercício 2006 – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	52
Tabela 3	Lucro Presumido Exercício 2006 – Programa de Integração Social e Contribuição para financiamento da Seguridade Social.....	53
Tabela 4	Lucro Presumido Exercício 2006 - Contribuição ao INSS – Exercício 2006.....	54
Tabela 5	Lucro Real Exercício 2006 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	55
Tabela 6	Lucro Real Exercício 2006 – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	55
Tabela 7	Lucro Real Exercício 2006 – Programa de Integração social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.....	57
Tabela 8	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – 2006.....	59
Tabela 9	Alíquotas do ICMS, Regime de Apuração Simples.....	60
Tabela 10	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços -2006.....	61
Tabela 11	Tabela comparativa do sistema Tributário Federal – 2006.....	62

RESUMO

TOZETTO, P. ESTUDO DO IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO FEDERAL NA ATIVIDADE DE REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. Este trabalho apresenta um estudo da melhor forma de tributação a ser aplicada em postos de combustíveis, e a forma correta de aplicar, fazendo um planejamento a fim de legitimar a economia dos impostos. O objetivo foi avaliar a carga tributária, analisar a legislação vigente e o sistema já existente, fazendo comparativos com as possibilidades de formas de tributação, para chegar na melhor e mais vantajosa, apresentando uma proposta consolidada para empresa em questão. A metodologia utilizada foi baseada em pesquisa, levantamento e um estudo de caso, junto à empresa, extraindo-se dados de documentos, como Balanços, Balancetes e Demonstrações de Resultado do ano de 2006. Foram demonstradas as principais formas da tributação brasileira, na atividade de revenda de combustíveis, especificamente, sobre o Imposto de Renda, Contribuição Social, Programa de Integração Social, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, Imposto Sobre Serviço, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Este estudo proporcionou grande conhecimento na área tributária, e chance de reavaliar as várias opções de tributação a ser aplicada em diversas empresas. Contribuiu para assegurar que a forma de tributação aplicada na empresa estudada está correta.

Palavras-Chave: Planejamento, Impostos, Simulação dos Regimes de Tributação.

e-mail.: pati@br10.com.br

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	II
DEDICATÓRIA	III
LISTA DE ABREVIATURAS	IV
LISTA DE TABELAS.....	V
RESUMO	VI
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. REVISÃO LITERÁRIA.....	3
2.1. HISTORIA DA TRIBUTAÇÃO.....	3
2.1.1. Tributação no Mundo.....	4
2.1.2. Tributação no Brasil.....	5
2.2. LEGISLAÇÃO APLICADA À TRIBUTAÇÃO.....	7
2.2.1. Constituição Federal.....	7
2.2.2. Código Tributário Nacional.....	8
2.2.3. Substituição Tributária.....	8
2.3. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.....	10
2.3.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	10
2.3.2. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.....	12
2.3.3. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.....	13
2.3.4. Programa de Integração Social.....	16
2.3.5. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.....	19
2.3.6. Imposto Sobre Serviço.....	20

2.3.7.	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.....	21
2.3.8.	Instituto Nacional da Seguridade Social.....	22
2.4.	ECONOMIA TRIBUTÁRIA.....	24
2.4.1.	Planejamento Tributário.....	24
2.4.2.	Principais Vantagens.....	25
2.5.	FORMAS DE TRIBUTAÇÃO.....	26
2.5.1	Lucro Real.....	26
2.5.2.	Lucro Presumido.....	29
2.5.3.	Lucro Arbitrado	31
2.5.4.	Alíquotas e Adicional do imposto de renda e alíquotas da Contribuição Social	33
2.5.5.	Comparativo Tributário entre Lucro Real e Lucro Presumido.....	34
2.5.6.	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.....	34
2.5.7.	Super Simples.....	38
2.6.	RAMOS DE ATIVIDADES	39
2.6.1.	Comercial.....	40
2.6.2.	Serviços.....	40
2.6.3.	Indústria.....	40
2.7.	CLASSIFICAÇÃO DA EMPRESA.....	41
2.7.1.	Empresa De Pequeno Porte.....	41
2.7.2.	Microempresa.....	41
2.7.3.	Demais Empresas.....	42
2.8.	TIPOS DE SOCIEDADE.....	42

2.8.1.	Sociedade Empresaria.....	42
2.8.2.	Sociedade Simples.....	43
2.8.3.	Espécies de Sociedades Empresárias.....	43
2.8.4.	Tipos Societários Simples.....	44
3.	METODOLOGIA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO.....	47
4.	ESTUDO DE CASO.....	48
4.1.	ESTRUTURA DA EMPRESA.....	48
4.1.1.	Ramo de Atividade.....	48
4.1.2.	Regime Tributário.....	48
4.1.3.	Principais Tributos Incidentes na Empresa.....	48
4.2.	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	49
4.2.1.	Apresentação das Tabelas.....	50
4.2.2.	QUADRO COMPARATIVO POR SISTEMA TRIBUTÁRIO FEDERAL - 2006.....	62
5.	CONCLUSÃO.....	63
6.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	65
7.	ANEXOS.....	67

1. INTRODUÇÃO

A carga tributária atualmente no Brasil é bastante pesada, temos muitos impostos que recaem sobre uma empresa, e o planejamento tributário é fundamental para qualquer empresa, seja em qualquer ramo, principalmente quando existe muita competitividade.

Existem várias maneiras de tributação em uma empresa, que são lucro presumido, lucro real, lucro arbitrado e ainda simples federal, passível de ser usado, somente, pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

É preciso estudar bem a situação da empresa antes de se escolher a melhor forma, pois a escolha pode interferir no sucesso da empresa.

O mês de janeiro, efetivamente, é o momento para definir a opção, se: Lucro Real, Lucro Estimado, Lucro Presumido ou opção pelo Simples.

Como a legislação não permite mudança de sistemática no mesmo exercício, a opção por uma das modalidades será definitiva. Se a decisão for tomada equivocada, ela terá efeito no ano todo. A opção é definida no primeiro pagamento do imposto.

O conhecimento detalhado da legislação permite que um profissional da área contábil saiba estabelecer diferenças nas formas de tributar que estão disponíveis e faz com a que empresa de sua responsabilidade obtenha melhores resultados financeiros e econômicos. E a demonstração dessas diferenças é que permitirá a escolha correta.

A utilização da forma correta de tributação, constitui em um instrumento legítimo para economia de impostos, como também elemento de sobrevivência e desenvolvimento das organizações no mercado. O planejamento tributário justifica-

se pelo fato de que os impostos representam um dos maiores ônus para as empresas, e com isso resta ao contribuinte o planejamento tributário que vise assegurar a economia dos tributos.

2. REVISÃO DE LITERATURA

A história da Tributação vem de muito tempo atrás e cada vez mais vem sendo discutida, com o fisco querendo arrecadar mais, e os contribuintes querendo um meio de pagar menos imposto.

Neste estudo busca-se aprofundar os conhecimentos sobre o funcionamento do sistema tributário brasileiro. Primeiramente relatando sobre a história da tributação, passando pela história da tributação no mundo e no Brasil.

2.1. HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO

De forma geral os impostos acompanham o desenvolvimento da sociedade humana organizada. Nos primórdios das sociedades humanas eram cobrados pesados tributos dos povos que eram vencidos na guerra, esses povos eram subordinados à nação vitoriosa e a fim de evitar novos confrontos deveriam continuar a pagar tributos, demonstrando estado de profunda submissão.

Mas com o desenvolvimento dos agrupamentos humanos as relações sociais se tornam mais complexas, assim as classes dominantes que se formam buscam se sustentar com o trabalho das pessoas desprivilegiadas. Assim são aplicados impostos aos próprios súditos utilizando-se de inúmeras desculpas e muitas vezes da força. Como os tributos eram determinados, na maioria das vezes, pela vontade de um governante com uma grande gama de poderes; não havia maneira de controlar tal cobrança. Assim as duras tributações acabavam por arruinar a camada mais pobre.

Com o contínuo avanço das relações sociais as massas empobrecidas começam a tomar consciência dos abusos que sofrem por parte de seus líderes, em muito isso se deve aos pensadores iluministas e suas idéias antropocêntricas. As massas clamam por leis escritas e mais justas, mas as máquinas burocráticas criadas e a grande parcela de pessoas se nível cultural razoável entre as massas tornam de fácil manipulação as normas fiscais. A avalanche de normas esparsas era tal que muitas vezes os próprios trabalhadores do governo se perdiam nelas e os impostos eram cobrados sem a mínima regularidade.

Com o advento de governos mais complexos e descentralizados a população ficou ainda mais desamparada, pois as várias esferas do governo muitas vezes bitributavam determinadas objetos de tributos. Foi só em 1919 que o juiz alemão Eno Becker compilou a primeira codificação de normas fiscais. Criando pela primeira vez uma base organizada para legislar sobre o assunto.

A tributação no mundo é muito antiga, causa de muitas revoluções e discussões. A tributação no Brasil dá-se início com a vinda da Coroa em 1530.

2.1.1. Tributação no Mundo

A história dos tributos é quase tão velha quanto à do próprio homem. O estudo histórico dos tributos no mundo é de uma riqueza fantástica. No início o povo vencido em uma guerra pagava ao povo vencedor uma pesada contribuição. Porém com o tempo os governantes passaram a exigir a cobrança de tributos também de seus próprios subordinados.

