

**JOSÉ VANDERLEY BATISTA**

**TRIBUTAÇÃO FEDERAL: LUCRO PRESUMIDO OU LUCRO REAL?  
ESTUDO DE CASO EM EMPRESA REVENDEDORA DE MATERIAL ELÉTRICO**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Aplicadas da Universidade Federal do Paraná como requisito para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientador: Prof. Jaime Bettoni

**CURITIBA**

**2010**

*À minha querida mãe Maria Pureza  
que com sua oração diária  
foi me angariando forças  
para eu não desanimar.*

*À minha querida filha Talita por ser  
a razão da minha dedicação  
e de meus esforços.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos e a todas que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a realização deste trabalho, especialmente aos professores e professoras que ministraram as aulas pelos ensinamentos desafiadores que nos transmitiram.

Ao professor Jaime Bettoni, pelo empenho e compartilhamento do tempo e do conhecimento durante as aulas e na orientação deste trabalho.

Aos colegas de turma, que partilharam suas experiências e contribuíram para ampliar os horizontes do conhecimento.

Aos sócios e colaboradores da empresa estudada, pela abertura e prontidão em fornecer material e informações para realização do estudo de caso efetuado.

Aos familiares que valorizaram a iniciativa de estudar e me incentivaram a ir em frente.

## RESUMO

**BATISTA J.V. – Tributação federal: Lucro presumido ou lucro real? Estudo de caso em empresa revendedora de material elétrico.** A atividade empresarial, para atuar no mercado de maneira competitiva, se vê às voltas com a constante busca de redução de custos e se depara com a realidade da alta carga tributária no Brasil e uma gama de obrigações acessórias decorrentes de uma vasta legislação. Frente a isso há que se envidar esforços no sentido de um planejamento tributário que começa pela escolha do regime a ser adotado se isto lhe for facultado. Com o objetivo de responder a questão de qual regime tributário seria mais vantajoso para uma empresa comercial, foi efetuada a revisão da literatura, principalmente a legislação e abordou-se os principais elementos pertinentes a questão tributária. A realização do trabalho teve uma abordagem metodológica qualitativa e objetivo exploratório-descritivo. O procedimento adotado é o estudo de caso de uma empresa distribuidora de materiais elétricos localizada em Curitiba, com tradição no ramo e particularmente interessada em analisar a sua situação tributária. O trabalho realizado se ateve aos tributos que impactam financeiramente a empresa pela alteração de regime. Parte-se da realidade da empresa, sua organização, situação econômica, participação no mercado e estruturação tributária. A proposta de alteração do regime e o cálculo dos tributos pertinentes através de comparações com o regime atual da empresa ensejam responder a questão de pesquisa. O resultado do estudo aponta para uma vantagem significativa na hipótese de alteração do regime para Lucro real em contrapartida ao regime atual com opção pelo Lucro presumido. As vantagens advindas de tal alteração vão além da simples redução de despesas, impactando positivamente no resultado e no fluxo de caixa.

**PALAVRAS-CHAVE:** Materiais elétricos, Tributos, Planejamento tributário, Lucro Real, Lucro Presumido.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Características de tributo no conceito do CTN .....	16
Quadro 2-Sistemática de cálculo do IRPJ pelo lucro real.....	25
Quadro 3-Sistemática de cálculo da CSLL.....	28
Quadro 4-Cálculo do IRPJ pelo lucro presumido.....	29
Quadro 5-Sistemática de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.....	36
Quadro 6-Cálculo do PIS e da COFINS cumulativos .....	37
Quadro 7-Agrupamento das subcategorias em quatro categorias .....	47
Quadro 8-Principais fornecedores .....	53
Quadro 9-Principais clientes.....	53
Quadro 10-Empresas concorrentes.....	54
Quadro 11-Valores do PIS e da COFINS a recolher .....	63
Quadro 12-Resumo comparativo do ônus tributário.....	71

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1-Percentuais para cálculo do IRPJ no recolhimento por estimativa .....	26
Tabela 2-Alíquotas previstas para arbitramento do lucro .....	31
Tabela 3-Bases e coeficientes para arbitramento de ofício do lucro .....	32
Tabela 4-Principal segmento de atuação por região .....	49
Tabela 5-Quocientes de liquidez .....	55
Tabela 6-Índices da estrutura de capital.....	56
Tabela 7-Indicadores econômicos.....	57
Tabela 8-Comparativo capital de giro.....	57
Tabela 9-Valores do PIS e da COFINS no triênio .....	59
Tabela 10-Demonstrativo de cálculo do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido.....	60
Tabela 11-DRE do triênio .....	61
Tabela 12-Cálculo do débito de PIS e COFINS não cumulativos.....	62
Tabela 13-Cálculo dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos .....	63
Tabela 14-Demonstração do resultado antes do Imposto de Renda.....	64
Tabela 15-Cálculo IRPJ e CSLL pelo Lucro Real.....	65
Tabela 16-Quadro comparativos dos valores apurados .....	66
Tabela 17-Variação do total de tributos.....	69
Tabela 18-Reflexo no Lucro líquido do exercício pela alteração de regime .....	70

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1-Distribuição do mercado por categoria de produto .....	48
Gráfico 2-Distribuição por canal de comercialização .....	48
Gráfico 3-Principal segmento de atuação.....	49
Gráfico 4-Principais clientes .....	50
Gráfico 5-Produtos mais comercializados .....	50
Gráfico 6-Percepção do tamanho total do mercado .....	51
Gráfico 7-Percepção do tamanho do mercado na região sul .....	51
Gráfico 8-Faturamento bruto anual das empresas em geral .....	52
Gráfico 9-Faturamento bruto anual das empresas da região sul.....	52
Gráfico 10-Composição comparativa do capital de giro .....	58
Gráfico 11-PIS e COFINS cumulativos no triênio .....	60
Gráfico 12-Valores de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido .....	61
Gráfico 13-PIS e COFINS não cumulativos no triênio .....	63
Gráfico 14-Valores de IRPJ e CSLL pelo Lucro Real .....	65
Gráfico 15-Ônus tributário em relação à Receita total no regime atual .....	66
Gráfico 16-Ônus tributário em relação à receita total com a alteração do regime....	66
Gráfico 17-Ônus tributário em relação ao Lucro Líquido no Lucro presumido.....	67
Gráfico 18-Ônus tributário em relação ao lucro líquido no Lucro Real .....	67
Gráfico 19-Comparativo de Valores de PIS nas duas sistemáticas.....	68
Gráfico 20-Comparativo dos Valores de COFINS nas duas sistemáticas .....	68
Gráfico 21-Comparativo desembolso com IRPJ nos dois regimes.....	69
Gráfico 22-Comparativo desembolso com CSLL nos dois regimes.....	69
Gráfico 23-Comparativo do total dos tributos nos dois regimes .....	70
Gráfico 24-Reflexo no lucro líquido do exercício pela alteração de regime.....	70

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABREME	- Associação Brasileira dos Revendedores e Distribuidores de Materiais elétricos
CF	- Constituição Federal
COFINS	- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	- Código Tributário Nacional
DARF	- Documento de Arrecadação de Receitas Federais
FAP	- Fundo de Aposentadoria Programada Individual
IBFB	- International Bureau of Fiscal Documentation
IBPT	- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	- Imposto Sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IGPM	- Índice Geral de Preços do Mercado
IR	- Imposto de Renda
IRPJ	- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISSQN	- Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
LAIR	- Lucro antes do Imposto de Renda
LALUR	- Livro de Apuração do Lucro Real
PIS	- Programa de Integração Social
RFB	- Receita Federal do Brasil
SEBRAE	- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SELIC	- Sistema Especial de Liquidação e de Custódia



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>13</b>
2.1	HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL .....	13
2.2	CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS .....	15
2.2.1	Conceito de tributo .....	15
2.2.2	Espécies de Tributos.....	16
2.2.2.1	Imposto .....	16
2.2.2.2	Taxa .....	17
2.2.2.3	Contribuição de Melhoria .....	18
2.2.2.4	Empréstimos Compulsórios .....	18
2.2.2.5	Contribuições Sociais.....	18
2.3	ELEMENTOS ESSENCIAIS.....	19
2.3.1	Fato gerador.....	19
2.3.2	Obrigação Principal.....	20
2.3.3	Obrigação Acessória.....	21
2.4	REGIMES DE TRIBUTAÇÃO.....	21
2.4.1	Regimes aplicáveis ao IRPJ E CSLL .....	21
2.4.1.1	Lucro real .....	22
2.4.1.1.1	Obrigatoriedade.....	22
2.4.1.1.2	Adições.....	23
2.4.1.1.3	Exclusões.....	24
2.4.1.1.4	C�culo do IRPJ.....	25
2.4.1.1.5	Recolhimento por estimativa .....	26
2.4.1.1.6	C�culo da CSLL .....	27
2.4.1.2	Lucro Presumido .....	29
2.4.1.3	Lucro Arbitrado.....	30
2.4.2	Regimes aplicáveis ao PIS e � COFINS .....	33
2.4.2.1	Regime de incidência não-cumulativa.....	34
2.4.2.2	Regime de incidência cumulativa .....	36
2.5	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	37
2.5.1	Sonegação e Fraude.....	38
2.5.2	Elisão e Evasão fiscal .....	39
2.5.3	Conceito de Planejamento Tributário .....	39
2.5.4	Tipologia e classificação do planejamento tributário .....	40
2.5.5	Esferas de operação e aspectos do Planejamento tributário .....	42
2.5.6	Função da Contabilidade no Planejamento Tributário.....	43
<b>3</b>	<b>ESTUDO DE CASO</b> .....	<b>44</b>
3.1	DADOS DA EMPRESA A SER ESTUDADA.....	44
3.1.1	Identificação e história.....	44
3.1.2	Organização .....	44
3.1.3	Mercado .....	45
3.1.4	Fornecedores .....	53
3.1.5	Clientes .....	53
3.1.6	Concorrentes.....	54
3.2	SITUAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA DA EMPRESA .....	54

3.2.1	Situação financeira.....	55
3.2.2	Situação da Estrutura de Capital.....	55
3.2.3	Análise Econômica.....	56
3.2.4	Análise do capital de giro .....	57
3.3	SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	58
3.3.1	Tributação pelo lucro presumido .....	59
3.3.2	Alteração de Regime.....	62
3.3.2.1	Cálculo de PIS e COFINS .....	62
3.3.2.2	Cálculo do IRPJ e CSLL.....	64
3.3.3	Análise do resultado.....	65
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>72</b>
	<b>APÊNDICES.....</b>	<b>77</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Quando o assunto é atividade empresarial a tônica normal é a alta carga tributária que recai sobre as empresas de um modo geral, e não é para menos, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) a carga tributária bruta em 2009 chega a 35,02% do PIB. Aliado a isso, há o fato da impossibilidade prática de se ter conhecimento da legislação tributária. Segundo o levantamento efetuado pelo IBPT, “foram editadas nos últimos 16 anos 23.916 normas tributárias federais, 65.986 estaduais e 129.893 municipais. Em média foram editadas no País 56 normas tributárias por dia, ou 2,3 normas tributárias por hora”. Para o presidente do Instituto, Gilberto Amaral, “nem mesmo os governantes e juristas conseguem guardar tantas leis na memória”. Isso ainda sem falar na enorme gama de obrigações acessórias que exigem atenção, tempo e pessoal preparado para executá-las. Basta uma rápida visita ao site da Receita Federal do Brasil para se ter uma idéia da quantidade de declarações a que uma empresa pode estar sujeita.

Essa realidade que afeta de fora para dentro a atividade empresarial, é agravada pela realidade interna das empresas. Essa realidade se configura muitas vezes em descasamento entre a contabilidade e a gestão tributária. A própria falta de uma contabilidade confiável ou permeada de vícios redundam em dificuldades que não poucas vezes oneram a atividade empresarial, seja pela falta de utilização de benefícios, seja pela geração de passivos tributários. Isso revela uma falta de planejamento e gestão que leve em conta a dimensão tributária. Nesse sentido o Serviço brasileiro de apoio à micro e pequena empresa (SEBRAE) destaca, após monitoramento de dez anos sobre a sobrevivência e mortalidade das empresas, que 68% dos empresários de empresa extintas apontam falhas gerenciais como causa da mortalidade das mesmas (SEBRAE, 2008). Assim se faz necessário cada vez mais uma atenção a esta realidade tributária em uma atividade empresarial, no sentido de se envidar esforços em termos de gestão tributária, que envolva planejamento e controle de tudo o que é pertinente ao assunto.

O planejamento tributário implica primeiramente na determinação do regime tributário a ser adotado, porém deve-se ter presente que a lei determina limites para que esta escolha seja opcional, ou seja, há empresas que são obrigadas à opção pelo regime de apuração pelo Lucro Real, outras não. Assim, a delimitação de um

estudo como este, se faz necessária não só pela amplitude do assunto, como também para se objetivar resultados que tenham implicações práticas. Nesse sentido este trabalho pretende ser um estudo que, tendo como pano de fundo a contabilidade tributária, busque responder a seguinte questão: Qual o regime tributário mais vantajoso para uma empresa comercial não obrigada ao Lucro real?

Com o intuito de responder a essa questão se propõe como objetivo geral: Detectar a opção mais vantajosa para uma empresa comercial em termos de regime tributário, e como objetivos específicos: abordar a questão tributária; delinear a legislação tributária inerente; descrever os regimes tributários; calcular os tributos pertinentes ao estudo; e comparar o resultado da apuração de tributos em regimes opcionais diferentes.

O presente estudo se justifica primeiramente em razão da sua exigência acadêmica, como requisito para a consecução do título de especialista no curso de Contabilidade e Finanças. No entanto o interesse no assunto e a realização da monografia na área de contabilidade tributária têm sua razão de ser pelas implicações práticas em termos profissionais. A atividade profissional por dez anos na área tributária em escritório de contabilidade suscita o ensejo de superar a mera prestação de serviço em termos de apuração de impostos, atividades e orientações esparsas para cumprir obrigações acessórias e assim, buscar agregar maior conhecimento e valor ao profissional da contabilidade.

Este estudo se direciona a uma empresa comercial do ramo de material elétrico, não obrigada ao regime de apuração do imposto de renda pelo lucro real, tomando por base suas demonstrações contábeis referentes aos anos de 2007, 2008 e 2009. Assim os tributos a serem analisados foram apenas aqueles que impactam, pela sua sistemática e alíquotas previstas, no resultado em termos de ônus ou economia tributária.

No que tange aos aspectos metodológicos a abordagem se classifica como qualitativa. Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006, p.19) *apud* Scherer (2009), tal enfoque:

é baseado em um esquema indutivo, é expansivo e em geral não busca criar questões de pesquisa anteriormente nem provar hipóteses preconcebidas, e sim deixar que essas surjam durante o desenvolvimento do estudo. É individual, não mede numericamente os fenômenos estudados nem tampouco tem como finalidade generalizar os resultados de sua pesquisa; não realiza análise estatística, seu método de análise é

interpretativo, contextual e etnográfico. (SAMPIERI, COLLADO E LUCIO, 2006, p.19, *apud* SCHERER, 2009).

Quanto ao objetivo o estudo é exploratório-descritivo, visto que é um assunto ainda pouco estudado e o estudo de caso realizado das práticas de apuração de tributos por um e por outro regime, aponta correlação entre estas e resultados em termos de economia tributária. Para a realização da pesquisa e obtenção dos dados, o procedimento adotado se constitui num estudo de caso que é definido por YIN (1990), *apud* CAMPOMAR (1991) como:

[...] uma forma de se fazer pesquisa social empírica ao investigar-se um fenômeno atual dentro de seu contexto de vida-real, onde as fronteiras dentre o fenômeno e o contexto não são claramente definidas e na situação em que múltiplas fontes de evidências são usadas. (YIN, 1990, *apud* CAMPOMAR, 1991, p. 96).

O trabalho está organizado em quatro capítulos, a saber: introdução, referencial teórico, relato do estudo de caso e conclusão. No primeiro capítulo se contextualiza o tema, determinando a questão de pesquisa, o objetivo geral e os específicos, bem como a abordagem metodológica.

No segundo capítulo começando por situar historicamente de maneira sucinta os tributos no Brasil, se apresenta os conceitos dos elementos mais relevantes do tema tributário, bem como a descrição a partir da legislação das características dos regimes tributários aplicáveis ao estudo de caso realizado.

O estudo de caso propriamente dito é apresentado no terceiro capítulo. A partir das informações históricas e econômicas da empresa e do setor a que ela pertence, procede-se, valendo-se das demonstrações financeiras da empresa, a uma simulação de cálculo dos tributos e contribuições que representam diferença na opção entre os dois regimes tributários. Apresenta-se também o resultado dessa simulação e o impacto financeiro, apontando qual a melhor opção para o caso.

Por fim, no último capítulo, se apresenta as considerações finais, bem como as recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Embora a contabilidade tributária não tenha sua origem no Brasil, interessa aqui vislumbrar como ela surgiu e se desenvolveu em nosso País. Martins (2007, p.21) *apud* Soares (2008) faz uma retrospectiva interessante sobre a tributação no Brasil tomando por base as Cartas Constitucionais do País, podendo-se resumir conforme segue.