A tributação foi à causa direta ou indireta de grandes revoluções e grandes transformações sociais. A Revolução Francesa teve como pano de fundo o cansaço

da burguesia francesa emergente do Séc. XVIII em continuar subsidiando através do pagamento de tributos a nobreza da França. Países nasceram em virtude do fenômeno tributário, como exemplo cita-se os Estados Unidos. Os colonos americanos se insubordinaram em face da pesada tributação imposta, através da Lei do Chá, pela metrópole inglesa. No Brasil, a tentativa de independência, no Séc. XVIII, através da Inconfidência Mineira, ocorreu devido à sangria econômica através da derrama, imposta pela metrópole Portugal ao Brasil colônia. E outras tantas rebeliões internas já no Brasil Império do Séc. XIX se deram em virtude da alta carga tributária imposta, já naquela época, as províncias, como exemplo cita-se a Revolução Farroupilha, ocorrida no Rio Grande do Sul.

É devido ao fenômeno tributário que nasceu a estória de Robin Hood, o nobre que tirava, “ou melhor” devolvia, dos ricos para dar aos pobres. Discussões até em nível religioso são colocadas, há defensores da tese de que Jesus Cristo foi crucificado em virtude de pregar o não pagamento pelos judeus da palestina dos tributos devidos ao Império Romano da época.

2.1.2. Tributação no Brasil

Quando analisada a tributação e a sonegação brasileiras, é aplicável a máxima: não se sabe quem veio primeiro, o ovo ou a galinha.

A colonização do Brasil, apesar descoberto em 21 de abril de 1500, só se deu a partir de 1530 quando a financeiramente combalida Coroa Portuguesa viu ameaçada sua nova posse territorial. Ao iniciar a colonização brasileira, o objetivo maior da Coroa Portuguesa não era assegurar o domínio da “Terra de Santa Cruz”, mas sim buscar novas fontes de receitas que permitissem ao Estado Português

reduzir o seu crescente endividamento. Como a exploração direta não era o mecanismo mais viável, decidiu a Coroa Portuguesa à concessão do direito de exploração mediante a cobrança de parte dos lucros obtidos. Se hoje, as autoridades tributantes não têm noção clara dos fatos econômicos para justamente tributá-los, imagine-se como era nos anos mil e quinhentos. Provavelmente a tributação de então tenha sido até um pouco pior do que seja possível imaginar.

Quanto ao primeiro contribuinte brasileiro, Fernão de Noronha, homenageado ao ter sido dado o seu nome à ilha Fernando de Noronha, seguramente se pode afirmar que, no intuito de fugir aos exorbitantes encargos tributários impostos pela Coroa Portuguesa, foi também o primeiro sonegador brasileiro.

A história brasileira encontra-se repleta de relatos de tributação extorsiva, encontrando seu momento mais notório nos fatos que culminaram na Inconfidência Mineira.

Vive-se desde sempre, no Brasil, um círculo vicioso, sonega-se porque se tributa demais, e tributa-se demais porque se sabe que haverá sonegação.

Mas o grande problema econômico brasileiro não se encontra na existência da sonegação, mas sim no fato de que esta gradativamente vem desaparecendo.

Sim, a sonegação está quase fadada à extinção e isto é um verdadeiro problema, e não seria se a tributação brasileira fosse justa.

A questão é que, para parcela significativa dos empresários, efetivamente suportar todos os encargos tributários deles exigidos significa falência, e a sonegação sempre foi o mecanismo que lhes possibilitou a sobrevivência.

Mas, nos últimos anos, o governo vem desenvolvendo mecanismos de controle e fiscalização extremamente eficientes, o que tem possibilitado os sucessivos e constantes recordes de arrecadação.

2.2. LEGISLAÇÃO APLICADA À TRIBUTAÇÃO

Tem-se algumas legislações aplicadas a tributação que são importantes destacar, como por exemplo a Constituição Federal e o Código Tributário nacional, que regulamentam a matéria tributária.

2.2.1. Constituição Federal

A Constituição Federal é a carta magna, lei maior. Conjunto das leis fundamentais que rege a vida de um País, elaborado e votado por congresso de representantes do povo e que regula as relações entre governantes e governados, traçando limites entre os poderes e declarando os direitos e garantias individuais. A Constituição Federal distribui competência aos entes de direito Público, como o poder Federal, Estadual e Municipal.

A constituição Federal trata sobre tributação em seus artigos 145 a 162.

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.

2.2.2. Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional é um código brasileiro que define o sistema tributário nacional. Foi estabelecido originalmente no artigo 5º da constituição de 1967.

O Código Tributário Nacional visa à disciplina jurídica do Sistema Tributário Nacional, e traça as normas gerais de Direito Tributário, tendo como conteúdo regras jurídicas sobre tributos e sobre conflitos de competência entre as entidades estatais, bem como sobre limites constitucionais de o poder tributário. O Código Tributário Nacional não é lei de tributação, mas lei sobre leis de tributação, e em relação aos conflitos de competência tributária tem a alta missão de afastar dúvidas ou interpretações discordantes.

De acordo com o Código Tributário Nacional em seu art 1º:

Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

2.2.3. Substituição Tributária

De acordo com o Código Tributário Nacional, art. 121 § único (II), Substituição Tributária é a instituição pela qual terceira pessoa, sem ser contribuinte, é, por lei, investida em sujeito passivo da obrigação principal e assim obrigada a satisfazer o tributo. A principal característica da substituição tributária é a retenção do imposto direto na fonte do seu fornecimento, seja pelo industrial, fabricante ou distribuidor

que comercializam os produtos previstos na legislação de cada Estado da Federação sujeitos a esse tipo de regime. Nas operações interestaduais a sujeição é regulada por força de convênios e protocolos de que o Estado tenha firmado o convênio ou protocolo com outro. Caso não o haja firmado, o imposto deve ser recolhido na primeira barreira de entrada de nosso território.

O art. 150 da CF um § 7º é bastante claro: “A lei poderá atribuir ao sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Ou seja, a retenção do imposto devido na fonte em função de operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes a esse tipo de tributação.

E ainda, caso não se realize o fato gerador presumido, como por exemplo, roubo, incêndio durante o transporte do produto ou outras causas previstas no regulamento de cada estado; o Destinatário ficará incumbido da devida restituição do imposto. Não se aplica o regime da substituição tributária nas: Transferências entre estabelecimentos industriais da mesma empresa, e nas remessas efetuadas pela indústria para sua filial atacadista; entre sujeitos passivos por substituição da mesma mercadoria; saídas para outras unidades da federação não signatárias de convênios ou protocolos; para utilização em processo de industrialização; produtos farmacêuticos destinados ao uso veterinário.

Apuração do imposto:

O imposto a ser pago por substituição tributária é resultante da diferença entre o valor da aplicação da alíquota correspondente para operações internas sobre a respectiva base de cálculo deduzido o valor do imposto devido pela operação ou prestação próprio do substituto.

Não se aplica o Regime da Substituição Tributária nas:

- a) Transferências entre estabelecimentos industriais da mesma empresa, e nas remessas efetuadas pela indústria para sua filial atacadista;
- b) Entre sujeitos passivos por substituição da mesma mercadoria;
- c) Saídas para outras Unidades da Federação não signatárias de convênios ou protocolos;
- d) Para utilização em processo de industrialização; e
- e) Produtos farmacêuticos destinados ao uso veterinário etc.

2.3. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

São vários os tributos que recaem sobre uma empresa, e neste capítulo vamos tratar alguns deles como: de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, Programa de Integração Social, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto Sobre Serviço e Instituto Nacional da Seguridade Social.

2.3.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica

A Lei orçamentária nº 4.625 de 30 de dezembro de 1992, em seu artigo 31 determina: "Fica instituído o Imposto de Renda, que será devido anualmente por todas pessoas físicas ou jurídicas, residentes no território do País, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido de rendimento de qualquer natureza".

Atualmente o Imposto de Renda é regido pelo decreto nº 3000 de 26 de março de 1999 e sua alíquota para pessoa jurídica é de 15% sobre a base de cálculo, que pode ser real, presumido ou arbitrado. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 fica sujeita à incidência de adicional de 10%.

São contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica:

I – as pessoas jurídicas;

II – as empresas individuais.

a) Formas de tributação

As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas: Simples, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado.

b) Base de Cálculo

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração. Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

c) Período de Apuração

O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, 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. À opção do contribuinte, o lucro real, também pode ser apurado por período anual. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento. Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

2.3.2. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Dentre os tributos, a que estão sujeitas as empresas, encontra-se a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A esta Contribuição Social aplicar-se-ão as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

A contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas foi instituída pela lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988. o art. 195 da Constituição Federal determina que a seguridade social seja financiada também pela contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas. Estão obrigados a recolher a CSLL todas as pessoas

jurídicas domiciliadas no País e aquelas que lhe são equiparadas pela legislação tributária, com exceção das entidades isentas.

Nas empresas tributadas pelo lucro real, quando a apuração é trimestral, a CSLL é calculada sobre a base positiva determinada a partir de balanço levantado a cada trimestre do ano calendário, e os recolhimentos são considerados definitivos, enquanto que no regime de estimativa ela é calculada com base na receita bruta e acréscimos apurados a cada mês, devendo ser levantado um balanço anual em 31 de dezembro para apurar os valores efetivamente devidos no ano calendário.

A base de cálculo da CSLL no regime de estimativa é determinada pela aplicação do percentual de 12% sobre a receita bruta em empresas comerciais e 32% sobre a receita bruta em empresas prestadoras de serviço. A alíquota da CSLL é de 9% a base de cálculo.

2.3.3. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, que determinava sua alíquota em 2%, e incidência sobre o faturamento, a Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998 alterou a alíquota da Cofins para 3% sobre o faturamento.

Em 01/02/2004, com a Lei 10.833/2003, criou-se a não cumulatividade, com a alíquota de 7,60%, o que significa que o imposto incidente sobre as operações de compra poderá ser aproveitado nas operações de venda, e assim como no PIS, podem ser aproveitados os créditos como:

- 1) Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos com substituição tributária ou submetidos à incidência monofásica da COFINS;
- 2) Bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- 3) Energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- 4) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- 5) Despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o 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;
- 6) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
- 7) Edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;
- 8) Bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme a MP 135.

a) Cálculo do crédito

O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor da soma dos itens mencionados em 1 e 2 acima, adquiridos no mês; dos itens mencionados em 3 a 5, incorridos no mês; dos encargos de depreciação e

amortização dos bens mencionados em 6 e 7, incorridos no mês; dos bens mencionados em 8, devolvidos no mês.

Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

O direito do crédito aplica-se exclusivamente em relação:

- 1) Aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- 2) Aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- 3) Aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto na MP 135, ou seja, a partir de 01.02.2004.

Não integram a base de cálculo da COFINS não cumulativa, as receitas;

- 1) isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- 2) não-operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado;
- 3) 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;
- 4) de venda dos produtos de que tratam as Leis 9.990 de 21 de julho de 2000, nº 10.147 de 21 de dezembro de 2000 e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;
- 5) 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.

2.3.4. Programa de Integração Social

O Programa de Integração Social foi criado pela Lei Complementar Nº 7 de 07 de novembro de 1970, e foi recepcionado pela constituição Federal em seu art 239. A sua alíquota era inicialmente 0,75% sobre o faturamento, e o seu recolhimento era semestral, atualmente a alíquota é 0,65% sobre o faturamento mensal, 1% sobre a folha de pagamento, e 1,65% pela não cumulatividade. Neste último, as empresas tributadas pelo real, do valor apurado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados mediante alíquota de 1,65%.

A contribuição para o Pis/Pasep não incide sobre: a exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços pra pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível; vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

a) Créditos Admissíveis

- 1) Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos com substituição tributária ou submetidos á incidência monofásica do PIS;

- 2) Bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- 3) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- 4) Despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo SIMPLES;
- 5) Máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- 6) Edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;
- 7) Bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto na Lei 10637/2002;
- 8) A partir de 01.02.2003, a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.
- 9) A partir de 01.02.2003, as contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas.

O direito do crédito aplica-se exclusivamente em relação:

- 1) Aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- 2) Aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

- 3) Aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto na Lei 10637/2002, ou seja, a partir de 01.12.2002.

Não integram a base de cálculo do PIS as receitas:

- 1) decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas a alíquota zero;
- 2) 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;
- 3) de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990 de 21 de julho de 2000, nº 10.147 de 21 de dezembro de 2000 e nº 10.485 de 03 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;
- 4) 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.

A partir de 01.02.2003, as receitas decorrentes da venda de ativo imobilizado também não integram a base de cálculo do PIS.

Não Incidência do PIS

A contribuição para o PIS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

- 1) Exportação de mercadorias para o exterior;
- 2) Prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;
- 3) Vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

2.3.5. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

O ICMS foi criado pela Emenda nº 18 de 01 de dezembro de 1965, inspirada na Constituição Federal de 1946 e recepcionado pela Lei nº 8933 de 26 de janeiro de 1989, aprovada pela Assembléia Legislativa do Estado do Paraná.

O Regulamento do ICMS é aprovado pelo decreto nº 5.141 de 12 de dezembro de 2001. As alíquotas do icms no Paraná podem ser de 7%, 12%, 18%, 25%, 27%. Alguns produtos são isentos, como por exemplo, produtos da cesta básica.

a) Substituição Tributária do ICMS

A lei Complementar Federal nº 87/96, estabelece:

Art. 6º Lei Estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de Substituto Tributário.

§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e

interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

No estado do Paraná o Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 5.141 – DOE 13/12/2001, no Capítulo XIX “Da Substituição Tributária em operações com mercadorias”, seguindo os mesmos critérios estabelecidos pelo artigo 8º da Lei Complementar 97/96, apresenta todos os critérios aplicáveis à matéria. Podemos citar como exemplos alguns produtos no estado do Paraná que são substituição tributária: Água mineral, gelo, cerveja, refrigerantes, cigarros, cimento, veículos, combustíveis, lubrificantes, aditivo, sorvete, medicamentos, pneumáticos, câmaras de ar, tintas, vernizes, pilha e bateria elétrica, lâmina e aparelho de barbear, isqueiros, lâmpada elétrica, fita virgem ou gravada.

2.3.6. Imposto Sobre Serviço

O ISS nasceu com o combate aos efeitos econômicos do imposto sobre o volume de vendas e com a concepção econômica de serviço como produto. No Brasil, essas vendas foram oneradas com dois impostos, ICM e ISS, atribuindo competência tributária a duas entidades políticas diferentes: Estados-membros e Municípios. Apresenta-se como imposto sobre a circulação de uma riqueza especial, que vai da produção de serviços para o respectivo consumo. Onera a circulação de bens que não são mercadorias, ou seja, são bens imateriais. Para a economia, o conceito de serviço se opõe ao de bem material ou corpóreo; tudo que não constitua bem material constitui outra modalidade de bem: o serviço.

No Brasil o ISS tem por objeto a prestação de serviços, tomando este vocábulo em sua concepção econômica. Desde o início, o legislador considerou serviços diversas operações, não apenas o fornecimento de trabalho, mas também a locação de bens móveis e a cessão de direitos. Qualquer definição de serviço dá margem a discussões sobre que tipo de serviços seria tributado pelo ISS ou não.

Por essa razão o legislador elaborou uma lista dos serviços sujeitos ao ISS. A referida lista é a Lista de Serviços anexa a Lei nº 116/2003. Prestação de serviços é a transferência onerosa por parte de uma pessoa à outra, de um bem imaterial.

a) Competência:

Define a Constituição Federal em seu art. 156, III que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza que não estejam compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. E complementa-se a idéia da competência com o disposto no art. 146, que cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Deste modo, os Municípios têm competência para instituir uma Lista de Serviços com base na lista da Lei Complementar 116/2003.

2.3.7. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

A Lei nº 10.168 de 29 de dezembro de 2000, instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, aplicável a fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 2001. O seu art. 1º diz que o objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica

e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

O art 2º da Lei 10.168/00 dispõe que, para fins de atendimento ao programa de que trata o artigo anterior, fica instituída a CIDE, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso e adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

E a partir de 01 de janeiro de 2002, esse artigo 2º sofreu uma alteração passando a dispor:

§ 2º. A partir de 01-01-2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties a qualquer título, a beneficiários residente ou domiciliados no exterior.

A alíquota da contribuição é de 10% e incidirá sobre os valores pagos ou creditados, a cada mês, para residentes ou domiciliados no exterior.

2.3.8. Instituto Nacional da Seguridade Social

Em 1943 o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio elaborou o primeiro projeto de Consolidação das Leis da Previdência Social, assim como a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452 de 1º de abril de 1943. A Resolução nº 1500 de 27 de dezembro de 1963, do Departamento Nacional de Previdência Social, aprovou o Regimento único dos Institutos de Aposentadoria e

Pensões. O Decreto Lei 72 de 21 de novembro de 1966, reuniu todos os institutos de aposentadorias e pensões no Instituto Nacional da Previdência Social – INPS; a Lei nº 5.316 de 14 de setembro de 1967, integrou o seguro de acidentes de trabalho na Previdência Social.

O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS foi criado mediante a fusão do IAPAS com o INPS em 1990. A Medida Provisória 1.526 de 05 de novembro de 1996 dispôs sobre o regimento tributário das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. Em 06 de maio de 1999, a Lei 3.048 aprovou o Regulamento da Previdência Social, em vigor atualmente.

O art. 143 da Instrução Normativa 20, de 18 de maio de 2000, resolve: “A contribuição a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas do RPS, é de 20%. (vinte por cento)” O art. 144 da mesma Instrução Normativa determina que: “A contribuição a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual é de 20% (vinte por cento).”

Os riscos ambientais do trabalho – RAT variam de acordo com o risco que a atividade oferece: risco leve 1%, risco médio 2%, e risco Grave 3%, sobre a remuneração recebida a título de salário, horas extras, adicionais, etc.

No caso de empresas comerciais ainda temos o FPAS, que de acordo com o código 515, que tem as alíquotas de: 2,5% para Salário Educação; 0,2% para o INCRA; 1,0% para o SENAC; 1,5% para o SESC; 0,6% para o SEBRAE, totalizando 5,8%.

2.4. ECONOMIA TRIBUTÁRIA

Os impostos, as taxas e as contribuições representam grandes custos para as empresas, e a economia deste impostos, tornou-se questão de primordial para a sobrevivência das empresas.

Apesar das mudanças na política brasileira, as empresas continuam tendo uma grande carga tributária, e a maneira mais fácil de minimizar essa carga tributária é fazendo um planejamento tributário.

2.4.1. Planejamento Tributário

Caso o contribuinte pretenda diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal ou economia legal (planejamento tributário) e a forma ilegal denomina-se sonegação fiscal. O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

De acordo com CAMPOS (1986, p.19), "O Planejamento Tributário parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de ordenar de forma que paguem o mínimo de tributos em face da legislação correspondente".