A Constituição de 1824 foi a que delegou poderes ao Legislativo, para instituir impostos o suficiente para cobrir as despesas do Estado, consoante o disposto em seu art. 15, inciso X, que diz: "[...] Fixar, anualmente, as despesas públicas, e repartir a contribuição direta. Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres." Com a constituição de 1891 veio acontecer a distribuição dos tributos entre a união e os estados mantendo-se os municípios dependessem destes para fixação de seus impostos. Havia uniformidade para os impostos federais havendo distinções em relação a um estado ou município estabelecidas pela união. No que se refere aos bens, serviços e rendas públicas havia imunidade recíproca.

Os municípios passaram a ter impostos próprios a partir da constituição de 1934. Nesse período a legislação tributária passa a abranger três esferas: União, Estados e Municípios. Houve uma partilha de atribuições em relação aos impostos.

A constituição de 1937 manteve em linhas gerais o mesmo sistema tributário da constituição anterior, eliminando alguns impostos estaduais e municipais. Com essa alteração parte dos impostos estaduais passa a ser destinado aos municípios.

Com a carta magna de 1946 se estabelece nova discriminação de rendas tributárias. Mantiveram-se os tributos da União já existentes, alguns recebendo denominações novas e foram criados outros como as taxas de contribuições de melhoria. Nessas contribuições havia participação comum entre as esferas tributantes. Consolida-se assim a existência de três sistemas tributários autônomos.

Com a emenda constitucional nº. 18 de 1965 se deu a aprovação de nova discriminação de rendas tributárias. Institui-se uma classificação de impostos não mais baseada na doutrina jurídica como foi utilizado nas constituições anteriores e

passa-se a se ter uma nomenclatura econômica. O sistema tributário deixa de ser independente e autônomo para se tornar único e nacional. Acontece uma distribuição de competências entre as esferas governamentais em relação aos impostos.

A constituição de 1967 mantém o sistema tributário anterior e estabelece a competência exclusiva da União em instituir contribuições e empréstimos compulsórios. Determina também que as taxas não poderiam tomar por base de cálculo a mesma que a prevista para os impostos. Por lei complementar poderia se estabelecer normas gerais de direito tributário, tratar sobre conflitos de competência tributária e regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Mediante lei complementar ainda, a União teria poder de estabelecer isenções de impostos estaduais e municipais.

A constituição em vigor (1988) manteve o sistema anterior considerando como tributos os impostos, taxas e contribuição de melhoria. Por meio de lei complementar a União pôde então instituir empréstimos compulsórios. A limitação do poder de tributar do Estado passou a fazer parte do texto constitucional.

Assim o poder de instituir imposto, por parte da União, vai ser sobre: a Importação e exportação de produtos, renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários e ainda sobre propriedade rural e grandes fortunas. Os estados ficam com a competência de instituir imposto sobre: transmissão *causa mortis* e doações de bens ou direitos; operações em que haja circulação de mercadorias; e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e também de comunicação, entre outros. A competência de instituir imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, serviços de qualquer natureza, venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel caberá aos Municípios.

## 2.2 CONCEITOS E CLASSIFICAÇÃO DE TRIBUTOS

### 2.2.1 Conceito de tributo

O sistema tributário no Brasil para Oliveira (2005),

encontra sua pedra angular nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (CF), onde estão definidos os princípios gerais da tributação nacional (arts. 145 a 149), as limitações do poder de tributar (arts. 150 a 152) e os impostos dos entes federativos (arts. 153 a 156), bem como a repartição das receitas tributárias arrecadadas (arts. 157 a 162). (OLIVEIRA, 2005, p. 51).

No entanto é o Código Tributário Nacional (CTN) que vai se constituir na fonte principal de pesquisa em matéria tributária visto que “regula [...] o Sistema Tributário Nacional e estabelece as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios” (CTN, art. 1º).

O CTN determina o conceito de tributo no seu art. 3º que diz: “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.”

A despeito das críticas por muitos autores ao conceito apresentado pelo CTN, Ichihara (2006) entende que cabe ressaltar nele as seguintes características:

- a) a prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir deve ser compulsória;
- b) não deve ser decorrente de sanção de ato ilícito;
- c) deve ser instituído ou decorrente de lei;
- d) deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada à vontade legal.

Essa definição mereceu uma análise de seus elementos por Ataliba (1996), *apud* Melo (2004) que evidenciou seus elementos e que são descritos no quadro 1:



**Quadro 1- Características de tributo no conceito do CTN**

<b>Elementos</b>	<b>Descrição</b>
Obrigação	Vinculo jurídico transitório, de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento que a este põe na contingência de praticá-lo , em benefício do sujeito ativo.
Pecuniária	Circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto da obriga�o tributária: para que esta se caracterize, no direito constitucional brasileiro, há necessidade de que seu objeto seja: o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo.
<i>Ex lege</i>	A obriga�o tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato imponível) nela descrito. Não nasce, como as obriga�es voluntárias ( <i>ex voluntate</i> ), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional.
Não decorrente de san�o de ato ilícito	O dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro=fisco) do sujeito ativo decorre do fato imponível. Este, por defini�o, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico – por imperativo da isonomia – não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras conseq�ncias punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando o seu conceito, nem se submetendo a seu regime jurídico
Sujeito ativo=> pessoa pública	Regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa política ou meramente administrativa, embora excepcionalmente a lei possa atribuir a capacidade de ser sujeito ativo a pessoas privadas.
Sujeito passivo designado por lei	A lei qualifica o sujeito passivo explícito, o destinatário constitucional tributário. Geralmente são pessoas privadas as colocadas na posi�o de sujeito passivo, sempre de pleno acordo como os desígnios constitucionais. Em se tratando de impostos, as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao principio constitucional da imunidade tributária. No que se refere a tributos vinculados nada impede que pessoas públicas deles sejam contribuintes.

Fonte: Adaptado de Ataliba (1996), *apud* Melo (2004)

## 2.2.2 Esp cies de Tributos

Para Ichihara (2006 p.80-95) a maioria dos doutrinadores, entre os quais ele se inclui, prefere a classifica o tripartida de Impostos, Taxas e Contribui es de melhoria definidas no Art. 145 da Constitui o Federal. No entanto na maioria das bibliografias se encontra alem destes tr s tributos tamb m o Empr stimo compuls rio e as Contribui es sociais.

### 2.2.2.1 Imposto

O conceito legal de imposto   apresentado no CTN no seu artigo 16: “Imposto   o tributo cuja obriga o tem por fato gerador uma situa o independente de qualquer atividade estatal espec fica, relativa ao contribuinte”.

Nesse sentido sempre que se estiver de frente a um tributo que não dependa de uma atividade específica do estado, como por exemplo, circular mercadoria, fabricar um produto, importar mercadorias etc. se estará diante de uma espécie tributária chamada “Imposto”.

A idéia de ser independente de atividade estatal específica, denota o sentido de que a finalidade desta espécie tributária estaria vinculada a serviços universais. Isso vale dizer que esses serviços seriam aqueles que deveriam beneficiar a coletividade indistintamente, no entanto é a ausência de atividade específica por parte do estado em relação ao contribuinte que constitui elemento de distinção de outras espécies tributárias.

#### 2.2.2.2 Taxa

O que caracteriza a Taxa é a contraprestação por parte do poder público. É o que se conclui do conceito legal definido pelo art. 77 do CTN, segundo o qual:

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

Sobre o que seja o poder de polícia, o art. 78 diz:

Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

A taxa independe da utilização efetiva por parte do contribuinte, visto que o fato gerador é o serviço público prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição, por isso mesmo o parágrafo único do art.77 completa que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”

### 2.2.2.3 Contribuição de Melhoria

Novamente é o CTN que apresenta uma explicação do significado deste tributo quando no seu art.81 afirma que:

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

O que se depreende deste artigo é que esta espécie de tributo somente pode ser cobrada pelo ente público que realizar obra da qual resulte valorização do imóvel. Os contribuintes neste caso são os proprietários. O tributo terá com base o custo total da obra, que será rateado entre os beneficiários proporcionalmente à área de sua propriedade objeto da obra (FABRETI, 2006).

### 2.2.2.4 Empréstimos Compulsórios

A Constituição Federal (CF) de 1988 define a finalidade do empréstimo compulsório no art.148, afirmando que:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidades públicas, de guerra ou sua iminência e também no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Para Martins (2007, p 140-142), a CF considera o empréstimo compulsório com natureza jurídica de tributo pelo fato de inseri-lo no capítulo do sistema tributário.

### 2.2.2.5 Contribuições Sociais

Para Amaro (2007, p.84), a característica própria desta espécie de tributo é:

A destinação à determinada atividade exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Neste grupo incluem as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art.149), bem como as contribuições para o custeio de previdência de servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. cit. § 1º) e a contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública (CF art. 149-A, acrescido pela EC nº39/2002).

Nas contribuições sociais ou parafiscais cabe ressaltar que o sujeito ativo da obrigação tributária não é representado por entes da administração pública direta, mas atua através de autarquias ou outros órgãos menores com competência para exigir essas contribuições (Ichihara, 2006).

## 2.3 ELEMENTOS ESSENCIAIS

### 2.3.1 Fato gerador

Segundo o CTN em seu artigo 4º “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”. Para Melo (2004) a expressão “fato gerador”

é muito simples e concisa para representar a causa e a razão do nascimento da obrigação tributária, em toda sua extensão, não permite inferir e compreender todos os elementos que a integram, além de não revelar a exata adequação dos aspectos da hipótese de incidência prevista em lei, com os atos efetivamente ocorridos no mundo real. (MELLO, 2004, p. 189).

Conforme argumenta a seguir não é lógico, nem razoável que possa abranger tanto os acontecimentos efetivamente ocorridos, como as situações abstratas que tem apenas previsão na norma jurídica, visto que a palavra “fato” denota simples acontecimento.

No entanto não cabe aqui uma incursão pelas nuances do direito tributário, mas sim tomar ciência de que a expressão tem previsão na Constituição Federal (art. 146, III, a; 150, III, § 7) e o CTN (arts. 114 a 118) o consagrou como elemento fundamental para o surgimento do tributo. Segundo a expressão do CTN, “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114). No seu artigo 115 o CTN afirma que “Fato

gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. Assim para o CTN,

salvo disposição em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. (CTN, art.116).

O artigo supracitado reza que o aplicador da lei tem que averiguar as regras jurídicas pertinentes, para concluir quando o fato gerador do tributo se consumou. É preciso a identificação do momento da ocorrência do evento previsto em lei, pela sua realização material e pelos efeitos normais que daí deriva.

### 2.3.2 Obrigação Principal

Ligado ao conceito de fato gerador está a concepção de obrigação tributaria principal ou acessória como se observa no art.113 do CTN: “A obrigação tributária é principal ou acessória”. A obrigação principal se identifica com o pagamento como se depreende do parágrafo primeiro do mesmo artigo: “§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”.

Segundo Melo (2004), o surgimento da obrigação principal se da “em razão de que o vínculo jurídico - unindo o poder público e os particulares - nasce em razão das atividades/sanções tipificadas legalmente como tributos e implicam o recolhimento do respectivo valor pecuniário”. Para ele,

A objeção que se possa fazer à consideração de penalidade como obrigação principal – em razão de enquadrar-se como sanção (estranha ao conceito de tributo – art. 3º do CTN) – não tem efeito prático, em razão de compreender o recolhimento de valores aos cofres públicos, podendo ser considerada obrigação *de dar*. (MELO, 2004, p. 189)

Assim esta obrigação de dar é a obrigação principal que consiste essencialmente no pagamento de tributo ou penalidade.

### 2.3.3 Obrigação Acessória

Os parágrafos segundo e terceiro do art.113 do CTN acrescentam outro tipo de obrigação conforme se lê:

§ 2 – A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; § 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (CTN, Art. 113).

Para Melo (2004), em termos práticos, a obrigação acessória

consiste em atribuição de deveres aos administrados (contribuintes, responsáveis etc.), relativos à emissão de notas fiscais, escrituração de livros, prestação de informações, e não causar embaraço à fiscalização, com o objetivo fundamental de serem registrados e documentados fatos que tenham, ou possam ter, implicação tributária. (MELO, 2004, p.189).

Pode-se concluir como afirma Oliveira (2005) que,

Assim como existem dois tipos de elementos objetivos na obrigação tributária (obrigação tributária principal e acessória), há também dois tipos de elementos causais, que se concretizam imediatamente da ocorrência de um fato previsto na lei, gerando assim, a obrigação tributária: o fato gerador da obrigação principal e o fato gerador da obrigação acessória. (OLIVEIRA, 2005, p. 56).

## 2.4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

### 2.4.1 Regimes aplicáveis ao IRPJ E CSLL

O CTN ao tratar da tributação sobre a renda determina que a base de cálculo deste tributo seja com base no montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 44). Assim institui estes regimes que devem ser levados em conta na realização da obrigação principal e também das obrigações acessórias das empresas. Do entendimento e clareza sobre estes regimes, vai depender o acerto ou não da sua escolha.

### 2.4.1.1 Lucro real

No artigo 247 conceitua-se Lucro Real como sendo o “lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto”. Por adições se entende segundo o RIR 99 o ato de adicionar ao lucro as despesas indedutíveis para fins fiscais (RIR, art. 249), consideradas assim aquelas que não fazem parte ou não são necessárias para a atividade operacional da empresa (RIR, art. 299) e por exclusões o ato de retirar do valor do lucro apurado as receitas consideradas pela legislação como não tributáveis (RIR, art. 250). Desses ajustes extracontábeis, obtêm-se o Lucro Real, que vai ser a base de cálculo para apuração do IRPJ.

#### 2.4.1.1.1 Obrigatoriedade

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR 99) trata da obrigação de apurar o Imposto de Renda pelo Lucro real nos artigos 246 a 515. Para o RIR, estão obrigadas à apuração do IRPJ por esta sistemática as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$48.000.000 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses (redação dada pela Lei 10.637/2002, art. 46);

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

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

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

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222;

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

VII - que explorem atividade de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado (IN SRF nº 25/1999). (RIR 99, Art. 246).

#### 2.4.1.1.2 Adições

Com base no resultado contábil será determinado o encargo tributário, levando em conta a previsão das adições e exclusões. Tomando por base as demonstrações contábeis da pessoa jurídica, a legislação fiscal determina que algumas despesas, consideradas como indedutíveis sejam adicionadas ao resultado líquido. Essas adições são definidas pelo 1º Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão 108-06.173 em 14/07/2000 como obrigatórias com a finalidade de aumentar o imposto. Oliveira (2005) agrupa essas adições do RIR, que deverão ser adicionadas ao lucro líquido do exercício:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

#### 2.4.1.1.3 Exclusões

A despesa registrada contabilmente diminui o lucro líquido, se esta despesa não for considerada como dedutível pela legislação para apuração do IRPJ, então deve se proceder a uma adição dessas despesas ao resultado líquido para recompor a base legal para apuração do referido imposto. Da mesma forma o registro contábil de uma receita aumenta o valor do resultado líquido e assim se porventura a legislação declarar tal receita como não tributável ela deverá ser excluída. Oliveira (2005) apresenta a partir do Art. do RIR/2004 uma lista de valores a serem excluídos do resultado para determinação do lucro real:

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

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

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

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

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

Os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional (BTN) e pelas Notas do Tesouro Nacional (NTN), emitidos por troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no Art. 8º do Decreto-lei nº1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, Arts. 7º e 8º, e Lei nº 10.179/2001);

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

A parcela das perdas adicionadas, conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do Art. 249 do RIR/2004 que poderá, nos períodos de

apuração subseqüentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre ganhos e perdas, decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, Art. 76, § 5º). (OLIVEIRA, 2005, p. 98-99).

#### 2.4.1.1.4 Cálculo do IRPJ

O regime de tributação pelo lucro real estabelece pelo seu próprio conceito a base de cálculo do Imposto de Renda (IR) e o RIR 99 também determina a alíquota a ser aplicada sobre essa base de cálculo, ou seja, sobre o lucro real. Nos artigos 541 a 543 se apresenta o percentual básico a ser aplicado sobre o lucro real que é de 15% e o percentual adicional de 10% sobre o que da base ultrapassar o montante de R\$ 240 mil no ano valor este que deve ser considerado proporcional ao período de apuração.

A sistemática de adições, exclusões e cálculo do IRPJ pelo lucro real acima delineado pode ser mais bem entendida pelo quadro abaixo:

**Quadro 2-Sistemática de cálculo do IRPJ pelo lucro real**

1.	Resultado do trimestre antes do IRPJ		96.000,00
2. (+)	Adições		
2.1.	Multas por infrações fiscais	3.500,00	
2.2.	Provisões Indedutíveis	2.000,00	
2.3.	CSLL	4.000,00	
3. (-)	Exclusões		
3.1.	Depreciação acelerada		(15.000,00)
4. (=)	Lucro Real antes da Compensação de Prejuízos		90.500,00
5. (-)	Compensação de prejuízos (30%)		(27.150,00)
6. (=)	Lucro Real		63.350,00
7.	Lucro Real do trimestre		63.350,00
8. (x)	Alíquota		15,00%
9. (=)	Imposto de Renda sem o adicional (7 x 8)		9.502,50
10.	Bse do adicional (Lucro real - 60.000) (6 - 60000)		3.350,00
11.	Alíquota adicional		10%
12. (=)	Imposto de Renda adicional (10 x 11)		335,00
13.	Imposto de renda devido no trimestre (9 + 12)		9.837,50

Fonte: Adaptado de Oliveira (2005), p. 99.