É sabido que os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração

do ônus tributário. Estima-se que, no Brasil, em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, imprescindível à adoção de um sistema de economia legal.

2.4.2. Principais Vantagens

O início de um novo ano traz à tona uma preocupação primordial para a sobrevivência das empresas: o planejamento tributário. Por meio dele, inúmeras decisões devem ser tomadas, de maneira que todos os passos a serem dados durante o ano devem ser esquematizados e combinados com a legislação. Isso se torna ainda mais essencial, se considerarmos o cenário brasileiro atual, onde o planejamento é imprescindível para obter sucesso, ou simplesmente para sobreviver.

Assim, empresas eficientes costumam contar com investimentos nesse setor, pois a redução de custos resultante de um planejamento tributário bem elaborado costuma ser considerável, sem contar a redução de riscos relacionada a possíveis autuações fiscais.

É importante esclarecer que o planejamento tributário passa longe da sonegação fiscal, pois propõe atitudes que reduzirão o valor dos tributos devidos, sem, contudo, sonegar ou fraudar o fisco. Na verdade, tudo é feito em conformidade com a legislação; e aqui encontramos mais um motivo para investir nesse assunto: a legislação tributária é demasiadamente complexa, o que ocasiona a necessidade de

auxílio de consultores especializados, para que seja possível cumprir com todas as obrigações tributárias exigidas pelo fisco de maneira correta, sem comprometer o controle de custos.

Nesse contexto, por meio de estudos da realidade de cada empresa, aliado a um profundo conhecimento da legislação, é possível, em muitos casos, diminuir o valor devido de tributos, sem infringir a legislação tributária. Se considerarmos que cada obrigação acessória a ser preenchida e entregue ao fisco também tem um custo para a empresa, igualmente é possível trabalhar com a diminuição de custos, escolhendo o regime de tributação que tenha menos encargos para o contribuinte, ou pelo menos, orientando para o correto preenchimento de cada Declaração, evitando aborrecimentos desnecessários que podem decorrer do envio de informações equivocadas. Isso tudo, em última instância, diminui o risco de autuações fiscais, e suas conseqüentes penalidades diretas e indiretas.

2.5. FORMAS DE TRIBUTAÇÃO

As Pessoas Jurídicas por opção ou determinação legal poderão optar pelas seguintes formas de tributação na área Federal. São elas: Lucro Real; Lucro Presumido ; Lucro arbitrado, Simples Federal (ME e EPP);

2.5.1. Lucro Real

A tributação com base no Lucro Real constitui a regra geral de cálculo e declaração do imposto de renda, estando disponível para todos os contribuintes. Neste regime, a apuração do imposto é feita segundo registros contábeis efetuados

sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. Conseqüentemente é necessária a manutenção de escrita contábil, e, em especial, do Livro de Apuração do Lucro Real. Por ser obrigatório para empresas com faturamento acima de R\$ 48 milhões, é a modalidade que concentra as grandes empresas, além dos bancos e demais instituições financeiras. As Pessoas Jurídicas tributadas pelo lucro real, poderão determinar o lucro com base anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei 9.430/96.

De acordo com LATORRACA a definição de real é:

A palavra real é usada pelo CTN para exprimir o que não é presumido nem arbitrado. Verdadeiro no sentido do que é convencional; no sentido do que é aceito para todos os fins e efeitos de direito. As expressões lucro real ou renda real constituem peculiaridades do imposto sobre a renda e parecem ter sido empregadas para enfatizar a existência das duas formas possíveis: presunção e arbitramento. (LATORRACA 1988, p.105).

No regime de tributação pelo Lucro Real, o contribuinte deve ajustar seu lucro contábil, conforme a legislação fiscal, de modo a refletir sua real capacidade contributiva. O Lucro Real, definido pela legislação, é a base do IRPJ sendo que o seu valor pode ser substancialmente diferente do valor do lucro contábil. A diferença origina-se dos ajustes realizados, mediante deduções e adições ao lucro contábil. O contribuinte somente estará obrigado a pagar o imposto de renda caso apure Lucro Real positivo, indicador de renda tributável.

No lucro real anual, a empresa pode recolher os tributos mensalmente calculados com base no faturamento, de acordo com um percentual de lucro estipulado pelo governo, sobre o qual se aplica a alíquota do IRPJ e da CSLL, de forma semelhante ao lucro presumido. A diferença é que, no final do ano, a empresa levanta o balanço anual e apura o lucro real no exercício, ajustando o valor do imposto ao seu resultado real. Nesta modalidade a empresa poderá suspender ou

reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor do imposto acumulado já pago excede o valor do devido, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Já no lucro real trimestral, o IRPJ e a CSLL são calculados com base no balanço da empresa, sendo que cada trimestre corresponde a um período-base. Nesta modalidade o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá deduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes. Essa pode ser uma boa opção para empresas com lucros lineares, ou seja, para as empresas com picos de faturamento, durante o exercício, a opção pelo lucro real anual pode ser mais vantajosa porque a empresa poderá suspender ou reduzir os impostos, quando perceber que pagou imposto a mais, bem como, o prejuízo pode ser compensado integralmente no mesmo ano.

a) Apuração Anual

As pessoas jurídicas que optarem pelo lucro real anual, deverão pagar os impostos mensalmente, sobre o lucro calculado por estimativa. A alíquota é de 15% e adicional de 10% no que exceder a 20.000,00 no mês.

A base do imposto a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas.

No Lucro Real Anual, a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com lucros apurados dentro do mesmo ano-calendário. Assim, o lucro de

janeiro poderá ser compensado com prejuízo de fevereiro ou dezembro, e o lucro de março poderá ser compensado com o prejuízo de qualquer mês.

b) Apuração Trimestral

A base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. Para efeito da incidência do imposto sobre a renda, o lucro real das pessoas jurídicas deve ser apurado na data de encerramento do período de apuração, que no caso da opção pelo Lucro Real Trimestral será: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

No lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não poderá ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano. O Prejuízo fiscal do trimestre só poderá reduzir o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes.

2.5.2. Lucro Presumido

É uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo da Contribuição Social e do Imposto de Renda das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas à apuração do Lucro Real. Esta modalidade possibilita ao contribuinte uma significativa redução das obrigações acessórias, particularmente no que se refere à manutenção dos livros fiscais, podendo manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou utilizar apenas o Livro Caixa e o Livro de Registro de Inventário.

O Lucro presumido foi criado pela Lei 6.468 de 14 de novembro de 1977, para simplificar a tributação das pessoas jurídicas de pequeno porte, e em seu parágrafo único do art. 1 determinava: "A forma de tributação de que trata essa lei ressalvado o estabelecimento no seu art. 10, aplica-se exclusivamente as pessoas jurídicas que se dediquem às atividades comerciais e industriais, e cujo capital registrado não exceda a Cr\$1.000.000,00 (Um milhão de cruzeiros)" Mas O Lucro presumido sofreu muitas alterações desde a sua criação e atualmente, é regido pelo Decreto 3.000 de 26/03/1999. A opção pelo lucro presumido é exercida com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro trimestre do ano calendário, e é definitiva para todo o ano.

Segundo NEVES, VICECONTI e GUAZZELLI (1996, p 9), lucro presumido: "é uma modalidade optativa de apurar o lucro e conseqüentemente, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas que, observando determinados limites e condições, dispensa a escrituração contábil, exceto o Livro registro de Inventário e Livro Caixa, partindo dos valores globais da receita para presumir o lucro a ser tributado".

Nesse sistema, a base de cálculo do IR e da CSLL é obtida com base na presunção da margem de lucro obtível em relação ao faturamento total da empresa. Os percentuais necessários ao cálculo do Lucro Presumido são definidos na legislação e variam segundo a atividade econômica do contribuinte.

A opção do IRPJ pelo lucro presumido, que também é pago trimestralmente. Mas ele incide sobre as receitas com base em percentual de presunção definido em lei, variando de acordo com a atividade. Há alguns tipos de receita que entram direto no resultado tributável, como ganhos de capital. Nem todas as companhias podem optar pelo lucro presumido, portanto será necessário verificar o objeto social da

empresa e o faturamento. Esta modalidade de tributação pode ser vantajosa para empresas com margens de lucratividade bem superior a definida pelo governo.

2.5.3. Lucro Arbitrado

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso. Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

O lucro arbitrado pode ser aplicado a qualquer pessoa jurídica, mas não deve ser encarado como modalidade optativa ou favorecida de tributação, pois representa a determinação do lucro e do imposto para contribuintes que descumprem as normas legais relativas às apurações de lucro real ou presumida.

A determinação deste lucro é feita através de aplicação de percentuais diferenciados e específicos sobre o valor da receita mensal.

A adoção do regime de tributação com base no lucro arbitrado só é cabível na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento previsto na legislação tributária. Ocorrendo tal situação e conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá arbitrar o lucro tributável do respectivo ano-calendário, ou somente de um trimestre, sendo-lhe assegurado o direito de permanecer no regime do lucro real nos demais períodos de apuração trimestrais.

Hipóteses de arbitramento do lucro previstas na legislação tributária:

a) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real;

b) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular;

c) o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;

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

e) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou sub-conta, os lançamentos efetuados no Diário;

f) o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real.