O recolhimento do IRPJ calculado no período de apuração trimestral se dará através do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF). Será recolhido

em quota única a vencer no último dia útil do mês subsequente ao período de apuração ou em três quotas iguais, mensais e sucessivas sendo que na segunda quota incide 1% de juro e na terceira há o acréscimo de 1% mais a taxa SELIC do mês anterior. As quotas não poderão ser inferior a mil reais.

#### 2.4.1.1.5 Recolhimento por estimativa

No regime de apuração pelo lucro real, a pessoa jurídica poderá optar pela apuração anual do imposto, nesse caso ela deverá calcular e recolher mensalmente por estimativa o IRPJ e a CSLL devido no regime de apuração pelo lucro real. A base para cálculo do IRPJ por estimativa é determinada de acordo com a atividade exercida pela pessoa jurídica através da aplicação dos percentuais apresentados na tabela a seguir:

**Tabela 1-Percentuais para cálculo do IRPJ no recolhimento por estimativa**

Atividades	Percentuais %
Revenida para consumo, de combustíveis derivados de petróleo e álcool etílico carburante, inclusive gás natural	1,60
Comercio e indústria em geral;	8,00
Prestação de serviços de transporte de cargas	
Prestação de serviços hospitalares	
Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97);	
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	16,00
Prestação de serviços de transporte de passageiros	
Instituições financeiras, seguradoras e entidades de previdência privada;	32,00
Prestação de serviços, cuja receita bruta acumulada no ano calendario não exceda ao limite de R\$ 120.000,00	
Prestação de serviços em geral, inclusive aqueles relativos ao exercício de profissões regulamentadas e escolas;	
Intermediação de negócios, inclusive corretagem (seguros, imóveis, dentre outros) e de representação comercial;	
Administração, locação ou cessão de bens imóveis e móveis;	
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;	
Factoring;	
Prestação de serviços de gráfica, com ou sem fornecimento de material, em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial;	
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio (Ato Declaratório COSIT nº 16/2000).	

Na apuração anual deverá ser feito um ajuste entre o apurado anualmente e o que foi recolhido por estimativa durante o ano (inclusive o mês de dezembro). Se a diferença entre um e outro for positiva, ou seja, o devido for superior ao recolhido, então deverá ser pago em quota única até o ultimo dia útil do mês de março. Se pelo contrario a diferença for negativa, poderá ser compensada com o imposto devido a partir do mês de janeiro ou pedir restituição do valor recolhido a maior.

#### 2.4.1.1.6 Cálculo da CSLL

O regime de tributação pelo lucro real aplica-se também à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de competência da União e que foi instituída com a finalidade de financiar a seguridade social através dos lucros percebidos pelas pessoas jurídicas. Na forma de tributação pelo lucro real da CSLL tem período de apuração trimestral e tem por base de cálculo o resultado do exercício antes do IRPJ e do seu próprio cálculo também ajustado pelas adições e exclusões previstas pela legislação. A alíquota prevista é de 9% sobre a base de cálculo expressa em reais (R\$), e seu recolhimento deverá ser feito através de DARF, em quota única ou em até três quotas da mesma forma que o IRPJ.

As adições, para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL exigidas pela legislação, são elencadas por Oliveira (2005):

As provisões não dedutíveis para fins de apuração do lucro real, exceto a Provisão para Imposto de Renda;

As seguintes despesas não dedutíveis computadas na apuração do lucro líquido:

a) das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto, quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

b) das despesas e custos de depreciação, amortização, manutenção, reparação, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens e serviços;

c) das despesas e custos com alimentação dos sócios, acionistas e administradores, quando não fornecidas pelo restaurante da própria empresa;

d) das despesas, custos e contribuições baseadas nos lucros, relativos à previdência privada e ao Fundo de Aposentadoria Programada Individual (FAPI), cujo ônus seja da pessoa jurídica, que, somados, excederem a 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano;

e) das doações, exceto as referidas no § 2º do Art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995; e

f) das despesas com brindes.

Os ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferências;

Os ajustes por diminuição do valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (equivalência patrimonial);

O valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; e

O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, apurados nos termos da legislação do imposto de renda. (OLIVEIRA, 2005, p. 113 e 114).

Oliveira, (2005) também aponta exclusões, para determinação da base de cálculo da CSLL, que a legislação exige:

O montante dos saldos das provisões não dedutíveis, bem como o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados (revertidos), em qualquer época ou a qualquer título;

Os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo método do custo de aquisição; e

O resultado positivo dos investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (equivalência patrimonial). (OLIVEIRA, 2005, p. 114).

A sistemática de cálculo da CSLL é semelhante ao do IRPJ como permitindo a compensação de bases negativas em períodos anteriores com bases positivas futuras, mantendo o limite de 30% para redução da base de cálculo. Essa sistemática a título de exemplo é evidenciada pelo quadro a seguir:

**Quadro 3-Sistemática de cálculo da CSLL**

1. Resultado do trimestre antes da CSLL		40.000,00
2. (+) Adições		
2.1. Provisões Indedutíveis	2.000,00	
3. (-) Exclusões		
3.1. Dividendos recebidos		(15.000,00)
4. (=) Base de cálculo		27.000,00
5. (-) Base de cálculo negativa a compensar		(3.000,00)
6. (=) Base de cálculo da CSLL		24.000,00
7. (x) Alíquota		9,00%
9. (=) CSLL devida no período		2.160,00

Fonte: Oliveira, 2005, Contabilidade tributária, p. 114

No exemplo acima a base negativa anterior de R\$ 3 mil não atingiu 30% da base de cálculo (R\$ 27 mil) antes da compensação por isso foi utilizada por inteiro para reduzir a base de cálculo da CSLL.

Conforme orienta a Receita Federal do Brasil (RFB), quanto ao recolhimento a CSLL se pauta pela mesma orientação para o recolhimento do IRPJ. No recolhimento por estimativa a CSLL é apurada com base no lucro estimado somando-se os valores mensais de:

o percentual da receita bruta mensal, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos, correspondente a 12% (doze por cento), para as pessoas jurídicas em geral, ou a 32% (trinta e dois por cento), no caso para as pessoas jurídicas que desenvolvam as seguintes atividades (Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, com a redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 22):

prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

intermediação de negócios;

administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços – factoring. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2010).

#### 2.4.1.2 Lucro Presumido

Alternativamente as empresas não obrigadas à apuração do IR pelo lucro real, como visto no item 2.5.1.1 poderão optar pelo regime tributário do Lucro Presumido (Lei 10.637/02, art. 46). Como indica o próprio termo a base de cálculo neste regime é uma presunção de lucro determinada pela legislação. A presunção do lucro para apuração do IRPJ por este regime se dá conforme referidos na tabela 1 para cálculo do IRPJ por estimativa (item 2.5.1.1.5)

A base de cálculo será então o resultado da aplicação da alíquota correspondente conforme a tabela referida, sobre a receita bruta ajustada. Por receita bruta se entende o somatório das vendas ou serviços, menos vendas canceladas ou devolvidas, IPI, ICMS cobrado do destinatário como substituto tributário e descontos incondicionais acrescentando os ganhos de capital e demais receitas (RIR 99, art. 224). A alíquota própria do imposto e o adicional são as mesmas do regime pelo lucro real, ou seja, 15%. Para se exemplificar, o cálculo do IRPJ pelo lucro presumido, é demonstrado no quadro a seguir:

**Quadro 4-Cálculo do IRPJ pelo lucro presumido**

1	Receita bruta auferida no trimestre	980.000,00
2	( x ) Percentual de presunção	8,00%
3	( = ) Lucro Presumido (1x2)	78.400,00
4	Alíquota	15,00%
5	Imposto ( 3x4)	11.760,00
6	Base adicional ( "3" - 60.000)	18.400,00
7	Alíquota adicional	10,00%
8	Imposto adicional ( 6x7)	1.840,00
9	( = ) Imposto devido (5+8)	13.600,00

O cálculo da CSLL no lucro presumido também deve seguir o período de apuração utilizado para o IRPJ e os percentuais apresentados no recolhimento por estimativa, ou seja, 8% e 32%, conforme visto no item 2.5.1.1.6. Há ainda o acréscimo dos ganhos de capital, de rendimentos e ganhos líquidos de aplicações financeiras, das demais receitas e rendimentos e dos resultados positivos provenientes de outras receitas consideradas tributáveis. A alíquota própria da CSLL é 9%.

#### 2.4.1.3 Lucro Arbitrado

Outra forma prevista na legislação para se apurar o imposto de renda devido é o pelo arbitramento do lucro efetuado pelo fisco através de procedimento de ofício, ou pelo próprio contribuinte (auto-arbitramento). Para Oliveira (2005), as possibilidades de arbitramento do lucro para efeito de cálculo do IRPJ se dão quando:

- a) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal (Balanço Patrimonial, Demonstrações do Resultado do Exercício e Demonstrações de Lucros ou Prejuízos Acumulados);
- b) a escrituração mantida pelo 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 para determinar o lucro real;
- c) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, como o Diário, Razão, Registro de Inventário, LALUR, ou o Livro Caixa;
- d) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- e) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro de sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior; e
- f) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar por conta ou sub-conta, os lançamentos efetuados no Diário. (OLIVEIRA, 2005, p. 106).

Segundo Oliveira (2005, p. 106), a ocorrência dessas hipóteses permite o auto-arbitramento pelo contribuinte desde que haja o conhecimento da receita. Essa opção abrangerá todo o ano-calendário, assegurando a tributação com base no

lucro real em relação aos trimestres não submetidos ao arbitramento se houver escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal.

Quando a receita é conhecida as alíquotas previstas para o lucro arbitrado são as mesmas das aplicadas para o cálculo por estimativa, acrescidas de 20,0% com exceção da receita bruta de instituições financeiras, fixadas em 45,0% de acordo com a tabela a seguir:

**Tabela 2-Alíquotas previstas para arbitramento do lucro**

<b>Atividades</b>	<b>Percentuais %</b>
Revenda de combustíveis	1,92
Fabricação própria	9,60
Revenda de mercadorias	9,60
Industrialização p/ encomenda	9,60
Transporte de cargas	9,60
Serviços hospitalares	9,60
Atividade rural	19,20
Serv. Transporte/ exceto cargas	19,20
Administração de consórcios	38,40
Hotelaria e estacionamento	38,40
Serv. Profissionais habilitados	38,40
Representante comercial	38,40
Adm. e locação de imóveis	38,40
Corretagem em geral	38,40
Serviços da construção civil	38,40
Factoring	38,40
Bancos, instituições financeiras e assemelhados >	45,00

Fonte: Receita Federal do Brasil

No caso de a receita bruta não ser conhecida são determinadas, mediante procedimentos de ofício, bases alternativas e coeficientes para arbitramento do lucro e que são evidenciadas na tabela seguinte:



**Tabela 3-Bases e coeficientes para arbitramento de ofício do lucro**

<b>Bases Alternativas</b>	<b>Coeficiente</b>
- Lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais.	1,5
- Soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido.	0,04
- Valor do capital, inclusive correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade.	0,07
- Valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido.	0,05
- Valor das compras de mercadorias efetuadas no mês	0,4
- Soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem	0,4
- Soma dos valores devidos no mês a empregados	0,8
- Valor mensal do aluguel	0,9

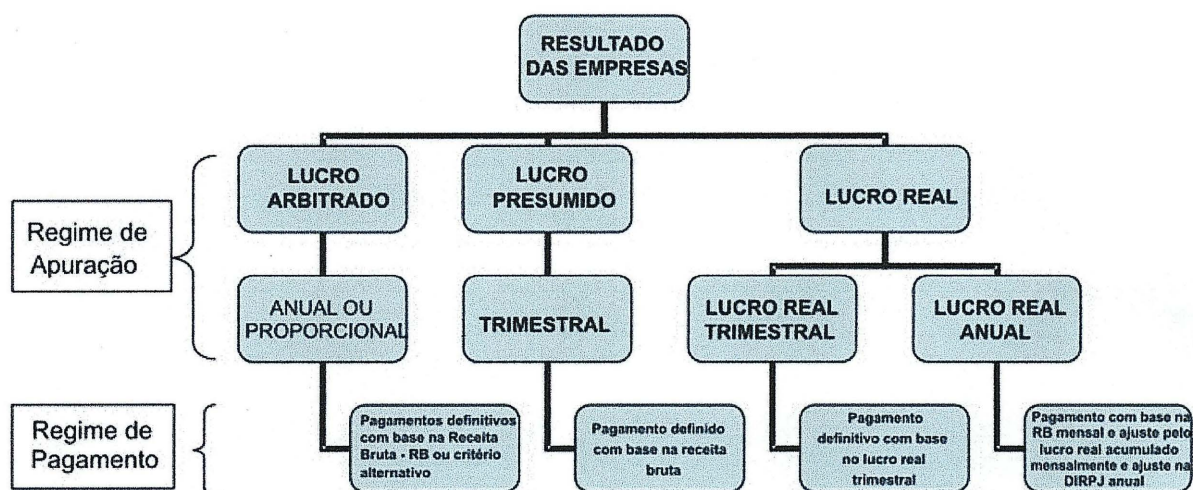
Fonte: Receita Federal do Brasil

Oliveira (2005) lembra que sobre o lucro arbitrado através dessa sistemática deverão acrescentados os valores a seguir:

- a) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras inclusive nos mercados de renda variável, como bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados e no mercado de balcão organizado;
- b) os juros recebidos a título de remuneração do capital próprio por outras empresas as quais a pessoa jurídica seja sócia ou acionista;
- c) os juros ativos e os descontos obtidos em pagamentos de obrigações;
- d) os valores cuja tributação havia sido diferida e que estão sendo controlados na parte "B" do LALUR da pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, forem tributados com base no lucro real; e
- e) os valores recuperados pela empresa referentes a custos ou despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, que tenham sido deduzidos na apuração do lucro real em períodos anteriores. (OLIVEIRA, 2005, p. 109).

A apuração da CSLL pelo regime arbitrado segue a mesma sistemática do lucro presumido, período trimestral e com a utilização das bases de 12% ou 32%. No entanto se a receita bruta não for conhecida o lucro será arbitrado através de procedimento de ofício e o cálculo se dará pela aplicação dos percentuais e critérios apresentados na tabela 4.

A sistemática dos três regimes aplicáveis à apuração do IRPJ e CSLL, lucro real, presumido e arbitrado é esquematizada na figura a seguir:



**Figura 1- Esquema geral dos regimes aplicáveis ao IRPJ e CSLL**

Fonte: SOARES, Moacir José. Gestão tributária. Curitiba, 2008, p. 71

#### 2.4.2 Regimes aplicáveis ao PIS e à COFINS

PIS e COFINS são classificados como contribuições sociais da competência da União e tem como base de cálculo o faturamento das pessoas jurídicas ou a ela equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, conforme expressa a lei 9.718/98 nos seus artigos 2º e 3º:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (BRASIL, 2010).

O parágrafo segundo, da lei acima citada, determina também o que deve ser excluído da receita bruta para determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS:

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

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

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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

IV - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009) (BRASIL, 2010).

Oliveira, (2005) lembra que:

a legislação prevê duas modalidades para o cálculo do PIS e da COFINS incidente sobre o faturamento: a primeira é aplicada sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, em geral, enquanto a segunda destina-se exclusivamente às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, sujeitas à sistemática da não-cumulatividade, de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004. (OLIVEIRA, 2005, p. 148).

#### 2.4.2.1 Regime de incidência não-cumulativa

As Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 instituem respectivamente para PIS e COFINS o regime de incidência não-cumulativa. Por incidência não-cumulativa se entende que do imposto devido pode ser descontado créditos apurados pela aquisição de mercadorias, bens e ou serviços determinados pela lei supracitada.

As alíquotas a serem aplicadas tanto para se obter o valor do débito (aplicadas sobre o faturamento) como para o se calcular o valor do crédito a ser descontado são de 1,65% e 7,60% para PIS e COFINS, respectivamente. O desconto de créditos se dá pela aplicação dessas alíquotas sobre determinados valores conforme art. 3º de ambas as leis citadas:

- a) Bens adquiridos para revenda exceto em relação aos produtos e as mercadorias adquiridas no caso de o vendedor ser substituto tributário da contribuição ou esteja submetida à incidência monofásica da mesma;

- b) Serviços e bens utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviço, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa e pagos a pessoa jurídica;
- d) Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo simples nacional;
- e) Das devoluções de venda referente ao mês anterior e que tenha sido tributada nesta sistemática;
- f) Despesas com energia elétrica, e energia térmica inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;
- g) Depreciação e amortização de bens do imobilizado e de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros quando o custo, inclusive a mão-de-obra seja suportada pela locatária;
- h) Vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecido aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Os itens resumidos acima têm desdobramentos e limitações para sua utilização que as leis acima referidas especificam. A tônica da limitação é que as aquisições devem ser de pessoa jurídica e do mercado interno (Art. 3º, § 2º e 3º). Nesse sentido um elemento a ser destacado é que não gera direito a crédito o valor da mão-de-obra pago a pessoa física, o que vai afetar principalmente a atividade industrial que tem no trabalho assalariado seu insumo principal.

Para o cálculo do PIS e da COFINS a recolher deve-se então apurar o débito e o crédito das contribuições conforme evidenciado a título de exemplo no quadro a seguir:

**Quadro 5-Sistemática de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos**

DÉBITO		
1	Receita Bruta no mês	3.200.000,00
2	( - )Valor do IPI	160.000,00
3	( - )Valor doICMS substituição tributaria	22.000,00
4	( = )Base de Calculo débito (1-2-3)	3.018.000,00
5	Alíquota PIS	1,65%
6	Alíquota COFINS	7,60%
7	Débito PIS (4x5)	49.797,00
8	Débito COFINS (4x6)	229.368,00
CRÉDITO		
9	Bens adquiridos para revenda	500.000,00
10	Aluguéis de prédios, maq. E equip.	15.000,00
11	Energia elétrica	4.200,00
12	Arrendamento mercantil	3.600,00
13	Encargos depreciação- maq. E equip.	29.000,00
14	Devoluções de venda	75.600,00
15	( = ) Base de cálculo crédito (soma 9 a 14)	627.400,00
16	Alíquota PIS	1,65%
17	Alíquota COFINS	7,60%
18	Crédito PIS (15x16)	10.352,10
19	Crédito COFINS (15x17)	47.682,40
PIS A RECOLHER (7 - 18)		39.444,90
COFINS A RECOLHER (8 - 19)		181.685,60

Este regime de incidência não-cumulativa está vinculado ao regime de tributação do imposto de renda pelo lucro real. Assim, uma empresa que opte pelo lucro real necessariamente deverá apurar o PIS e a COFINS por esta sistemática.

#### 2.4.2.2 Regime de incidência cumulativa

Nesta modalidade de contribuição de PIS e COFINS a base de calculo é o faturamento mensal correspondente à receita bruta da pessoa jurídica (Lei 9.718/98) excluindo os valores quando a tenham integrado de:

- a) Receitas isentas ou de alíquota zero;
- b) Devoluções de vendas ou vendas canceladas;
- c) Descontos incondicionais concedidos;
- d) IPI;
- e) ICMS substituição tributária;
- f) Recuperação de créditos baixados como perda;

- g) Equivalência patrimonial;
- h) Reversão de provisões;
- i) Lucros e dividendos;
- j) Receitas de venda de ativo permanente.

As alíquotas previstas para esta modalidade de cálculo a serem aplicadas para PIS e COFINS são 0,65% e 3,00% respectivamente, com exceção das instituições financeiras que têm a alíquota de 4% para COFINS (Lei 10.684/03, art.18) sendo mensal o período de apuração.

O que determina a utilização deste regime de incidência é a opção pelo lucro presumido como regime de tributação do imposto de renda.

O cálculo do PIS e da COFINS pela sistemática da cumulatividade, a título de exemplo, é evidenciado no quadro a seguir:

**Quadro 6-Cálculo do PIS e da COFINS cumulativos**

1	Receita Bruta no mês	3.200.000,00
2	( - )Valor do IPI	160.000,00
3	( - )Valor doCMS substituição tributaria	22.000,00
4	( = )Base de Calculo débito (1-2-3)	3.018.000,00
5	Alíquota PIS	0,65%
6	Alíquota COFINS	3,00%
7	Débito PIS (4x5)	19.617,00
8	Débito COFINS (4x6)	90.540,00

Para efeito de apuração correta, há que se verificar a existência de receita com venda de produtos sujeitos à alíquota zero ou recolhidos por substituição tributária em operação anterior.

## 2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A partir do entendimento da obrigação tributária, seus regimes de efetivação e ensejando um jeito inteligente de posicionar-se frente a ela é que se pode falar de planejamento tributário, porém há que se ter clareza acerca de práticas que envolvam objetivos de redução da carga tributária em uma empresa. Há práticas lícitas e ilícitas neste assunto.

### 2.5.1 Sonegação e Fraude

Soares (2008) lembra que:

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

Para o art. 1º da Lei nº. 4.729 de 14 de julho de 1965, sonegação fiscal é crime conforme texto a seguir:

Art. 1º - Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

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

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

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

V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzido do imposto sobre a Renda como incentivo fiscal. (BRASIL, 1965)

Para que se configure ato de sonegação fiscal há necessidade de ocorrência do fato gerador e se caracteriza pela simulação, escamoteamento ou descaracterização do fato gerador já consumado.

A fraude é outro elemento negativo na postura frente à obrigação tributária. Segundo Soares (2008):

A fraude não é um instrumento usado em planejamento tributário. Ao contrário, é considerado ato ilícito, porque o contribuinte age de modo deliberado contra os ditames legais, com o objetivo de fugir do ônus tributário, mediante distorções abusivas das formas jurídicas ou pelo ato simulado. (SOARES, 2008, p. 124).

A definição de fraude é encontrada no Art. 72 da Lei nº 4.502/64:

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a diferir o seu pagamento. (BRASIL, 1964).

A fraude então antecede a ocorrência do fato gerador, e por ser ação deliberada contra os ditames legais no intuito de se fugir do ônus tributário, se configura como ato ilícito.

### 2.5.2 Elisão e Evasão fiscal

Moreira (2008) *apud* Soares (2008) traduz a seguinte conceituação emitida pelo *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD):

Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. [...]. Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.

Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos. (MOREIRA, 2008, *apud* SOARES, 2008, p. 128 – 129).

Distinções acerca destes termos se fazem necessário para uma clareza sobre o que faz parte ou não de um planejamento tributário.

### 2.5.3 Conceito de Planejamento Tributário

Para Oliveira (2005), o Planejamento tributário se insere no conjunto de práticas de redução de custo das empresas. Segundo ele o Planejamento tributário como função da contabilidade tributária é o instrumento que

corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa (especialmente os contábeis) que levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial, recolhendo exatamente o montante devido que



foi gerado em suas operações, fazendo com que venha a obter um patamar superior de rentabilidade e competitividade. (OLIVEIRA, 2005, p. 167).

Para Andrade Filho (2006), uma das formas de realizar um bom planejamento nas empresas é instituir uma plataforma denominada “Inteligência tributária”, através de um departamento próprio de análise e criação. Este departamento seria o responsável para viabilizar estudos relacionados ao impacto dos tributos sobre as operações da empresa, propondo alternativas lícitas de redução da carga tributária da empresa.

Este departamento teria uma dinâmica que estaria vinculada a segmentos funcionais. Para Borges (1998, p.41) estas unidades poderiam ser organizadas como a seguir:

- a) gerência de Impostos e Taxas: desenvolvimento do comando, de atribuições gerais e do controle de impostos;
- b) assessoria de Impostos e Taxas: Serviço de apoio e retaguarda da gerencia;
- c) seção de Escrituração Fiscal: Análise e formalização da escrituração nos livros;
- d) seção de Apuração e Recolhimento: Apuração do valor dos tributos a serem recolhidos e realização do pagamento;
- e) seção de Relações Fazendárias: Contatos com as repartições fiscais.

#### 2.5.4 Tipologia e classificação do planejamento tributário

Para o tributarista Amaral (2001) *apud* Oliveira (2005) *apud* Soares (2008):

Considerando os efeitos fiscais no tempo, existem três tipos de planejamento tributário: **Preventivo** - quando desenvolvido continuamente por intermédio de orientação, manuais de procedimentos e reuniões. Abrange, sobretudo, as atividades de cumprimento da legislação tributária; **Corretivo** - detectada determinada anormalidade, procede-se ao estudo e alternativas de correção da anomalia indicada; **Especial** - surge, por exemplo, na abertura de uma filial, no lançamento de novos produtos, aquisição ou alienação de empresas, reestruturação de empresas por meio de cisão, fusão ou incorporação. (OLIVEIRA, *apud* SOARES, 2008, p. 123). [Grifo do autor].

Essa tipologia acima considera exclusivamente os efeitos fiscais no tempo, ou seja, expressa uma visão jurídica do planejamento tributário. Do ponto de vista empresarial, em que se leva em conta o impacto na estrutura gerencial, contábil e financeira da empresa o planejamento tributário segundo Oliveira (2005) pode ser:

- a) **operacional** (Planejamento Tributário Operacional) – refere-se aos procedimentos formais prescritos pelas normas ou pelo costume, ou seja, na forma específica de contabilizar determinadas operações e transações, sem alterar suas características básicas; e
- b) **estratégico** (Planejamento Tributário Estratégico) – implica mudança de algumas características estratégicas da empresa, tais como: estrutura de capital, localização, tipos de empréstimos, contratação de mão-de-obra, etc.(OLIVEIRA, 2005, p. 185). [Grifo do autor].

Em termos de classificação, para Campos (1985) *apud* Oliveira (2005) o Planejamento tributário pode ser classificado segundo critérios das áreas de atuação ou do objetivo.

Pelo critério das áreas de atuação ele pode ser:

- a) administrativo – por intervenções diretas no sujeito ativo, por exemplo: a consulta fiscal;
- b) judicial – pelo pleito de tutela jurisdicional, como em ação declaratória de inexistência de débito fiscal; e
- c) interno – os atos realizados dentro da própria empresa, como o Comitê de Planejamento Tributário.

Considerando o objetivo, ele pode ser:

- a) anulatório – empregando-se estruturas e formas jurídicas a fim de impedir a concretização da hipótese de incidência da norma;
- b) omissivo ou evasão imprópria – a simples abstinência da realização da hipótese de incidência; por exemplo: importação proibitiva de mercadorias com altas alíquotas, como carros importados;
- c) induzido – quando a própria lei favorece, por razões extrafiscais, a escolha de uma forma de tributação, por intermédio de incentivos e isenções; por exemplo: a compra de mercadorias importadas por meio da Zona Franca de Manaus;
- d) optativo – elegendo-se a melhor fórmula elisiva entre as opções dadas pelo legislador; por exemplo: opção entre a tributação do IR pelo lucro real ou presumido;
- e) interpretativo ou lacunar – em que o agente se utiliza das lacunas e imprevisões do legislador; por exemplo: não incidência do ISS sobre transportes intermunicipais; e
- f) metamórfico ou transformativo - forma atípica que se utiliza da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico, a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal; por exemplo, a transformação da sociedade comercial em cooperativa (menor ônus tributário no regime jurídico pátrio).(CAMPOS, 1985, *apud* OLIVEIRA, 2005, p. 181)

Segundo Oliveira (2005) essa classificação não abrange todas as formas de planejamento, por isso afirma que o planejamento tributário não deve se ater apenas a uma fórmula ou conduta, mas sim se utilizar de vários métodos interligados.

### 2.5.5 Esferas de operação e aspectos do Planejamento tributário

Para Amaral (2001), *apud* Oliveira (2005), a economia legal de tributos pode operar em três esferas, a saber:

- a) No âmbito da própria empresa, por meio de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie seu vencimento. Por exemplo, para possibilitar o adiamento na prestação de serviços, o contrato deve estabelecer o momento da realização da receita.
- b) No âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário. Por exemplo, para possibilitar o enquadramento de um produto em uma alíquota menor de IPI, a empresa deve adequá-lo tecnicamente e requerer a nova classificação na Receita Federal.
- c) No âmbito do Poder Judiciário, pela adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquotas e contestação quanto à legalidade da cobrança. Por exemplo, como a ânsia do poder público em arrecadar é enorme e urgente, nem sempre o legislador toma as cautelas devidas, instituindo a quantidade de normas tributárias, ocorrendo, muitas vezes, contradição entre elas. No direito tributário, vige o princípio da dúvida em favor do contribuinte; assim, compete a ele descobrir essas contradições. (AMARAL, 2001, *apud* OLIVEIRA, 2005, p. 182)

De acordo com Amaral (2001), *apud* Oliveira (2005) para se adotar um sistema de economia fiscal, deve-se levar em conta quatro aspectos:

- a) Análise econômico-financeira – adotar procedimentos que visem a maximizar o resultado do planejamento. Por exemplo, na maioria das vezes, o Depósito Judicial é prejudicial à empresa, pois, além do descaixe do valor, a empresa não pode se aproveitar da dedutibilidade da despesa e poderá ainda, precisar reconhecer a variação monetária ativa na base de cálculo do PIS e COFINS.
- b) Análise jurídica – deve haver fundamento jurídico a ser alegado. O CTN estabelece que a compensação só pode operar após o trânsito em julgado da ação; é necessário muito cuidado nessa análise.
- c) Análise fiscal – é preciso que as obrigações estejam cumpridas e em ordem para não desencadear um processo de fiscalização. Dois preceitos constitucionais protegem a adoção da economia legal: Princípio da Ampla Defesa e do devido Processo Legal.
- d) Análise fisco-contábil – adotar procedimentos que permitam a economia de outros tributos, buscando a maximização do lucro e a minimização do risco. Para tanto, a contabilidade reveste-se de importância fundamental,

pois na maior das vezes, os lançamentos contábeis dão suporte às operações. (AMARAL, 2001, *apud* OLIVEIRA, 2005, p. 182)

Estes aspectos apontam para uma valorização do papel da contabilidade no processo do planejamento tributário.

## 2.5.6 Função da Contabilidade no Planejamento Tributário

Para Borges *et ali* (1998) *apud* Oliveira (2005)

Como ciência, a contabilidade tem como finalidade orientar e registrar os fatos administrativos das entidades, permitindo o controle patrimonial e as mutações ocorridas em um determinado período, exercendo, portanto, grande importância na questão ora apresentada, e deve ser um instrumento essencial para a elaboração de um planejamento tributário eficaz. (BORGES *et ali*, 1998, *apud* OLIVEIRA, 2005, p. 184).

Para Oliveira (2005), como os tributos na sua maioria têm sua base de cálculo em valores que a contabilidade determina, o contador pela sua prática torna-se grande conhecedor das formas e práticas de apuração e do funcionamento dos tributos, podendo ter papel relevante no planejamento tributário. Segundo o autor, o que normalmente atravessa este papel é a falta de tempo, pois se fosse dedicado parte do seu tempo neste sentido poderia ele desenvolver planificações que certamente dariam bons resultados. Esta falta de tempo, devido ao direcionamento em coordenar e operacionalizar a contabilidade não permite que ele esteja constantemente atualizado em termos de legislação que é muito dinâmica. No entanto se ele primar pela atualidade, veracidade e confiabilidade dos dados extraídos da contabilidade por ele gerida, estas servirão de base para que outros profissionais ou empresas especializadas possam desenvolver um planejamento tributário capaz de proporcionar uma efetiva redução no desembolso com tributos.

É a contabilidade que tem os valores sobre os quais serão efetuados os cálculos dos tributos. Também aos contadores normalmente se atribui a obrigação destes cálculos, e se exige dele que esteja atualizado em termos de legislação tributária, assim nada mais coerente e inteligente entender que ele tem a competência para encaminhar o processo de planejamento tributário.

### 3 ESTUDO DE CASO

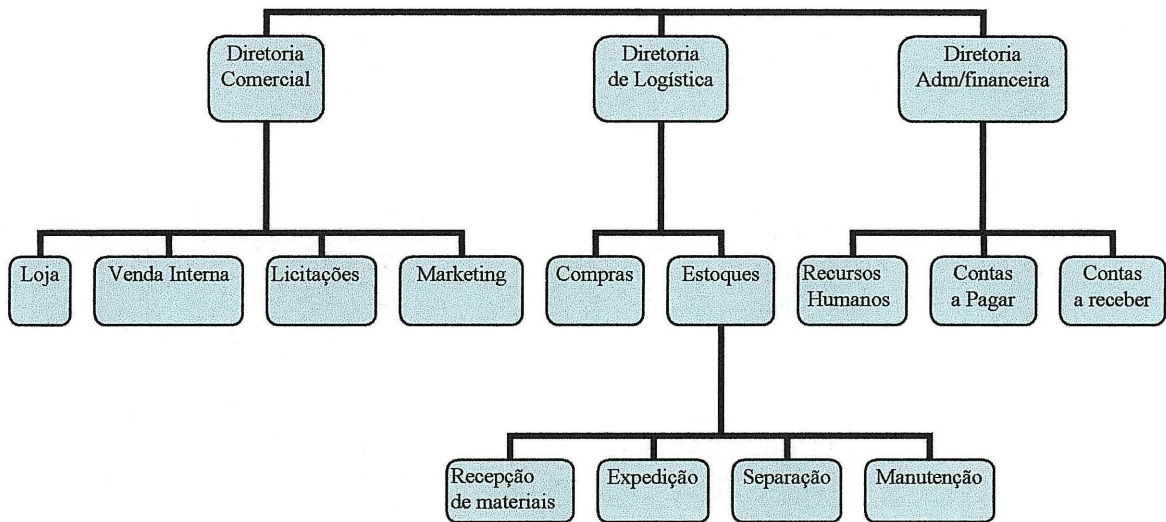
#### 3.1 DADOS DA EMPRESA A SER ESTUDADA

##### 3.1.1 Identificação e história

Após a busca para identificar uma empresa que se encaixasse nos parâmetros necessários à pesquisa, ou seja, que não pudesse ser enquadrada no sistema do simples nacional e que não estivesse obrigada ao regime do lucro real, foi encontrada a empresa Eletro comercial Masteral Ltda (nome fictício). Esta empresa se localiza em Curitiba e seu ramo de atividade é o comércio atacadista de material elétrico. Embora formem um grupo composto por mais três empresas, sendo uma indústria de montagem de painéis e outras duas microempresas, que reúnem atividade de comércio varejista e prestação de serviço ligado ao mesmo setor de atividade, a empresa que será objeto do estudo é a empresa principal já nomeada acima. Fundada em 1987, inicialmente apenas como escritório de representação comercial foi se constituindo como empresa familiar, característica ainda presente pelos seus dirigentes, a empresa foi se estruturando e adquirindo um formato de sociedade empresária. Por mais de 20 anos o fundador esteve à frente dos negócios e soube conduzir a empresa para o patamar que se encontra atualmente.