2.5.4. Alíquotas e Adicional do Imposto de Renda e Alíquotas da Contribuição Social

A alíquota do imposto de renda depende do ramo de atividade, ela pode ser de 1,6%, 8%, 16% ou 32%, que incidirá sobre a base de cálculo arbitrada é de 15%. E ainda tem o adicional do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas tributadas que serão calculadas mediante a aplicação do percentual de 10% sobre a parcela do lucro que exceder ao valor de R\$60.000,00 em cada trimestre. O valor do adicional deverá ser recolhido integralmente, não sendo admitida quaisquer deduções. E a Alíquota da contribuição Social 9% lucro real e 2,88% lucro presumido.

2.5.5. Comparativo Tributário entre Lucro Real e Lucro Presumido

LUCRO REAL		LUCRO PRESUMIDO	
IMPOSTO DE RENDA – IRPJ	15% S/ LUCRO LÍQUIDO =Total das Receitas - Total das Despesas dedutíveis e permitidas.	IMPOSTO DE RENDA – IRPJ	15% S/ o Lucro Presumido calculado da seguinte forma: 8% para Indústria e/ou Comércio, 16% para Transportes e 32% para prestadoras de serviços.
PIS/PASEP	1,65% SOBRE O FATURAMENTO TOTAL (VENDAS + SERVIÇOS + RECEITAS FINANCEIRAS, ETC).	PIS/PASEP	0,65% SOBRE O FATURAMENTO TOTAL (VENDAS + SERVIÇOS + RECEITAS FINANCEIRAS, ETC).
COFINS	7,6% SOBRE O FATURAMENTO TOTAL (VENDAS + SERVIÇOS + RECEITAS FINANCEIRAS, ETC). Não cumulativo no caso de empresas industriais e comerciais.	COFINS	3% SOBRE O FATURAMENTO TOTAL (VENDAS + SERVIÇOS + RECEITAS FINANCEIRAS, ETC).
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – CSLL	9% S/ LUCRO LÍQUIDO =Total das Receitas - Total das Despesas dedutíveis e permitidas.	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - CSLL	2,88% SOBRE O FATURAMENTO TOTAL (VENDAS + SERVIÇOS + RECEITAS FINANCEIRAS, ETC).
IMPOSTO DE RENDA – ADICIONAL	10% APLICADO SOBRE A DIFERENÇA, QUANDO O LUCRO LÍQUIDO ULTRAPASSAR A R\$ 60 MIL NO TRIMESTRE.	IMPOSTO DE RENDA – ADICIONAL	10% APLICADO SOBRE A DIFERENÇA, QUANDO O LUCRO PRESUMIDO ULTRAPASSAR A R\$ 60 MIL NO TRIMESTRE.

2.5.6. Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

A Lei nº 9.317 de 05 de dezembro de 1996, em seu art. 1º, institui o tratamento diferenciado e simplificado para as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, com relação a impostos e contribuições. Os pequenos estabelecimentos comerciais, industriais ou prestadores de serviços podem optar por

qualquer das modalidades citadas, mas pode também optar pelo SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições). O SIMPLES é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável somente às micro e pequenas empresas e constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos sobre a receita bruta.

Por esse sistema, considera-se no ano calendário receita bruta igual ou inferior para Micro empresas de R\$ 240.000,00 e para empresas de pequeno porte R\$ 2.400.000,00. Incluem-se os impostos como IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, e ainda à parte da empresa do INSS.

Mas nem todas as empresas podem optar pelo Simples, existem algumas vedações além do limite de receita bruta, também não pode optar pelo Simples; Sociedade por ações, banco comercial, de investimento, desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresas de seguro privados e de capitalização e entidades de previdência provada aberta, quando o titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 2.400.000,00; quando houver participação de pessoa jurídica no capital entre outras.

A pessoa jurídica que optar por se inscrever no Simples terá os seguintes benefícios:

a) Tributação com alíquotas mais favorecidas e progressivas, de acordo com a receita bruta auferida;

b) Recolhimento unificado e centralizado de impostos e contribuições federais, com a utilização de um único DARF (DARF-Simples), podendo, inclusive, incluir impostos estaduais e municipais, quando existirem convênios firmados com essa finalidade;

c) Cálculo simplificado do valor a ser recolhido, apurado com base na aplicação de alíquotas unificadas e progressivas, fixadas em lei, incidentes sobre uma única base, a receita bruta mensal;

d) Dispensa da obrigatoriedade de escrituração comercial para fins fiscais, desde que mantenha em boa ordem e guarda, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações, os Livros Caixa e Registro de Inventário, e todos os documentos que serviram de base para a escrituração;

e) Dispensa a pessoa jurídica do pagamento das contribuições instituídas pela União, destinadas ao Sesc, ao Sesi, ao Senai, ao Senac, ao Sebrae, e seus congêneres, bem assim as relativas ao salário-educação e à Contribuição Sindical Patronal (IN SRF nº 355, de 2003, art.5º, § 7º);

f) Dispensa a pessoa jurídica da sujeição à retenção na fonte de tributos e contribuições, por parte dos órgãos da administração federal direta, das autarquias e das fundações federais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60; e IN SRF nº 306, de 2003, art. 25, XI);

g) Isenção dos rendimentos distribuídos aos sócios e ao titular, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, exceto os que corresponderem a *pró-labore*, aluguéis e serviços prestados, limitado ao saldo do livro caixa, desde que não ultrapasse a Receita Bruta.

Lei complementar nº 123 de 14/12/2006.

O Simples Federal, aprovado pela Lei nº 9.317, de 05/12/1996, será extinto, a partir de 01/07/2007, conforme disposto no art. 89 da Lei complementar nº 123 de 14/12/2006, a qual instituiu o novo regime para as microempresas e empresas de pequeno porte denominado "Simples Nacional". Os optantes do Simples Federal permanecerão no regime até 30/06/2007.

Alíquotas do simples vigente a partir de 2006

Receita Acumulada/ano R\$	TIPO EMPRESA	Percentual Empresa Comercial	Percentual Empresa Industrial (IPI)	Percentual Empresa Serviços *
até 60.000,00	ME	3,0%	3,5%	4,5%
de 60.000,01 até 90.000,00	ME	4,0%	4,5%	6,0%
de 90.000,01 até 120.000,00	ME	5,0%	5,5%	7,5%
de 120.000,01 até 240.000,00	ME	5,4%	5,9%	8,1%
até 240.000,00	EPP	5,4%	5,9%	8,1%
de 240.000,01 até 360.000,00	EPP	5,8%	6,3%	8,7%
de 360.000,01 até 480.000,00	EPP	6,2%	6,7%	9,3%
de 480.000,01 até 600.000,00	EPP	6,6%	7,1%	9,9%
de 600.000,01 até 720.000,00	EPP	7,0%	7,5%	10,5%
de 720.000,01 até 840.000,00	EPP	7,4%	7,9%	11,1%
de 840.000,01 até 960.000,00	EPP	7,8%	8,3%	11,7%
de 960.000,01 até 1.080.000,00	EPP	8,2%	8,7%	12,3%
de 1.080.000,01 até 1.200.000,00	EPP	8,6%	9,1%	12,9%
De 1.200.000,01 até 1.320.000,00	EPP	9,0%	9,5%	13,5%
De 1.320.000,01 até 1.440.000,00	EPP	9,4%	9,9%	14,1%
De 1.440.000,01 até 1.560.000,00	EPP	9,8%	10,3%	14,7%
De 1.560.000,01 até 1.680.000,00	EPP	10,2%	10,7%	15,3%
De 1.680.000,01 até 1.800.000,00	EPP	10,6%	11,1%	15,9%
De 1.800.000,01 até 1.920.000,00	EPP	11,0%	11,5%	16,5%
De 1.920.000,01 até 2.040.000,00	EPP	11,4%	11,9%	17,1%
De 2.040.000,01 até 2.160.000,00	EPP	11,8%	12,3%	17,7%
De 2.160.000,01 até 2.280.000,00	EPP	12,2%	12,7%	18,3%
De 2.280.000,01 até 2.400.000,00	EPP	12,6%	13,1%	18,9%

Fonte: Site da Receita Federal – 03/05/2007

2.5.7. Super Simples

A Lei Complementar nº 123/2006, instituiu, a partir de 01.07.2007, novo tratamento tributário simplificado, também conhecido como Simples Nacional ou Super Simples.

Interessante avanço da Reforma Tributária, fruto de um acordo da base governista com o PSDB, a proposta do Super Simples trata-se de um regime de tributação único abrangendo impostos e contribuições da União, dos Estados e

Distrito Federal e dos municípios. Será optativo para o contribuinte, com recolhimento unificado e centralizado e distribuição imediata dos recursos pertencentes aos respectivos órgãos envolvidos. Poderão ser criadas condições de enquadramento diferenciadas nesse programa, variando de Estado para Estado. A arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas por União, Estados e municípios. Os regimes especiais de tributação para micro e pequenas empresas próprios de cada Estado, do Distrito Federal ou de cada município serão extintos a partir da entrada em vigor desse sistema diferenciado de tributação.

O Simples Nacional estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Tal regime substituirá, a partir de 01.07.2007, o Simples Federal (Lei 9.317/1996), que ficará revogado a partir daquela data.

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: Imposto sobre a Renda da pessoa Jurídica – IRPJ, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, exceto o devido na importação, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o financiamento da Seguridade Social – COFINS, exceto o devido na importação, Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, exceto o devido na importação, Contribuição para Seguridade Social, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e serviços - ICMS e Imposto sobre Serviços – ISS.

2.6. RAMOS DE ATIVIDADES

As empresas podem ser classificadas nos seguintes ramos de atividades: Comercial, de Serviços ou Industrial.