##### 3.1.2 Organização

A empresa está constituída juridicamente como Sociedade Empresária Limitada e possui no seu quadro societário filhos e genros do fundador que atualmente está afastado dos negócios. Atualmente com mais de 100 colaboradores profissionais treinados em diversas áreas para fazer frente ao atendimento ao cliente. A estrutura organizacional da empresa pode ser mais bem visualizada pelo organograma a seguir:



**Figura 2-Organograma geral**

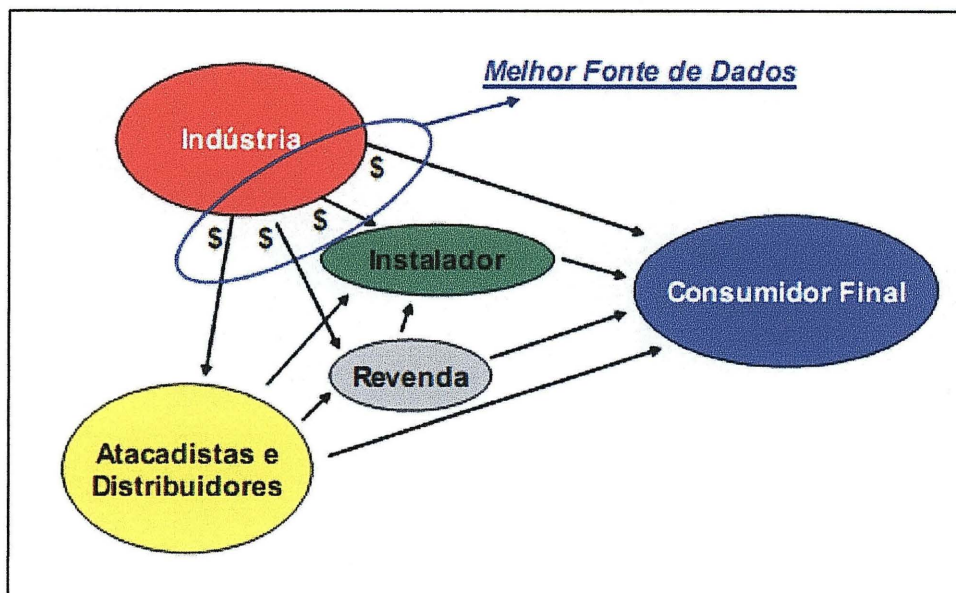
Fisicamente a empresa possui um espaço de aproximadamente 6.000 metros quadrados e mais de 30.000 itens em estoque, integrando se com as atividades das outras empresas do grupo.

Em relação aos valores que norteiam sua atividade, estes estão explícitos na sua missão, na sua visão e no seu lema. Missão: “Trabalhar com responsabilidade e seriedade para cada vez mais conquistar a confiança de nossos clientes”; Visão: “Ser a principal distribuidora de Materiais Elétricos do sul do Brasil”; Lema: “Sinônimo de confiança”.

### 3.1.3 Mercado

A empresa é distribuidora de uma linha completa de materiais elétricos industriais, cabeamento estruturado, cabos ópticos telefônicos e equipamentos para network. Comercializa mais de 25 mil produtos nacionais e importados. Assim, uma visão do setor de maneira geral se faz necessária para situar a empresa no mercado.

A Associação Brasileira dos Revendedores e Distribuidores de Materiais Elétricos (ABREME), efetua estudos no setor e seus resultados são disponibilizados aos associados. Sua metodologia utiliza como a melhor fonte de dados, as informações prestadas pelas indústrias, sobre fornecimento de materiais elétricos, como evidencia a figura a seguir:



**Figura 3- Infográfico das fontes da pesquisa**

Fonte: Estudo da ABREME, 2006.

O estudo secciona o mercado em 4 categorias, a saber: produtos de iluminação; fios e cabos elétricos; dispositivos elétricos; e produtos de instalação. O quadro a seguir reúne diversos produtos sob essas categorias.

**Quadro 7-Agrupamento das subcategorias em quatro categorias**

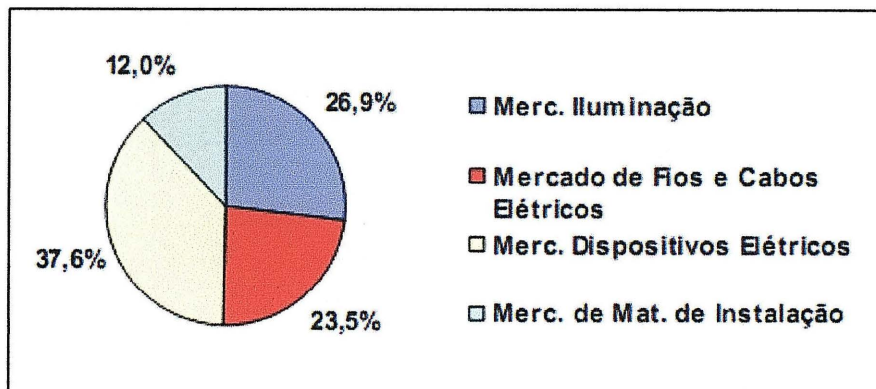
<b>Categorias</b>	<b>Subcategorias</b>
<b>PRODUTOS DE ILUMINAÇÃO,</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lâmpadas Fluorescentes Compactas;</li> <li>- Lâmpadas Fluorescentes Tubulares;</li> <li>- Lâmpadas de Descarga;</li> <li>- Lâmpadas Incandescentes;</li> <li>- Outras Lâmpadas;</li> <li>- Luminárias (Industriais, Comerciais, Decorativas, Públicas, Emergência, Lustres Residenciais e outras);</li> <li>- Soquetes e Receptáculos;</li> <li>- Reatores Eletrônicos para Lâmpadas Fluorescentes;</li> <li>- Reatores Eletromagnéticos para Lâmpadas Fluorescentes;</li> <li>- Reatores para Lâmpada de Descarga</li> </ul>
<b>FIOS E CABOS ELÉTRICOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fios e Cabos Elétricos para Baixa Tensão até 750V;</li> <li>- Cabos Elétricos para Baixa Tensão até 1KV;</li> <li>- Cabos de Comando, Controle e Instrumentação;</li> <li>- Cabos de Cobre Nu;</li> <li>- Cabos Especiais (Silicone, LME, SO-M, W, etc.).</li> </ul>
<b>DISPOSITIVOS ELÉTRICOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Disjuntores (todos);</li> <li>- Contatores, Relés, Fusíveis e Chaves Magnéticas;</li> <li>- Comando e Sinalização (Botões, Sinaleiros, Alarmes, etc.);</li> <li>- Controles ( Sensores, Chaves Elétricas, Chaves Fim de Curso, Pedaleiras, etc.);</li> <li>- Componentes p/ Segurança de Equipamentos (Barras Ópticas, Cortina de Luz, Chaves e Relés de Segurança, etc.);</li> <li>- Instrumentos de Medição (Temperatura, Tempo, Pulsos, Voltímetros, Amperímetros, Multímetros, etc.);</li> <li>- Interruptores e Seccionadores;</li> <li>- Produtos para Automação Industrial (PLC, Soft Starter. etc.);</li> <li>- Motores Elétricos (Motores, Micro-motores, Servo-Motores, etc.);</li> <li>- Materiais de Instalação em Geral (Bornes, Réguas, Marcadores, Abraçadeiras, Fixadores, etc...);</li> <li>- Interruptores, Plugs e Tomadas Industriais;</li> <li>- Interruptores, Plugs e Tomadas Residenciais.</li> </ul>
<b>PRODUTOS DE INSTALAÇÃO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eletrocalhas, Leitões, Rodapé, Perfilados;</li> <li>- Eletrodutos Metálicos Rígidos e Acessórios;</li> <li>- Eletrodutos Metálicos Flexíveis e Acessórios (sealtube e acessórios);</li> <li>- Dutos, Canaletas Plásticas e Acessórios;</li> <li>- Rígidos e Flexíveis;</li> <li>- Eletrodutos Plásticos Rígidos e Flexíveis e Acessórios;</li> <li>- Quadros e Caixas de Comando e Distribuição Metálica;</li> <li>- Conduletes Metálicos e Acessórios;</li> <li>- Quadros e Caixas de Comando e Distribuição Plásticas;</li> <li>- Conduletes Plásticos e Acessórios;</li> <li>- Conectores e Terminais (Pressão, Compressão e Solda);</li> <li>- Hastes de Aterramento, Pára-Raio e Acessórios;</li> <li>- Fitas Isolantes;</li> <li>- Materiais para Atmosfera Explosiva.</li> </ul>

Fonte: adaptado da pesquisa de mercado da ABREME, 2006.

Os resultados desse estudo da ABREME evidenciam, por exemplo, que num universo de faturamento em torno de R\$ 8 bilhões anuais, que o mercado de



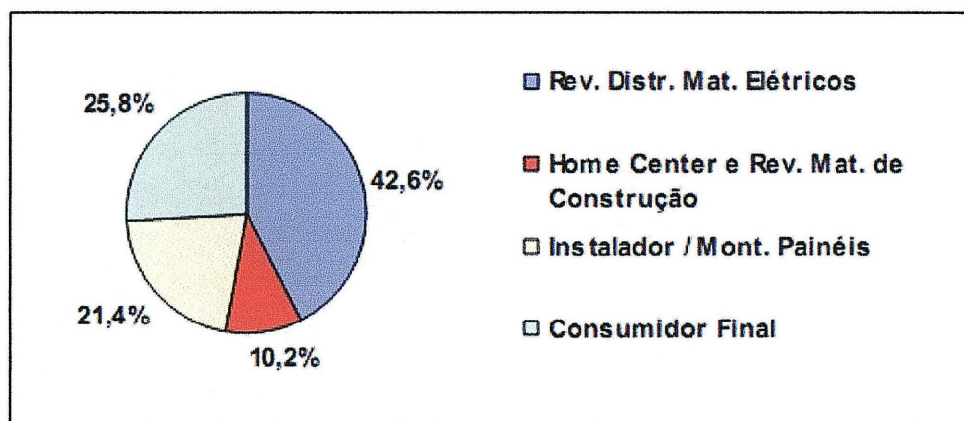
dispositivos elétricos é o que mais se destaca como se pode observar no gráfico abaixo:



**Gráfico 1-Distribuição do mercado por categoria de produto**

Fonte: Estudo da ABREME, 2006.

Outro elemento que o estudo da ABREME revelou foi quanto ao canal utilizado para distribuição do mercado de material elétrico. A maior fatia de distribuição fica por conta de revendedores e distribuidores como mostra o gráfico abaixo:

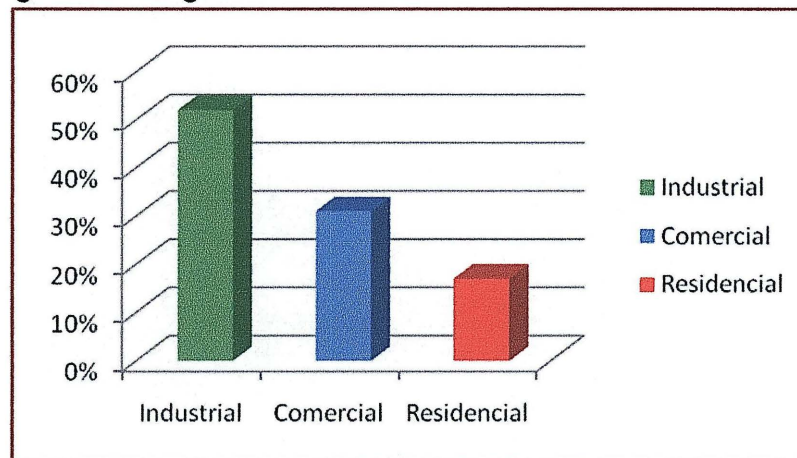


**Gráfico 2-Distribuição por canal de comercialização**

Fonte: Estudo da ABREME, 2006.

A Revista Setor Elétrico fez uma pesquisa com 270 empresas distribuidoras e revendedoras de material elétrico e encontrou resultados que ajudam a conhecer este mercado. Segundo a Revista, o segmento industrial é em todas as regiões o mais presente na vendas efetuadas pelos distribuidores e revendedores de materiais elétricos. No geral, 52% das empresas que participaram da pesquisa apontaram a

indústria como um de seus principais clientes. O comercial e o residencial foram apontados por 31% e 17% respectivamente pelas empresas pesquisadas como se evidencia pelo gráfico a seguir:



**Gráfico 3-Principal segmento de atuação**

Fonte: Revista Setor Elétrico, agosto/2010, p. 87

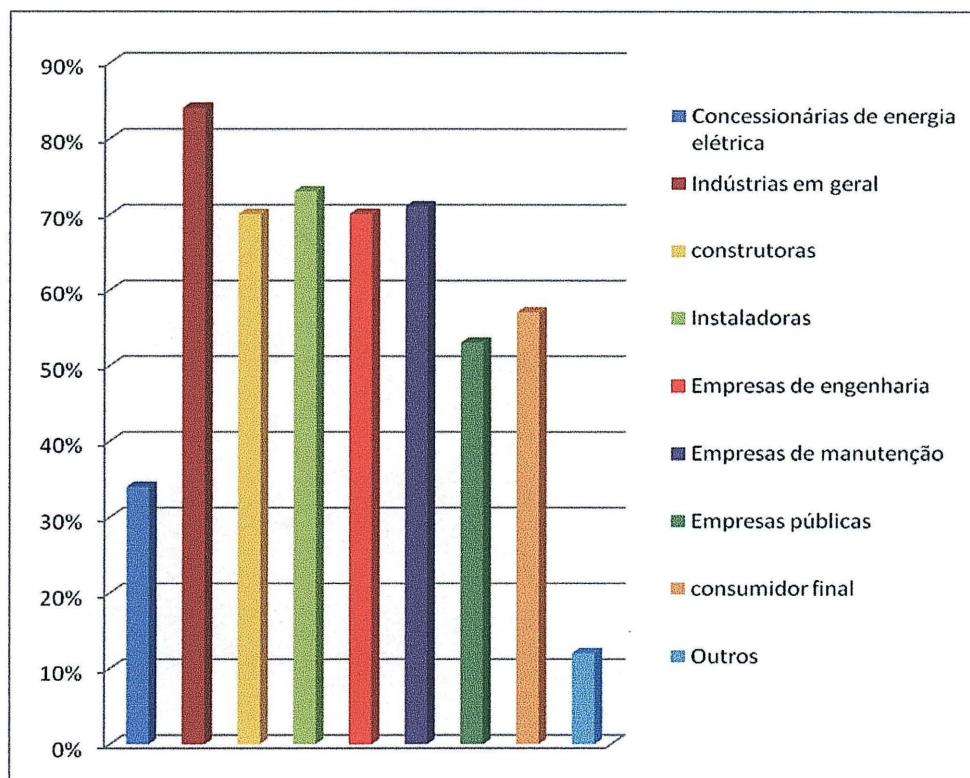
Por região, esse resultado é confirmado, com exceção da região norte que aponta o comercial como principal segmento de atuação como se verifica na tabela seguir:

**Tabela 4-Principal segmento de atuação por região**

	Sudeste	Sul	Norte	Nordeste	C.Oeste
Industrial	59%	53%	25%	58%	40%
Comercial	24%	31%	45%	23%	35%
Residencial	17%	16%	30%	19%	25%

Fonte: Revista Setor Elétrico, agosto/2010, p.87

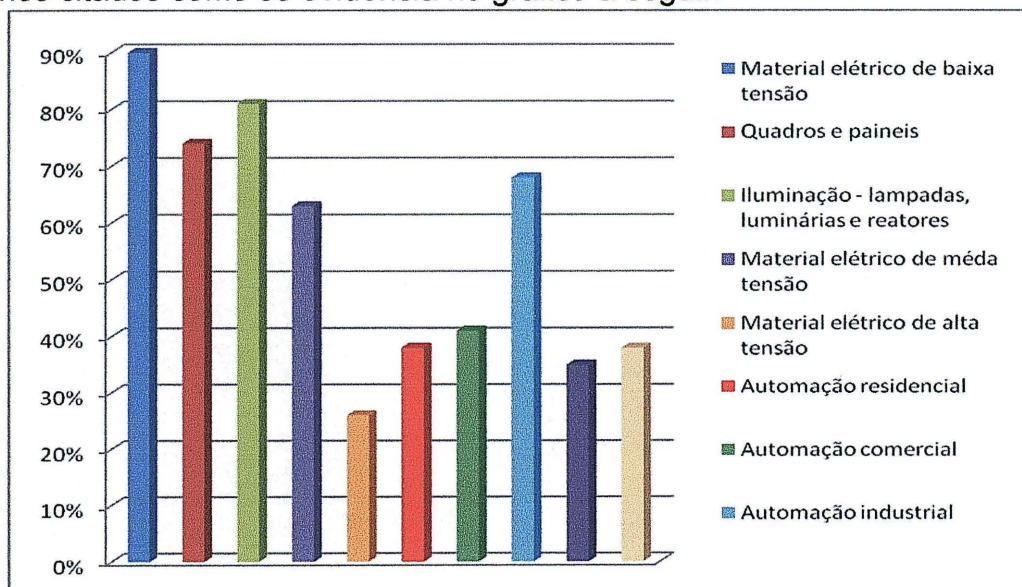
No quesito, principal cliente, novamente a indústria destaca-se. Das 270 distribuidoras e revendedoras, 228 indicam as indústrias como principal cliente. Empresas de instalação e manutenção aparecem em seguida, apontadas por 73% e 71% das empresas pesquisadas. Esses dados podem ser mais bem visualizados no gráfico a seguir:



**Gráfico 4-Principais clientes**

Fonte: Revista Setor Elétrico, agosto/2010, p.87.

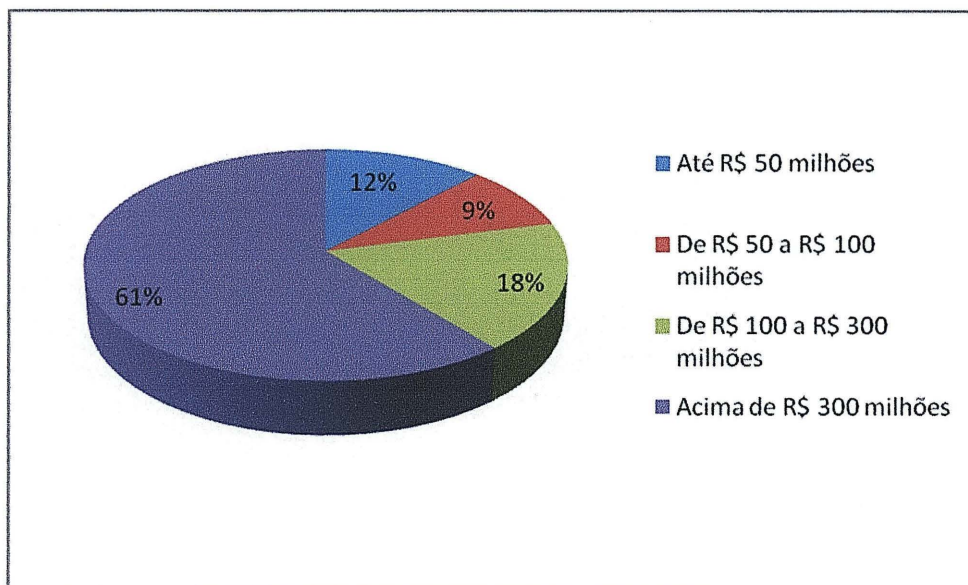
Segundo a pesquisa, no que se refere aos produtos comercializados, os materiais elétricos de baixa tensão aparecem em primeiro, já os de alta tensão foram os menos citados como se evidencia no gráfico a seguir:



**Gráfico 5-Produtos mais comercializados**

Fonte: Revista Setor Elétrico, agosto/2010, p. 87

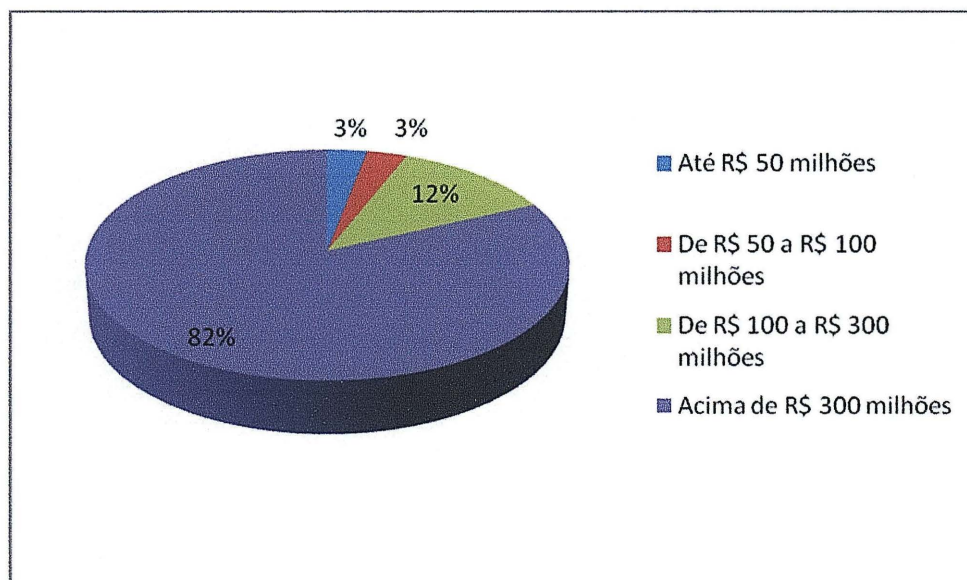
Sobre o faturamento anual do mercado de distribuidores e revendedores de materiais elétricos a maioria (61%) das empresas pesquisadas afirma que o setor fatura acima de R\$ 300 milhões por ano, como se visualiza no gráfico a seguir:



**Gráfico 6-Percepção do tamanho total do mercado**

Fonte: Revista Setor Elétrico, agosto/2010, p.87

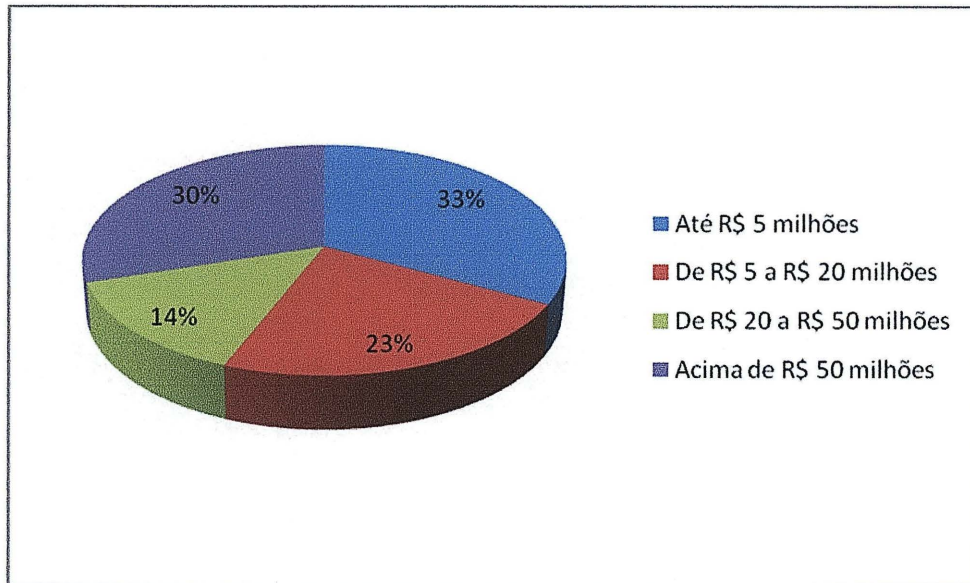
Na região sul essa percepção se diferencia aumentando o percentual dos que afirmam que o setor fatura mais de R\$ 300 milhões como se evidencia no gráfico a seguir:



**Gráfico 7-Percepção do tamanho do mercado na região sul**

Fonte: Revista Setor Elétrico, agosto/2010, p. 88

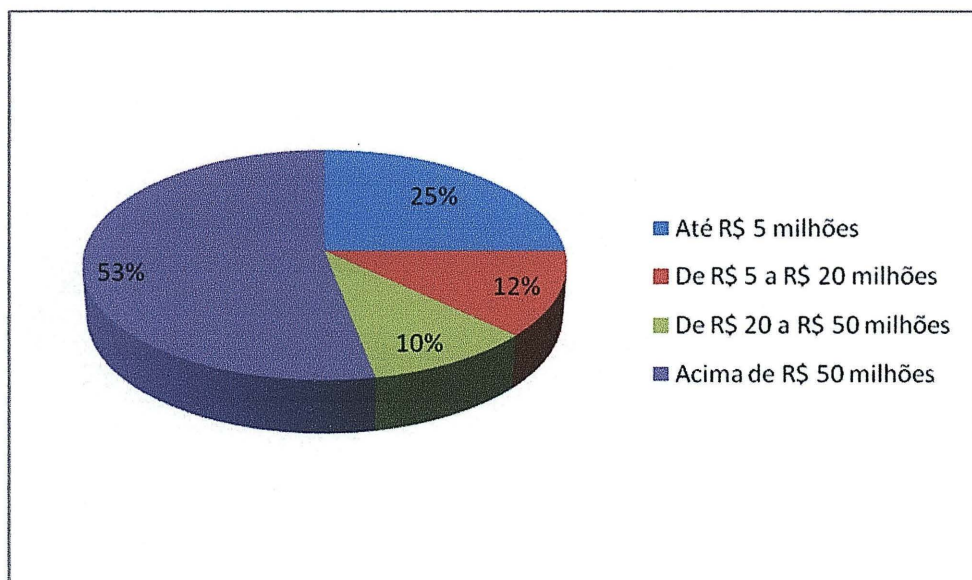
No que diz respeito ao tamanho das empresas não há grande uniformidade. Os números mostram que 33% dos pesquisados faturam até R\$ 5 milhões por ano e 30% afirmaram faturar acima de R\$ 50 milhões, outros afirmam ter faturamento de R\$ 5 a 20 milhões e outros de R\$ 20 a 50 milhões como mostra o gráfico a seguir:



**Gráfico 8-Faturamento bruto anual das empresas em geral**

Fonte: Revista Setor Elétrico, agosto/2010, p. 88

A região sul destoa do conjunto pela afirmação da maioria de que fatura anualmente acima de R\$ 50 milhões como mostra o gráfico a seguir:



**Gráfico 9-Faturamento bruto anual das empresas da região sul**

Fonte: Revista Setor Elétrico, agosto/2010, p. 88

A empresa em estudo se encaixa no terceiro grupo de R\$ 20 a R\$ 50 milhões como será apresentado mais adiante quando da abordagem da situação tributária.

### 3.1.4 Fornecedores

A aquisição dos produtos comercializados pela empresa se dá unicamente no mercado interno. Tendo como base um total de 580 fornecedores no ano de 2009, abarcando um total de compras brutas anuais no valor de R\$ 23 milhões, os dez maiores podem ser enumerados por ordem de valores de movimentação conforme quadro a seguir:

**Quadro 8-Principais fornecedores**

<b>FORNECEDOR</b>	<b>VLR COMPRAS</b>
ELETROCAL IND. E COM. MAT ELETRICO LTDA	4.281.171,00
GL ELETRO-ELETRONICO LTDA	1.363.008,00
SIEMENS LTDA	1.188.596,00
PRYSMIAN ENERGIA CABOS SIST.BR	993.877,00
SCHNEIDER ELETRIC BRASIL LTDA	947.921,00
NEXANS BRASIL S/A	929.055,00
CARBINOX IND. COM. LTDA	772.965,00
SIEMENS ELETROELETRONICA S/A	603.430,00
PHILIPS DO BRASIL	392.151,00
QT EQUIPAMENTOS	372.609,00

### 3.1.5 Clientes

A empresa atende mais de seis mil clientes em diversos estados do Brasil. Seus dez clientes com maior movimentação de vendas em 2009 abarcando um movimento de vendas brutas anuais, no valor de R\$ 31 milhões, estão elencados no quadro a seguir:

**Quadro 9-Principais clientes**

<b>CLIENTE</b>	<b>VLR VENDAS</b>
ELETROFRIO LTDA	2.313.090,00
RIO VERDE ENERGIA S/A	1.142.987,00
CONSTRUTORA TRIUNFO LTDA	585.903,00
CONSORCIO INTERPAR	501.881,00
CONSORCIO CONPAR	325.959,00
ELCO ENG. OBRAS ELETRICAS LTDA	300.436,00
RIO VERDINHO ENERGIA S/A	270.634,00
CORN PRODUCTS BRASIL INGREDIENTES	269.987,00
CONSORCIO SANEAR II	238.449,00
IOTO INTERNATIONAL IND. COM. PRD	210.494,00

### 3.1.6 Concorrentes

Como principais concorrentes destacam-se três empresas, a Elétrica DW, a maior distribuidora do Paraná com 3 lojas no Paraná e uma em Goiás; Irmãos Abage, que também tem muita força com duas lojas em Curitiba; e a Eletrorastro que possui grande presença com 4 lojas todas na região metropolitana de Curitiba. Entre outros concorrentes que fazem parte do cenário pode-se citar: Andra, Maxel, Ceigon, Everest, Nortel, Eletro Painel, Eletro Bala, 2A e C.O. Müller. Estas empresas e seu número de estabelecimentos e localização constam do quadro a seguir:

**Quadro 10-Empresas concorrentes**

EMPRESAS CONCORRENTES	Quantidade de estabelecimentos		
	Curitiba	Outros mun-Pr	Outros UF
DW	3	0	1
Eletro bala	3	0	0
Irmãos Abage	2	0	0
C.O. muller	2	0	1
Eletrorastro	0	4	0
Andra	1	0	5
Maxel	1	0	3
Ceigon	1	0	0
Everest	1	0	3
Nortel	1	0	18
Eletropainel	0	1	0
2A	0	0	1

Fonte: Elaborado a partir de sites das empresas listadas.

## 3.2 SITUAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA DA EMPRESA

Tendo por base as demonstrações financeiras reestruturadas e atualizadas pelo Índice Geral de preço ao Consumidor (IGPM), Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício (Apêndices) da empresa referente aos anos de 2007 a 2009, é possível verificar como ela está estruturada do ponto de vista financeiro e econômico. Embora não seja esta a finalidade deste estudo, os indicadores pertinentes a esta verificação ajudam a ter uma visão mais abrangente da empresa.

### 3.2.1 Situação financeira

A situação financeira é detectada através dos quocientes de liquidez que evidenciam o grau de solvência da empresa em decorrência da existência ou não de solidez financeira que garanta o pagamento dos compromissos assumidos com terceiros. Esses índices mostram a proporção que existe entre os investimentos efetuados no Ativo Circulante (AC) e no Ativo Realizável a Longo Prazo (ARLP) em relação aos capitais de terceiros (Passivo Circulante e Exigível Longo Prazo). São calculados com base no Balanço Patrimonial e demonstrados na tabela a seguir:

**Tabela 5-Quocientes de liquidez**

Denominação	Fórmula	2007	2008	2009
Liquidez Imediata	$\frac{\text{Disponível}}{\text{Passivo Circulante}}$	0,32	0,19	0,35
Liquidez Seca	$\frac{\text{Ativo Circulante} - \text{Estoques}}{\text{Passivo Circulante}}$	0,89	0,89	0,98
Liquidez Corrente	$\frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$	2,10	2,20	2,37
Liquidez Geral	$\frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível Longo Prazo}}$	2,10	2,20	2,37

Mesmo sem analisar cada um dos indicadores verificados, no conjunto desses índices a empresa aparece com situação satisfatória do ponto de vista da solvência, apresentando valores próximos ou superiores a um, o que indica folga financeira para saldar seus compromissos com terceiros.

### 3.2.2 Situação da Estrutura de Capital

A análise estrutural evidencia através dos índices o grau de endividamento da empresa em decorrência das origens dos capitais investidos no seu patrimônio. Os índices mostram a proporção que existe entre os capitais próprios e os capitais de terceiros a partir dos valores extraídos do balanço patrimonial. Estes índices são evidenciados na tabela a seguir:



Tabela 6-Índices da estrutura de capital

Denominação	Fórmula	2007	2008	2009
Participação do Capital de Terceiros	$\frac{\text{Capital de Terceiros}}{\text{Patrimônio Líquido}}$	73,44%	65,47%	53,77%
Composição das Exigibilidades	$\frac{\text{Passivo Circulante}}{\text{Capital de Terceiros}}$	100%	100%	100%
Imobilização de Recursos Próprios	$\frac{\text{Ativo Permanente}}{\text{Patrimônio Líquido}}$	19,54%	21,66%	26,54%
Capitalização	$\frac{\text{Capitais Próprios Médio}}{\text{Ativo Médio}}$	-	59,07%	62,68%

A partir dos indicadores apresentados na tabela acima, pode-se afirmar que empresa se estrutura melhor em 2009 em termos de participação do capital de terceiros, visto que toma R\$53,77 para cada R\$ 100,00 que ela possui de capital próprio. No entanto seu endividamento é todo de curto prazo o que poderia indicar pouco tempo para saldar todos os seus compromissos, não fosse a sua capacidade financeira revelada pelos indicadores de liquidez. Por outro lado o endividamento de longo prazo normalmente tem custo maior o que seria mais oneroso para a empresa.

Outro elemento importante é que a empresa tem imobilizado em torno apenas de 27% em 2009 dos seus recursos próprios, indicando que tem capital de giro próprio positivo e o Patrimônio Líquido sustenta todo o seu ativo circulante, já que não tem realizável a longo prazo. Há assim uma liberdade financeira na movimentação do seu negócio sem a necessidade de recorrer a terceiros para obtenção de recursos ou até para reivindicar melhores prazos para pagamento de seus fornecedores. A empresa vem se capitalizando, o que transparece pelos índices de capitalização, tomado da média dos capitais próprios em relação ao ativo médio.

### 3.2.3 Análise Econômica

A análise econômica evidencia o grau de êxito econômico obtido com o capital investido na empresa. Estes indicadores resultam dos cálculos efetuados com base nos valores extraídos da Demonstração de Resultado do Exercício e do Balanço Patrimonial e são demonstrados na tabela a seguir:

Tabela 7-Indicadores econômicos

Denominação	Fórmula	2007	2008	2009
Margem Líquida	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Vendas Líquidas}}$	9,10%	4,29%	3,80%
Rentabilidade do Ativo	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo Médio}}$	-	10,88%	8,18%
Rentabilidade do Patrimônio Líquido	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido Médio}}$	-	18,42%	13,05%
Produtividade	$\frac{\text{Vendas Líquidas}}{\text{Ativo Médio}}$	-	2,54	2,15

A margem líquida expressa o quanto a empresa obtém de rentabilidade para cada unidade monetária vendida, indicando assim a viabilidade e a eficiência da empresa. Nota-se que este indicador teve um decréscimo no triênio.

A rentabilidade do ativo revela o quanto a empresa obtém de lucro sobre o investimento total. Este indicador poderia ser aumentado elevando-se as margens de lucro ou o giro do ativo, no entanto a concorrência limita sua possibilidade de fazer as duas coisas.

A rentabilidade do patrimônio indica o quanto a empresa obteve de lucro líquido para cada R\$ 100,00 de capital próprio investido. Aqui também se percebe uma retração nos índices. Enquanto no ano de 2008, em se mantendo esse índice, a recuperação do capital investidos pelos sócios levaria 5 anos e meio, no ano de 2009 essa recuperação levaria quase 8 anos. O decréscimo nos índices de certa forma reflete a crise internacional que afetou as empresas de modo geral.

### 3.2.4 Análise do capital de giro

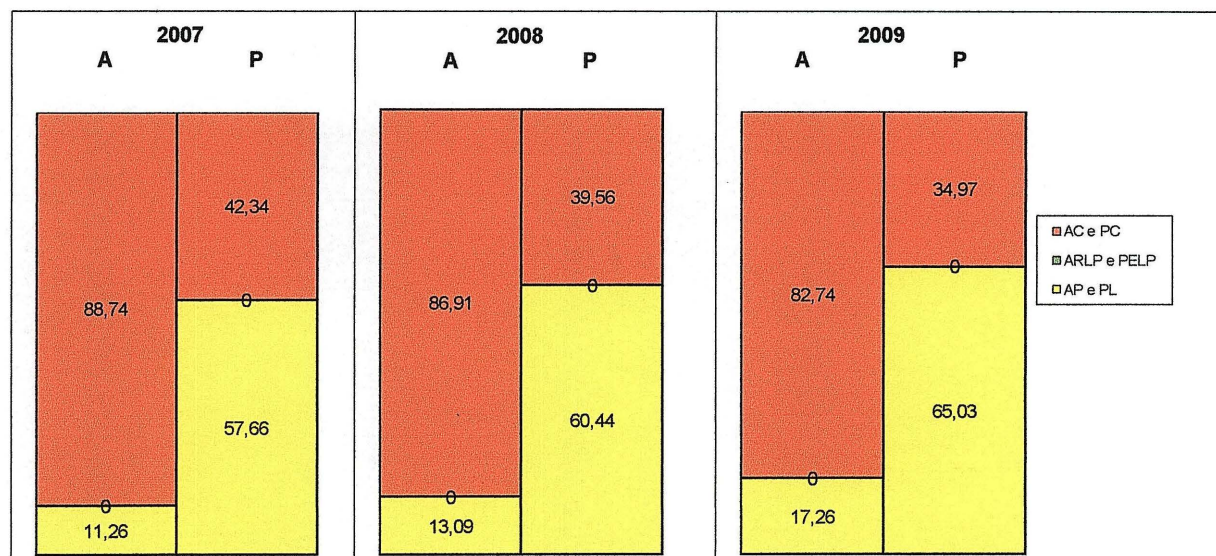
A composição das origens dos recursos da empresa, bem como da sua aplicação podem ser observados na tabela a seguir:

Tabela 8-Comparativo capital de giro

Descrição	2007	2008	2009
Capital em Giro (em circulação)	12.061.125,55	12.479.689,17	11.881.421,77
Capital de Giro (circulante)	10.702.602,16	10.846.102,79	9.830.584,29
Capital de Giro Líquido (Circulante Líquido)	5.595.696,32	5.908.482,74	5.676.016,93
Capital de Giro Próprio (Circulante Próprio)	5.595.696,32	5.908.482,74	5.676.016,93
Capital Disponível na Empresa (Passivo Total)	12.061.125,55	12.479.689,17	11.881.421,77

Verifica-se que nos três anos em estudo o capital de giro próprio ou circulante próprio (CCP) é positivo e está sustentando todo o capital circulante líquido (CCL), pois não há ativo realizável a longo prazo. As proporções da estrutura

patrimonial e dos valores da tabela acima podem ser visualizadas pelo gráfico seguinte:



**Gráfico 10-Composição comparativa do capital de giro**

A partir dos indicadores verificados percebe-se que a empresa se encontra, do ponto de vista financeiro, em situação satisfatória. Isto se depreende pela preponderância dos capitais próprios sobre os capitais de terceiros, pela não imobilização total dos recursos próprios, revelando a existência de liberdade financeira para tomar decisões sem a necessidade de sujeitar-se a regras impostas pelos credores. Também se deve levar em conta a apresentação de bons índices de liquidez que caracteriza uma solidez financeira, mostrando assim uma garantia que pode ser oferecida a terceiros se, devido a fatores externos, possa passar por situação de insolvência momentânea.

Do ponto de vista econômico, mesmo com retração em 2009, a empresa apresenta-se rentável e tem condições de melhorar os índices por um melhor gerenciamento e um planejamento de suas atividades principalmente na área tributária.

### 3.3 SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

A empresa comercial está sujeita na esfera estadual ao Imposto sobre Circulação de mercadorias (ICMS) e como não pode utilizar a forma simplificada de

apuração pelo simples nacional, deve apurar este imposto em conta gráfica, de forma não-cumulativa. Este imposto não sofre alteração a despeito da opção pelo regime tributário em termos de tributos de competência da União. Assim sendo, esta análise recai sobre os impostos federais que impactam o resultado diante da escolha por um regime ou outro no âmbito de competência da União.

Na esfera federal a empresa, nos últimos três anos, optou pela tributação com base no Lucro Presumido. Essa opção é facultada a ela em vista do faturamento anual não atingir o limite de obrigatoriedade de R\$ 48 milhões anuais conforme foi discorrido no referencial teórico, item 2.4.1.1.1.

### 3.3.1 Tributação pelo lucro presumido

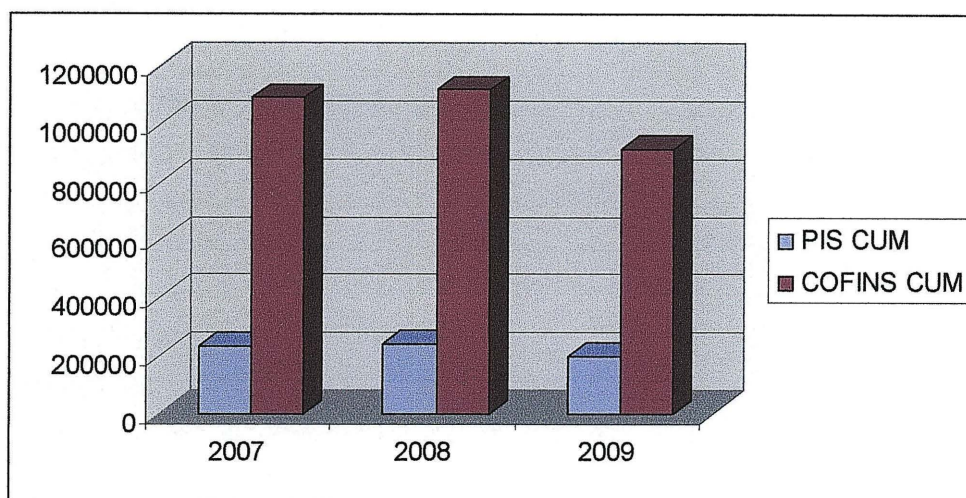
A empresa tendo optado pela apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido esteve sujeita no triênio 2007 a 2009, à apuração do PIS e COFINS pelo regime de incidência cumulativa, como visto no item 2.4.2. A partir dos valores da DRE é possível apresentar os valores decorrentes da apuração tanto para PIS e COFINS, como para o IRPJ e a CSLL.

Os valores referentes ao cálculo de PIS e COFINS pelo regime cumulativo são apresentados na tabela a seguir:

**Tabela 9-Valores do PIS e da COFINS no triênio**

<b>DISCRIMINAÇÃO DE RUBRICAS</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
REVENDA DE MERCADORIAS	R\$ 36.931.024,13	R\$ 38.106.674,86	R\$ 31.142.197,70
PREST SERV.	R\$ -	R\$ -	R\$ -
TOTAL	R\$ 36.931.024,13	R\$ 38.106.674,86	R\$ 31.142.197,70
( - ) Devoluções de vendas	R\$ 530.942,35	R\$ 744.756,26	R\$ 555.053,78
( - ) IPI	R\$ -	R\$ -	R\$ -
RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 36.400.081,78	R\$ 37.361.918,60	R\$ 30.587.143,92
<b>DÉBITO DE PIS</b>	<b>R\$ 236.600,53</b>	<b>R\$ 242.852,47</b>	<b>R\$ 198.816,44</b>
<b>DÉBITO DE COFINS</b>	<b>R\$ 1.092.002,45</b>	<b>R\$ 1.120.857,56</b>	<b>R\$ 917.614,32</b>

Os valores de PIS e COFINS nos triênio, evidenciados na tabela acima, apresentam certa estabilidade, com uma leve queda no ano de 2009, visto que é proporcional ao faturamento. Isso pode ser mais bem observado no gráfico a seguir:



**Gráfico 11-PIS e COFINS cumulativos no triênio**

Para cálculo do IRPJ e CSLL, utilizando-se dos valores constantes das demonstrações contábeis e aplicando as alíquotas para base de cálculo do lucro presumido conforme tabela 1 do item 2.4.1.1.5, tem-se os valores para os três anos em estudo conforme demonstrativo na tabela a seguir:

**Tabela 10-Demonstrativo de cálculo do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido**

DISCRIMINAÇÃO RUBRICAS	2007	2008	2009
Revenda de Mercadorias	36.931.024,13	38.106.674,86	31.142.197,70
Prestação de serviço			
<b>TOTAL</b>	<b>36.931.024,13</b>	<b>38.106.674,86</b>	<b>31.142.197,70</b>
( - ) Devoluções de vendas	530.942,35	744.756,26	555.053,78
( - ) IPI	-	-	-
<b>Receita Ajustada</b>	<b>36.400.081,78</b>	<b>37.361.918,60</b>	<b>30.587.143,92</b>
Base de Cálculo IRPJ 8%	2.912.006,54	2.988.953,49	2.446.971,51
Base de Cálculo CSLL 12%	4.368.009,81	4.483.430,23	3.670.457,27
Receita financeira	2.941,06	100.420,83	2.628,86
Ganho c/ alienação imobilizado	-	-	3.337,60
<b>Base de IRPJ</b>	<b>2.914.947,60</b>	<b>3.089.374,31</b>	<b>2.452.937,97</b>
<b>Base de CSLL</b>	<b>4.370.950,87</b>	<b>4.583.851,06</b>	<b>3.676.423,73</b>
<b>Base Adicional de IRPJ 10%</b>	<b>2.674.947,60</b>	<b>2.849.374,31</b>	<b>2.212.937,97</b>
IRPJ Alíquota básica 15%	437.242,14	463.406,15	367.940,70
IRPJ Adicional 10%	267.494,76	284.937,43	221.293,80
( - ) IR Retido na fonte	5.190,36	3.769,75	-
<b>IRPJ A RECOLHER</b>	<b>699.546,54</b>	<b>744.573,83</b>	<b>589.234,49</b>
CSLL Alíquota 9%	393.385,58	412.546,60	330.878,14
( - )CSLL retida na fonte	-	-	-
<b>CSLL A RECOLHER</b>	<b>393.385,58</b>	<b>412.546,60</b>	<b>330.878,14</b>

Os valores de IRPJ e CSLL a recolher, apurados pelo Lucro presumido e apresentados na tabela acima para os anos de 2007 a 2009 podem ser visualizados em termos comparativos no gráfico a seguir:

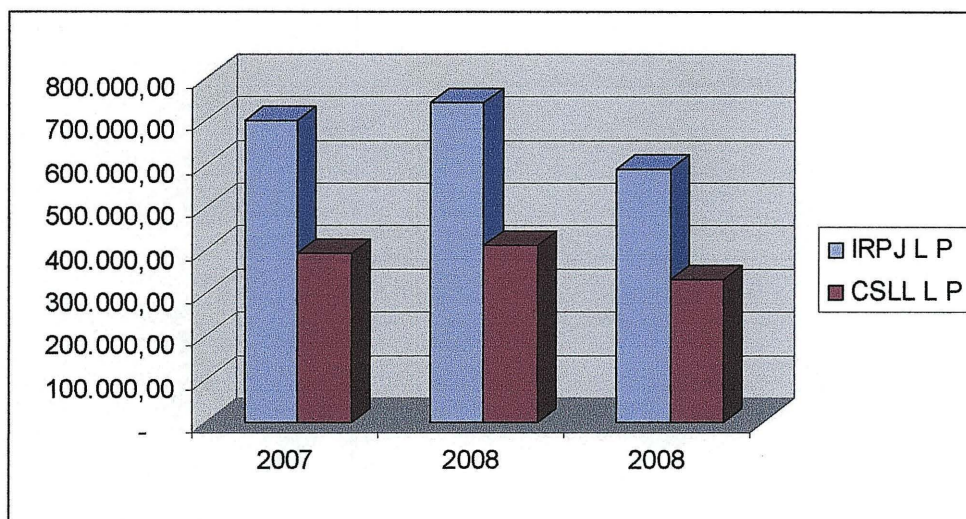


Gráfico 12-Valores de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido

O resultado do exercício para os três anos em estudo sob o regime de apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido e do PIS e COIFNS cumulativos é demonstrado na DRE a seguir:

Tabela 11-DRE do triênio

Descrição	2007	2008	2009
<b>Receita Bruta com vendas</b>	<b>36.931.024,13</b>	<b>38.106.674,86</b>	<b>31.142.197,70</b>
Deduções	6.870.758,85	6.966.631,79	4.932.023,82
(-) Devoluções de vendas	530.942,35	744.756,26	555.053,78
(-) ICMS sobre vendas	5.011.213,51	4.858.165,51	3.260.539,29
(-) PIS	236.600,53	242.852,47	198.816,44
(-) COFINS	1.092.002,45	1.120.857,56	917.614,32
<b>Receita Líquida</b>	<b>30.060.265,28</b>	<b>31.140.043,06</b>	<b>26.210.173,88</b>
(-) Custo das mercadorias vendidas	22.576.828,77	24.474.483,61	20.260.316,62
<b>LUCRO BRUTO</b>	<b>7.483.436,51</b>	<b>6.665.559,46</b>	<b>5.949.857,26</b>
(-) Despesas Operacionais	<b>3.651.437,70</b>	<b>4.203.589,95</b>	<b>4.038.490,66</b>
(-) Desp com pessoal	1.024.949,44	1.399.780,65	1.423.699,67
(-) gerais	2.400.153,57	2.873.002,93	2.522.117,49
(-) financeiras	229.275,76	31.227,20	95.302,36
(+) Rec financeiras	2.941,06	100.420,83	2.628,86
<b>Rec. não operacionais</b>	-	-	<b>3.337,60</b>
<b>LUCRO ANTES DO IR/CSLL</b>	<b>3.831.998,81</b>	<b>2.461.969,51</b>	<b>1.914.704,20</b>
Prov. p/ CSLL	393.385,58	412.546,60	330.878,14
Prov p / IR	699.546,54	744.573,83	589.234,49
<b>LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>	<b>2.739.066,69</b>	<b>1.304.849,09</b>	<b>994.591,57</b>

### 3.3.2 Alteração de Regime

Conforme o objetivo do presente trabalho apresenta-se a seguir a proposta de alteração do regime de tributação da empresa. De acordo com o apresentado anteriormente no item 2.4, a empresa pode optar pela apuração de seus tributos pelo regime do Lucro Real. Tendo presente que para apuração do Lucro real os valores de PIS e COFINS devem constar da DRE, se faz necessário primeiramente a apuração destes tributos.