2.6.1. Comercial

Empresas comerciais - São aquelas que vendem mercadorias diretamente ao consumidor – no caso do comércio varejista – ou aquelas que compram do produtor para vender ao varejista – comércio atacadista.

Exemplos: restaurante, supermercado, atacado de laticínios, armário, loja de ferragem.

2.6.2. Serviços

Empresas de prestação de serviços - São aquelas cujas atividades não resultam na entrega de mercadorias, mas da oferta do próprio trabalho ao consumidor.

Exemplos: - lavanderia, - cinema, hospital, escola.

2.6.3. Indústria

Empresas industriais - São aquelas que transformam matérias-primas, manualmente ou com auxílio de máquinas e ferramentas, fabricando mercadorias. Abrangem desde o artesanato até a moderna produção de instrumentos eletrônicos. Exemplos: fábrica de móveis artesanais, fábrica de roupas, fábrica de esquadrias, fábrica de computadores.

2.7. CLASSIFICAÇÃO DA EMPRESA

As microempresas e empresas de pequeno porte possuem dois regimes de tratamento jurídico diferenciado e simplificado:

a) Lei 9.841, de 05/10/1999 (Estatuto da Micro e Pequena Empresa). O Estatuto é aplicado nos campos administrativo, trabalhista, previdenciário, creditício e de desenvolvimento empresarial;

b) Lei 9.317, de 05/12/1996 (Simples). Em regra, os Estados e Municípios que não firmaram convênio com a União, para adoção do Simples em suas competências tributárias, também possuem regimes tributários simplificados próprios.

2.7.1. Empresa de Pequeno Porte

Considera-se Empresa de Pequeno Porte, para efeito do Simples, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (Duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (Dois milhões e quatrocentos mil reais).

2.7.2. Microempresa

Considera-se Microempresa, para efeito do Simples, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (Duzentos e quarenta mil reais).

2.7.3. Demais Empresas

Por não se enquadrarem em ME ou EPP, consideramos que essas empresas são demais, como exemplo as empresas que ultrapassem o faturamento de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), ou que optem pelo lucro real, ou constituída sob a forma de sociedade por ações;

2.8. TIPOS DE SOCIEDADE

Sociedade é uma pessoa jurídica de direito privado. Constitui-se quando duas ou mais pessoas se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. O novo Código Civil classifica duas espécies de sociedades: a empresária e a simples:

2.8.1. Sociedade Empresária

Exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços, constituindo uma empresa. O representante legal da empresa passa a ser o administrador e substitui a antiga figura de sócio gerente. Os tributos existentes sobre essa pessoa jurídica são os mesmos existentes para qualquer outro tipo de sociedade, que varia dentro de regimes estipulados de acordo com o ramo de atividade e com o faturamento, na esfera federal, estadual e municipal.

A inscrição da sociedade empresária é obrigatória e deve ser feita no Registro Público de Empresas Mercantis (Junta Comercial) antes do início da atividade.

2.8.2. Sociedade Simples

São aquelas formadas por pessoas que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo se contar com auxiliares ou colaboradores. Objetiva a prestação de serviços relacionados à habilidade profissional e intelectual pessoal dos sócios, é vedado o enquadramento das empresas com atividade de comércio e indústria nessa espécie de sociedade. A responsabilidade de cada sócio é ilimitada e os sócios respondem, ou não, subsidiariamente pelas obrigações sociais, conforme previsão no Contrato Social. Os tributos existentes sobre essa pessoa jurídica variam dentro de regimes estipulados de acordo com o ramo de atividade e com o faturamento da empresa, na esfera federal, estadual e municipal. A inscrição da Sociedade Simples deve ser feita no Registro Civil das Pessoas Jurídicas (Cartório) do local da sua sede e não na Junta Comercial como as sociedades empresárias.

2.8.3. Espécies de Sociedades Empresárias

As Sociedades Empresárias podem ser classificadas em Sociedades em Nome Coletivo, Sociedade em Comandita Simples, Sociedade Limitada, Sociedade Anônima (por ações), Sociedade em Comandita por Ações, vejamos:

a) Sociedade em Nome Coletivo - deve ser constituída somente por pessoas físicas, sendo que todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

b) Sociedade em Comandita Simples - possui dois tipos de sócios, os comanditados que são pessoas físicas responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais; e os comanditários, obrigados somente pelo valor de sua quota.

c) Sociedade Limitada - é aquela em que a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

d) Sociedade Anônima (por ações) - tem o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

e) Sociedade em Comandita por Ações - tem o capital dividido em ações, regendo-se pelas normas relativas às sociedades anônimas.

2.8.4. Tipos Societários Simples:

a) Sociedade em Nome Coletivo - constituída somente por pessoas físicas, sendo que todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

b) Sociedade em Comandita Simples - possui dois tipos de sócios, os comanditados que são pessoas físicas responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais; e os comanditários, obrigados somente pelo valor de sua quota.

c) Sociedade Limitada - é aquela em que a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

d) Cooperativa - sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades por possuir características próprias.

Têm-se, ainda, duas outras figuras que são:

a) Empresário Individual - Exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços, ou melhor, é a pessoa física, individualmente considerada, sendo obrigatória a sua inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis antes do início da atividade. O patrimônio particular do sócio confunde-se com o da empresa. A consequência é que as dívidas existentes da empresa podem ser cobradas da pessoa física. O empresário é equiparado a uma pessoa jurídica e portanto obrigatória sua inscrição na Receita Federal através do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e os tributos incidentes são os mesmos existentes para qualquer outro tipo de sociedade.

b) Autônomo - Exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo sem contar com colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. É exclusivamente prestador de serviços e não possui CNPJ. São vedadas a possibilidade do exercício do comércio ou de atividade industriais sem o devido registro como empresário ou como sociedade empresária. Formaliza sua atividade mediante alvará da Prefeitura e inscrição no Instituto

Nacional do Seguro Social (INSS). Tributa mensalmente ou anualmente pelo Imposto Sobre Serviços (ISS) e pelo Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), calculado através da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – Anual. Precisa elaborar um livro caixa referente à sua atividade, escriturado segundo normas específicas da Receita Federal. O livro caixa destina-se a excluir da renda tributável da pessoa física despesas necessárias ao exercício da atividade profissional.

3. METODOLOGIA DO TRABALHO DE CONCLUSÃO

Após a realização de uma pesquisa, foi feito um levantamento, um estudo de caso, junto à empresa estudada, extraindo-se dados de documentos do ano de 2006.

A pesquisa, objetivo deste trabalho, visou contribuir para que a empresa estudada possa optar pelo melhor forma de tributação.

A metodologia adotada para o desenvolvimento e estruturação deste estudo de caso, baseado em dados, coletados de balanços, balancetes, livro diário e livro razão de um Posto de combustíveis na região de Ponta Grossa – Paraná.

Os dados relativos à pesquisa bibliográfica e do estudo de caso, foram estruturados em forma de texto, divididos em itens e subitens, descrevendo os aspectos principais da legislação e os efeitos desta em um caso real, demonstrados em quadros.

4. ESTUDO DE CASO

O presente estudo irá abordar uma pesquisa a respeito da carga tributária incidentes em postos de combustíveis, fazendo comparações entre os sistemas existentes na legislação.

4.1. ESTRUTURA DA EMPRESA

A empresa estudada é uma pessoa jurídica de direito privado, que atualmente conta com 08 (oito) funcionários, localiza-se em Ponta Grossa, Paraná, no bairro de Uvaranas, tem uma área de 1.600 m², têm à disposição de seus clientes 08 bombas de combustíveis.

4.1.1. Ramo de Atividade

Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores. A empresa revende combustíveis como: álcool, diesel, gasolina comum e gasolina aditivada.

4.1.2. Regime Tributário

Atualmente o regime de tributação da empresa é Lucro Real, pelo fato de ter que se pagar menos impostos, visto que a empresa tem bastantes despesas.

4.1.3. Principais Tributos Incidentes na Empresa

Neste estudo, faz-se uma reflexão sobre a tributação brasileira, dando destaque para os principais tributos que recaem sobre a empresa que são: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS e INSS.

4.2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Verifica-se que o propósito de efetuar o planejamento tributário para a empresa estudada, para chegar em um resultado, que nos dê uma menor carga tributária e um maior resultado econômico.

Os constantes pacotes fiscais do Governo Federal vêm aumentando cada vez mais a carga tributária e a complexidade dos controles administrativos e financeiros exigidos das empresas brasileiras. Para se manterem rentáveis e atrativas aos participantes dos lucros, elas precisam reduzir um dos seus maiores custos que são os tributos, dentro dos parâmetros legalmente permitidos.

Um dos mais importantes caminhos a serem seguidos para a redução lícita dos tributos é sem dúvida, o do planejamento fiscal, que possibilita para as empresas uma análise gerencial antecipada sobre a carga tributária que incide sobre suas diversas operações comerciais.

Verifica-se que o Planejamento Tributário é uma grande ferramenta para economia de impostos nas empresas. E com a grande competitividade do mercado atualmente, planejar se torna uma ferramenta muito importante. Com o planejamento tributário, podemos reduzir os impostos legalmente, e nos faz alcançar alguns objetivos definidos. Na empresa estudada vamos fazer um Planejamento Tributário, para apresentar a melhor forma de tributação que a empresa poderá utilizar, com a intenção de diminuição dos impostos.

Ao planejar estamos definindo caminhos que queremos seguir. O Planejamento é uma ferramenta administrativa que possibilita perceber a realidade, avaliar os caminhos, construir um referencial futuro, estruturando, adequando e reavaliando todo o processo a que o planejamento se destina. Sendo, portanto, o lado racional da ação.

4.2.1. Apresentação das Tabelas

Segue abaixo tabelas com formas de tributação e quadro comparativo, para que chegar ao resultado que traga mais economia de impostos. Vamos apresentar tabelas de cálculo do impostos pelo lucro presumido, pelo lucro real e simples, e finalmente tabela comparativa de todas as formas.

a) Lucro Presumido

A empresa estudada pode optar por este regime tributário, pois nem a receita bruta e nem a atividade a impedem.

a.1) Imposto de Renda Pessoa Jurídica

O imposto de renda é calculado com a alíquota de 15%, e como o lucro presumido não ultrapassou o limite de R\$ 60.000,00 no trimestre, não haverá incidência de adicional de 10%.

Tabela - 1 - Lucro Presumido do Exercício - 2006 – Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

1º	01/01/06-31/03/06	1.151.902,77	1.151.902,77	5.897,74
2º	01/04/06-30/06/06	1.034.772,09	1.034.772,09	5.298,03
3º	01/07/06-30/09/06	918.609,54	918.609,54	4.703,28
4º	01/10/06-31/12/06	1.042.151,12	1.042.151,12	5.335,81
Total		4.147.435,52	4.147.435,52	21.234,86

a.2) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A base de cálculo da Contribuição social sobre o Lucro Líquido é apurada á alíquota de 12%. Na tabela abaixo se calcula o valor do faturamento jogando-se a base da CSLL que é de 9 % e multiplicando-se pela alíquota.

Tabela – 2 – Lucro Presumido do Exercício 2006 – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Trimestre	Período	Receita Bruta	Lucro Presumido	IRPJ
1º	01/01/06-31/03/06	1.151.902,77	1.151.902,77	12.440,55
2º	01/04/06-30/06/06	1.034.772,09	1.034.772,09	11.175,53
3º	01/07/06-30/09/06	918.609,54	918.609,54	9.920,98
4º	01/10/06-31/12/06	1.042.151,12	1.042.151,12	11.255,23
		4.147.435,52	4.147.435,52	44.792,29

a.3) Programa de Integração Social e Contribuição para financiamento da Seguridade Social.

No regime de Lucro Presumido, ao calcular o Pis e Cofins, deve-se aplicar as alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente, sobre o faturamento mensal, como mostra a tabela abaixo.

Tabela – 3 – Lucro Presumido do Exercício 2006 – Programa de Integração Social e Contribuição para financiamento da Seguridade Social.

Mês	Receita Bruta	Pis 0,65%	Cofins 3%
Janeiro	368.105,68	2.392,68	11.043,17
Fevereiro	368.088,72	2.392,57	11.042,66
Março	415.708,37	2.702,10	12.471,25
Abril	392.275,46	2.549,79	11.768,26
Mai	344.705,31	2.240,58	10.341,15
Junho	297.791,32	1.935,64	8.933,74
Julho	321.007,68	2.086,55	9.630,23
Agosto	326.699,40	2.123,54	9.800,98
Setembro	270.902,46	1.760,86	8.127,07
Outubro	332.842,57	2.163,47	9.985,27
Novembro	324.122,95	2.106,80	9.723,68
Dezembro	385.185,60	2.503,70	11.555,56
Soma	4.147.435,52	26.958,28	124.423,06

a.4) Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS

Neste caso a empresa é responsável por uma contribuição ao INSS de 28,8%, sobre a folha de pagamento dos funcionários, e 20% da parte dos sócios ou diretores que tenham retiradas de pró-labore.

Tabela – 4 – Lucro Presumido do Exercício 2006 - Contribuição ao INSS – Exercício 2006

Proventos	Remuneração	Empresa20%	Rat – 3%	Terceiros 5,8%	Total
Salários	67.965,84	13.593,16	2.038,97	3.942,01	87.539,98
Pro labore	12.000,00	2.400,00	0,00	0,00	14.400,00
Autônomos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Soma	79.965,84	15.993,16	2.038,97	3.942,01	101.939,98

b) Lucro Real

b.1) Apuração trimestral

As empresas podem adotar o recolhimento do IRPJ e CSLL com base na apuração trimestral do Lucro Real a partir de balanço levantado a cada trimestre do ano calendário, para recolhimento no trimestre seguinte.

Tabela – 5 – Lucro Real do Exercício 2006 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

DRE	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Receita bruta	1.151.902,77	1.034.772,09	918.609,54	1.042.151,12
Impostos s/vendas	2.994,94	1.721,66	658,53	0
Receita líquida	1.148.907,83	1.033.050,43	917.951,01	1.042.151,12
Custos e desp. Oper	1.132.989,14	1.033.799,12	864.614,45	1.022.727,83
Lucro líquido antes do IRPJ	15.918,69	-748,69	53.336,56	19.423,29
IRPJ 15% - a pagar	2.387,80	0,00	8.000,48	2.913,49

Tabela – 6 – Lucro Real do Exercício 2006 – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DRE	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Receita bruta	1.151.902,77	1.034.772,09	918.609,54	1.042.151,12
Impostos s/vendas	2.994,94	1.721,66	658,53	0
Receita líquida	1.148.907,83	1.033.050,43	917.951,01	1.042.151,12
Custos e desp. Oper	1.132.989,14	1.033.799,12	864.614,45	1.022.727,83
Lucro líquido antes do Csll	15.918,69	-748,69	53.336,56	19.423,29
CLL 9%	1.432,68	0,00	4.800,29	1.748,09

b.2) Apuração anual

A empresa pode optar pelo pagamento do imposto mensalmente, por estimativa, suspendendo ou reduzindo o pagamento mensal do imposto de renda e da CSLL, desde que demonstre, com base em balanço ou balancete levantados, observando a legislação comercial e fiscal e transcrito no Livro diário, que o valor devido calculado com base no lucro real do período em curso é igual ou inferior a soma do imposto pago, correspondentes aos meses do mesmo ano calendário anteriores aquele a que se referir o balanço ou balancete.

Tabela – 7 – Lucro Real do Exercício 2006 – Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

MÊS	FATURAMENTO	VENDAS C/SUBSTIT	COMPRAS P/REVENDA	ENERGIA ELETRICA	PIS 1,65	COFINS 7,60
JANEIRO	368.105,68	358.477,65	9.628,03	1.509,83	0,00	0,00
FEVEREIRO	368.088,72	360.728,39	7.360,33	1.817,17	0,00	0,00
MARÇO	415.708,37	410.078,36	6.020,08	1.912,79	0,00	0,00
ABRIL	392.275,46	387.106,60	13.923,07	1.805,65	0,00	0,00
MAIO	344.705,31	339.794,92	23.027,13	1.726,66	0,00	0,00
JUNHO	297.791,32	295.149,33	4.292,47	1.664,25	0,00	0,00
JULHO	321.007,68	318.920,92	719,16	1.829,84	0,00	0,00
AGOSTO	326.699,40	324.680,72	1.101,50	1.270,15	0,00	0,00
SETEMBRO	270.902,46	270.880,96	3.908,90	1.248,79	0,00	0,00
OUTUBRO	332.842,57	332.842,57	0,00	1.294,05	0,00	0,00
NOVEMBRO	324.122,95	324.122,95	0,00	1.806,67	0,00	0,00
DEZEMBRO	385.185,60	385.185,60	0,00	1.668,23	0,00	0,00
Total	4.147.435,52	-	-	-	0,00	0,00

Neste caso para o cálculo do Pis e do Cofins, consideramos a regra da não cumulatividade, aplicando-se as alíquotas de 1,65% para o Pis e 7,60% para o Cofins.

Pelo fato dos produtos vendidos nesta empresa serem maior parte álcool, gasolina e diesel, o valor do pis e do cofins são zero, pois esses produtos são substitutos tributários também para o Pis e o Cofins

c) Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

Pelo fato da empresa ter um faturamento anual de R\$ 4.147.435,52, (quatro milhões, cento e quarenta e sete mil quatrocentos e trinta e cinco reais e cinquenta e dois centavos), ela já não poderia se enquadrar no simples, pois o limite máximo para se enquadrar seria R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Para fins de enquadramento e uso dos benefícios do sistema denominado SIMPLES, devemos considerar o faturamento da empresa. E neste caso a empresa ultrapassa o faturamento para que esse sistema seja vantajoso. Vejamos na tabela abaixo.

Tabela – 8 – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - 2006

Mês	Receita	Acumulado	%	Imposto
Janeiro	368.105,68	368.105,68	6,2%	22.822,55
Fevereiro	368.088,72	736.194,40	7,00%	25.766,21
Março	415.708,37	1.151.902,77	8,60%	35.750,91
Abril	392.275,46	1.544.178,23	9,80%	38.442,99
Maiο	344.705,31	1.888.883,54	11,00%	37.917,58
Junho	297.791,32	2.186.674,86	12,20%	36.330,54
Julho	321.007,68	2.507.682,54	15,12%	48.536,36
Agosto	326.699,40	2.834.381,94	15,12%	49.396,95
Setembro	270.902,46	3.105.284,40	15,12%	40.960,45
Outubro	332.842,57	3.438.126,97	15,12%	50.325,79
Novembro	324.122,95	3.762.249,92	15,12%	49.007,39
Dezembro	385.185,60	4.147.435,52	15,12%	58.240,06
Total	4.147.435,52	4.147.435,52	-	470.675,23

Percebe-se que a opção pelo simples seria uma péssima escolha, pois além de o faturamento anual ultrapassar o limite para optar pelo simples, as alíquotas aplicadas levariam ao pagamento de um imposto bem maior do que se for aplicado às alíquotas do lucro real ou até mesmo o lucro presumido.

d) Apuração do Icms Pelo Regime das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Optantes Pelo Simples Estadual

No Paraná as micro e pequenas empresas que não ultrapassam o limite de faturamento mensal de R\$ 30.000,00 ficam isentas do ICMS.