#### 3.3.2.1 Cálculo de PIS e COFINS

O cálculo do PIS e da COFINS no Lucro Real se faz pela sistemática da não-cumulatividade, como apresentado no item 2.4.2.1. Os valores do débito apurado destes tributos para os três anos em estudo podem ser observados na tabela a seguir:

**Tabela 12-Cálculo do débito de PIS e COFINS não cumulativos**

<b>DISCRIMINAÇÃO BASE DÉBITO</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Revenda no mercado interno	R\$ 36.931.024,13	R\$ 38.106.674,86	R\$ 31.142.197,70
Prestação de serviços	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Total Receitas	R\$ 36.931.024,13	R\$ 38.106.674,86	R\$ 31.142.197,70
Receitas financeiras	R\$ 2.941,06	R\$ 100.420,83	R\$ 2.628,86
Faturamento	<b>R\$ 36.933.965,20</b>	<b>R\$ 38.207.095,68</b>	<b>R\$ 31.144.826,56</b>
Deduções			
( - ) IPI	R\$ -	R\$ -	R\$ -
BASE DE CÁLCULO DÉBITO	R\$ 36.933.965,20	R\$ 38.207.095,68	R\$ 31.144.826,56
<b>DÉBITO DE PIS</b>	<b>R\$ 609.410,43</b>	<b>R\$ 630.417,08</b>	<b>R\$ 513.889,64</b>
<b>DÉBITO DE COFINS</b>	<b>R\$ 2.806.981,35</b>	<b>R\$ 2.903.739,27</b>	<b>R\$ 2.367.006,82</b>

Pela sistemática não cumulativa, dos débitos apurados podem ser descontados créditos de acordo com a previsão legal apresentada no item 2.4.2.1. No caso em estudo, os valores de Aquisição de mercadorias para revenda no mercado interno, bem como, energia elétrica, aluguel, arrendamento mercantil foram itens que compuseram os valores de créditos descontados. Os valores consolidados dos créditos utilizados no período em estudo são demonstrados na tabela a seguir:

**Tabela 13-Cálculo dos créditos de PIS e COFINS não cumulativos**

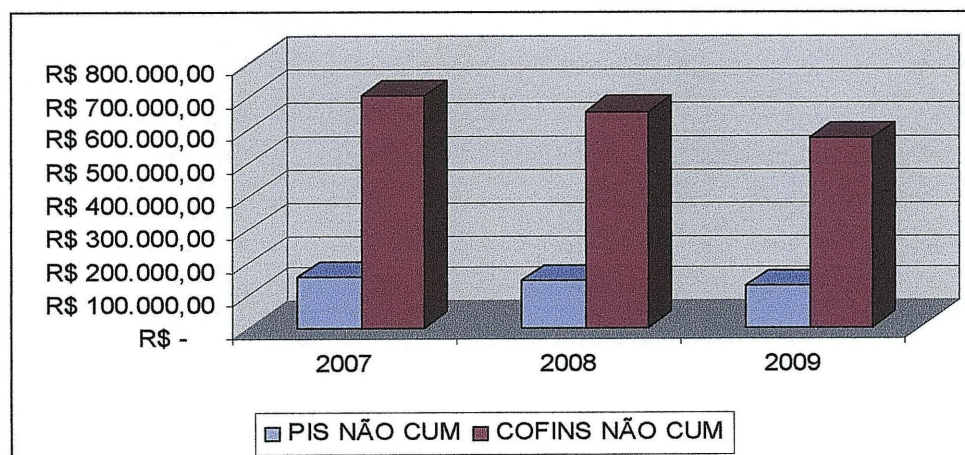
DISCRIMINAÇÃO BASE CRÉDITOS	2007	2008	2009
Bens para revenda	R\$ 26.389.560,53	R\$ 28.062.908,36	R\$ 22.400.679,70
Aquisição de serviços	R\$ 263.635,80	R\$ 222.377,31	R\$ 172.138,10
Energia elétrica	R\$ 58.192,16	R\$ 37.391,04	R\$ 43.929,55
Aluguéis (predios, maq e equipamentos)	R\$ 228.113,26	R\$ 240.053,49	R\$ 218.617,20
Desp.contraprestações arrend. Mercantil	R\$ 174.172,31	R\$ 192.007,20	R\$ 91.521,49
Depreciação de maq. Equip. p/ fabric. De prod. p/ venda	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Depreciação de outros bens do imobilizado	R\$ 64.863,57	R\$ 92.683,15	R\$ 110.218,31
Amortiz. De construções e benfeit.em imoveis de 3ºs	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Bens devolvidos	R\$ 530.942,35	R\$ 744.756,26	R\$ 555.053,78
<b>BASE DE CÁLCULO CRÉDITO</b>	<b>R\$ 27.709.479,98</b>	<b>R\$ 29.592.176,82</b>	<b>R\$ 23.592.158,13</b>
<b>CRÉDITO DE PIS</b>	<b>R\$ 457.206,42</b>	<b>R\$ 488.270,92</b>	<b>R\$ 389.270,61</b>
<b>CRÉDITO DE COFINS</b>	<b>R\$ 2.105.920,48</b>	<b>R\$ 2.249.005,44</b>	<b>R\$ 1.793.004,02</b>

Confrontando o débito e o crédito apurados, se chega a um resultado que pode ser saldo credor no caso de o crédito ser superior ao débito, saldo este que se transfere ao período seguinte, ou saldo devedor que deverá ser recolhido. Os valores para os três anos em estudo resultam em valores a recolher. O resultado do confronto entre os valores de débito e de crédito apurados pode ser observado no quadro seguinte:

**Quadro 11-Valores do PIS e da COFINS a recolher**

	2007	2008	2009
<b>PIS DEVIDO NO ANO</b>	<b>R\$ (152.204,01)</b>	<b>R\$ (142.146,16)</b>	<b>R\$ (124.619,03)</b>
<b>COFINS DEVIDO NO ANO</b>	<b>R\$ (701.060,88)</b>	<b>R\$ (654.733,83)</b>	<b>R\$ (574.002,80)</b>

O resultado é aqui expresso em negativo denotando um desembolso, pois representa o que a Empresa recolheria de PIS e COFINS se seu regime de tributação fosse o Lucro Real. Há um decréscimo nos valores absolutos a recolher no triênio como pode ser visualizado pelo gráfico a seguir:

**Gráfico 13-PIS e COFINS não cumulativos no triênio**



A apuração de PIS e COFINS pela sistemática da não-cumulatividade provocou alterações no resultado antes do IRPJ e CSLL dos três períodos em estudo. Uma das alterações foi no valor da dedução da receita bruta em vista das alíquotas maiores dos tributos. Outra alteração foi no custo das mercadorias vendidas, visto que nas compras os valores de PIS e COFINS não integram o custo. Por fim uma modificação de menor peso se deu nas despesas que geraram crédito, sendo que os valores de crédito correspondentes foram retirados dos valores das despesas. Após estas alterações a demonstração do resultado antes do Imposto de Renda pode ser observada na tabela a seguir:

**Tabela 14-Demonstração do resultado antes do Imposto de Renda**

DISCRIMINAÇÃO RUBRICAS	2007	2008	2009
Receita Bruta de Vendas	<b>36.931.024,13</b>	<b>38.106.674,86</b>	<b>31.142.197,70</b>
Deduções	8.958.547,65	9.137.078,12	6.696.489,53
( - ) Devoluções de vendas	530.942,35	744.756,26	555.053,78
( - ) ICMS sobre vendas	5.011.213,51	4.858.165,51	3.260.539,29
( - ) PIS	609.410,43	630.417,08	513.889,64
( - ) COFINS	2.806.981,35	2.903.739,27	2.367.006,82
<b>Receita Líquida</b>	<b>27.972.476,49</b>	<b>28.969.596,74</b>	<b>24.445.708,17</b>
( - ) Custo das Mercadorias Vendidas	20.135.794,42	21.878.664,58	18.188.253,75
<b>Lucro Bruto</b>	<b>7.836.682,06</b>	<b>7.090.932,16</b>	<b>6.257.454,42</b>
( - )Despesas com pessoal	1.024.949,44	1.399.780,65	1.423.699,67
( - )Despesas gerais	2.327.173,18	2.800.435,55	2.463.248,21
( + )Receitas Financeiras	2.941,06	100.420,83	2.628,86
( - )Despesas Financeiras	229.275,76	31.227,20	95.302,36
Rec. Não operacionais			3.337,60
<b>LAIR</b>	<b>4.258.224,74</b>	<b>2.959.909,59</b>	<b>2.281.170,64</b>

### 3.3.2.2 Cálculo do IRPJ e CSLL

Considerando o Lucro antes do Imposto de Renda (LAIR), apresenta-se o cálculo do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real que considera o resultado contábil ajustado pelas adições e exclusões como apresentado no item 2.5.1. O cálculo do IRPJ e CSLL pelo lucro Real pode ser observado na tabela a seguir:

Tabela 15-Cálculo IRPJ e CSLL pelo Lucro Real

DISCRIMINAÇÃO RUBRICAS	2007	2008	2009
<b>LAIR</b>	<b>4.258.224,74</b>	<b>2.959.909,59</b>	<b>2.281.170,64</b>
Adições			
Brindes, gratificações, doações. Etc	27.330,40	33.948,20	20.052,58
Exclusões	-	-	-
<b>Lucro Real</b>	<b>4.285.555,14</b>	<b>2.993.857,79</b>	<b>2.301.223,22</b>
Valor do IR a 15%	642.833,27	449.078,67	345.183,48
Valor do IR adicional	404.555,51	275.385,78	206.122,32
Total despesas de IRPJ	1.047.388,79	724.464,45	551.305,81
(-) IRRF	5190,36	3769,75	
<b>IRPJ a pagar</b>	<b>1.042.198,43</b>	<b>720.694,70</b>	<b>551.305,81</b>
<b>CSLL a pagar</b>	<b>385.699,96</b>	<b>269.447,20</b>	<b>207.110,09</b>
<b>Lucro Líquido</b>	<b>2.857.656,75</b>	<b>2.003.715,89</b>	<b>1.542.807,33</b>

Os valores de IRPJ e CSLL a recolher, apurados pelo Lucro Real e apresentados na tabela acima para os anos de 2007 a 2009 podem ser visualizados no gráfico a seguir:

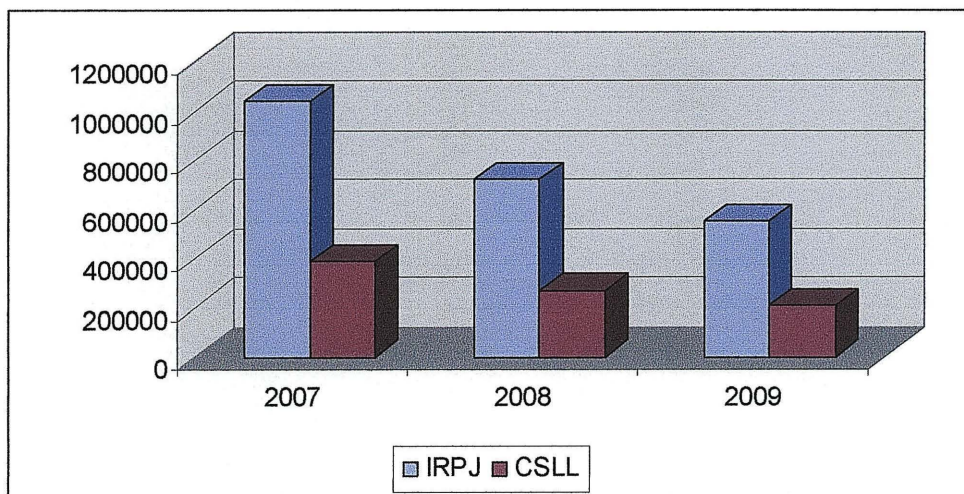


Gráfico 14-Valores de IRPJ e CSLL pelo Lucro Real

### 3.3.3 Análise do resultado

Os valores resultantes da alteração do regime como verificado impactou o resultado. Esse impacto pode ser analisado aqui a partir dos valores encontrados para cada tributo em estudo como demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 16-Quadro comparativos dos valores apurados

	2007		2008		2009	
	LP	LR	LP	LR	LP	LR
PIS	236.600,53	152.204,01	242.852,47	142.146,16	198.816,44	124.619,03
COFINS	1.092.002,45	701.060,88	1.120.857,56	654.733,83	917.614,32	574.002,80
IRPJ	699.546,54	1.042.198,43	744.573,83	720.694,70	589.234,49	551.305,81
CSLL	393.385,58	385.699,96	412.546,60	269.447,20	330.878,14	207.110,09
<b>TOTAL</b>	<b>2.421.535,10</b>	<b>2.281.163,27</b>	<b>2.520.830,45</b>	<b>1.787.021,89</b>	<b>2.036.543,38</b>	<b>1.457.037,73</b>

Em relação à receita, sob a apuração pelo regime do Lucro presumido, o ônus total dos quatro tributos apresentados nas tabelas acima representa uma média de 6,57% da Receita total como pode ser observado pelo gráfico a seguir:

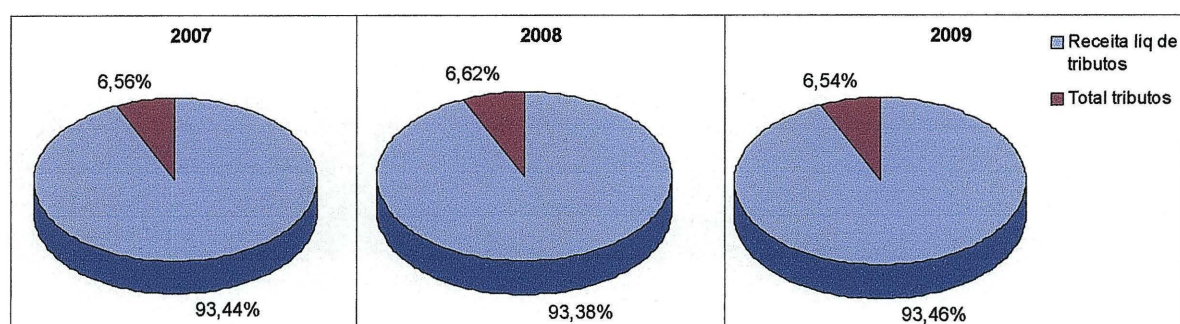


Gráfico 15-Ônus tributário em relação à Receita total no regime atual

Pelo Lucro real o ônus dos tributos representa uma média de 5,18% da receita total da empresa, uma redução de 21% em relação ao lucro presumido. Essa proporção em relação à receita total pode ser visualizada no gráfico a seguir:

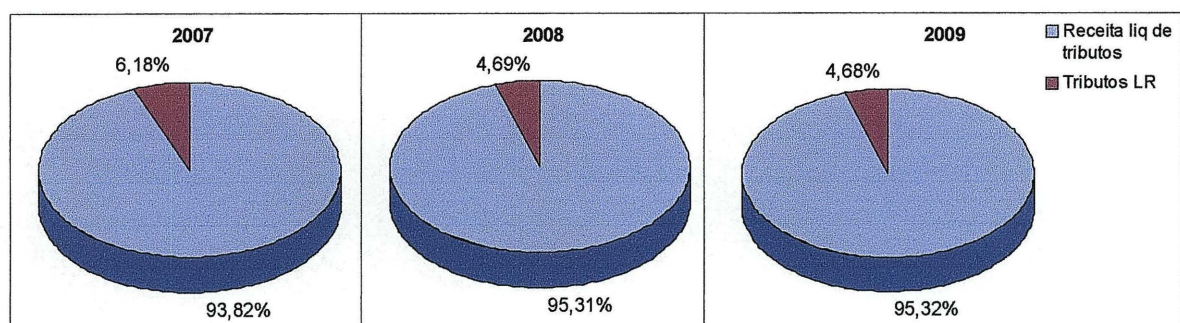
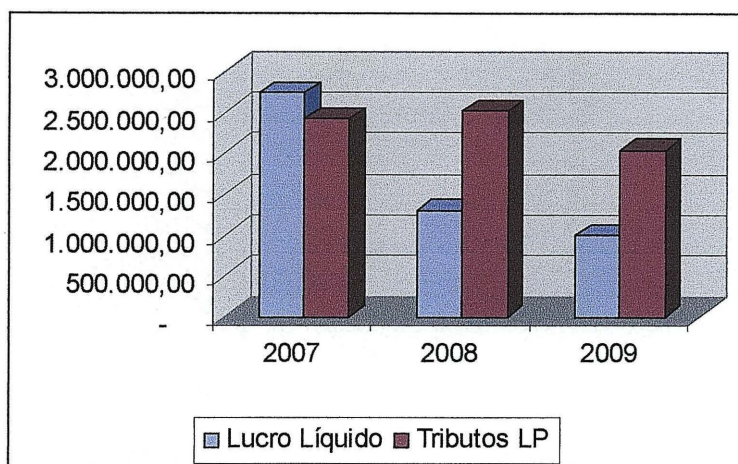