Tabela – 9 – Alíquotas do ICMS, Regime de Apuração Simples

LIMITES DE TRIBUTAÇÃO

FATURAMENTO BRUTO MENSAL (1) EM R\$	ALÍQUOTA (2)	Dedução
Até 30.000,00	ISENTA	
De 30.000,01 a 66.000,00	2%	600,00
De 66.000,01 a 166.000,00	3%	1.260,00
Acima de 166.000,00 ate 240.000,00	4%	2.920,00

Pelo fato da empresa ultrapassar o limite estipulado pela receita estadual para opção do simples, não se pode calcular o ICMS dessa maneira. Somente podendo ser calculado de forma normal.

e) Apuração Pelo Regime Normal - 2006

Para o cálculo do ICMS pelo regime de tributação normal, as alíquotas variam de 0% a 25% sobre o valor da venda, menos o valor do crédito de ICMS sobre a compra.

Tabela – 10 – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – 2006

Mês	Débitos	Créditos	Saldo
Janeiro	368.105,68	367.641,12	464,56
Fevereiro	368.088,72	367.533,13	555,59
Março	415.708,37	415.276,52	431,85
Abril	392.275,46	391.969,30	306,16
Maiο	344.705,31	344.488,53	216,78
Junho	297.791,32	297.772,29	19,03
Julho	321.007,68	320.757,77	249,91
Agosto	326.699,40	326.432,27	267,13
Setembro	270.902,46	270.898,59	3,87
Outubro	332.842,57	332.842,57	0,00
Novembro	324.122,95	324.122,95	0,00
Dezembro	385.185,60	385.185,60	0,00
	4.147.435,52	4.144.920,64	2.514,88

O valor do icms a partir de outubro de 2006 passou a ser zero, pelo fato da empresa a partir deste mês, passar a vender apenas diesel, álcool e gasolina, e esses produtos tem o icms por substituição tributária.

4.2.2. TABELA COMPARATIVA POR SISTEMA TRIBUTÁRIO FEDERAL – 2006

Com este quadro comparativo podemos visualizar claramente a diferença de resultados que temos ao optar por um tipo de tributação, vejamos abaixo:

Tabela – 11 – Tabela Comparativa dos Sistemas Tributário Federal - 2006

	Simple	Presumido	Real
IRPJ	0,00	21.234,86	13.301,77
CSLL	0,00	44.792,29	7.981,06
PIS	0,00	26.958,28	0,00
COFINS	0,00	124.423,06	0,00
INSS	0,00	21.974,14	21.974,14
ICMS	0,00	2.514,88	2.514,88
DARF-Simples	470.675,23	0,00	0,00
TOTAL	470.675,23	241.897,51	45.771,85

Pelo lucro real tem-se a melhor opção, tendo em vista que o pis e cofins são calculados excluindo-se da base de cálculos compras para revenda, e tendo em vista também que combustíveis são substitutos tributários, tanto do pis e cofins, como no icms.

5. CONCLUSÃO

O planejamento tributário é uma importante ferramenta para as empresas, auxiliando-as em um mercado cada vez mais ágil e competitivo, portanto, sua adoção pode colaborar sobremaneira com o crescimento estratégico das empresas sem violar as regras jurídicas impostas pelo Estado. Assim, longe de se caracterizar como mera redução da carga tributária e, muito menos, como uma forma de sonegação. O planejamento tributário é entendido como um verdadeiro sistema de adequação dos negócios ao mercado e ao ordenamento jurídico, constituindo uma alternativa inteligente colocada à disposição dos contribuintes para livrar-lhes, ainda que parcialmente das altas cargas tributárias impostas pelo fisco.

A presente pesquisa visou apresentar para a empresa em questão, as formas de tributação existentes na esfera federal, analisando a que melhor contribuiu para uma redução nos recolhimentos dos seus tributos, identificando os benefícios, conceitos e formas para elaboração do planejamento tributário.

A pesquisa bibliográfica em livros, artigos, periódicos, revistas especializadas da área e artigos na internet e balanços e balancetes do ano de 2006 da empresa pesquisada, foram às técnicas utilizadas para a elaboração do trabalho. Os resultados apurados indicaram que é de suma importância para as empresas à elaboração do planejamento tributário.

Para a empresa em questão apurou-se que no ano de 2006, a tributação pelo LUCRO REAL se apresentou mais vantajosa em relação ao Lucro Presumido e ao Simples Federal. Concluiu-se que a adoção deste regime de tributação por parte da empresa lhe proporciona, neste período, uma economia nos recolhimentos de seus tributos.

A realização deste trabalho, contribuiu para a construção e aperfeiçoamento do conhecimento na área tributária, enfatizando a importância de planejamento como ferramenta para a tomada de decisões.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

CAMPOS, Cândido Henrique de Campos. **Planejamento Tributário**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1986.

ROSA, Luiz Emygdio F da Rosa Jr. **Direito Financeiro & Direito Tributário**. Renovar, 10ª ed., Rio de Janeiro, 1995.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas**. 27ª ed., São Paulo: Atlas, 2002.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 1988.

MARTINS, Ives Granda da Silva, **Estudos sobre o Imposto de Renda**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1994.

NEVES, Silvério das, VICECONTI, Paulo E.V, GUAZZELLI, Synésio Jr. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. São Paulo: Frase Editora, 1996.

PINTO, João Roberto Domingues, **CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL**. 6ª ed. Revista, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro. Renovar, 1995.

BRASIL - Constituição da República Federativa do Brasil – Saraiva, 1988

BRASIL - Código Tributário Nacional – Saraiva – 2005

Site da Receita Federal: www.receita.fazenda.org.br, 18/05/2007, 15:30 h.

Site da Receita Estadual: www.fazenda.pr.gov.br, 18/05/2007 17:25 h.

Disponível em: www.pg.pr.gov.br

Disponível em: www.ibpt.com.br

Disponível em: www.sebrae.com.br

7. ANEXOS

7.1. ANEXO – I – PRINCIPAIS TÍTULOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Título VI
Da Tributação e do Orçamento
Capítulo I
Do Sistema Tributário Nacional
Seção I

Dos Princípios Gerais

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.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

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.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Seção II

Das Limitações do Poder de Tributar

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II 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;

III cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV utilizar tributo com efeito de confisco;

V estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;

VI instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços

relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 151. É vedado à União:

I instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a

promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Seção III

Dos Impostos da União

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I importação de produtos estrangeiros;

II exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III renda e proventos de qualquer natureza;

IV produtos industrializados;

V operações de crédito, câmbio e seguro, ou

relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI propriedade territorial rural;

VII grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados,

do Distrito Federal e dos Municípios a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de endimentos do trabalho.

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II setenta por cento para o Município de origem.

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.

Seção IV

Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I impostos sobre:

a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

c) propriedade de veículos automotores;

II adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153,

III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

§ 1º O imposto previsto no inciso I, "a":

I relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III terá a competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal.

§ 2º O imposto previsto no inciso I, "b" atenderá ao seguinte:

I será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
IV resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada

pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

XI não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b do caput deste artigo, e os arts. 153, I e II, e 156, III, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.

Seção V

Dos Impostos dos Municípios

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I propriedade predial e territorial urbana;

II transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel.

IV serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.

§ 1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II compete ao Município da situação do bem.

§ 3º O imposto previsto no inciso III não exclui a incidência do imposto estadual previsto no art. 155, I, b, sobre a mesma operação.

§ 4º Cabe a lei complementar:

I fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV.

II excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior.

Seção VI

Da Repartição das Receitas Tributárias

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II cinqüenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

III cinqüenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

I do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à região, na forma que a lei estabelecer;

II do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, Parágrafo único, I e II.

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta Seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. Essa vedação não impede a União de condicionar a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, Parágrafo único, I;

II estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

7.2. ANEXO – II – PRINCIPAIS ARTIGOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

LIVRO PRIMEIRO

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

TÍTULO I

Disposições Gerais

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.

Art. 3º 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.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

TÍTULO II

Competência Tributária

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

CAPÍTULO II

Limitações da Competência Tributária

SEÇÃO I

Disposições Gerais

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; **(Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)**

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Art. 10. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município.

Art. 11. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

TÍTULO III

Impostos

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 17. Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

Art. 18. Compete:

I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios

**7.3. ANEXO – III - TABELA DOS PERCENTUAIS DO IMPOSTO DE RENDA
APLICÁVEIS SOBRE A RECEIA BRUTA**

Tabela dos Percentuais do Imposto de Renda Aplicáveis Sobre a Receita Bruta

Percentual	Ramo de Atividade
1,6%	Receita Bruta na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes
8%	Receita bruta auferida nas atividades comerciais, indústrias, transportes de carga, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, obras por empreitada com fornecimento de material e outras não mencionadas nos demais percentuais.
16%	Entidades financeiras e assemelhadas, empresas de arrendamento mercantis, seguradoras, cooperativas de crédito, entidades de previdência privada aberta; Transportes de passageiros; Exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no caso de transporte de cargas hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada.
32%	Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativas ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra; prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente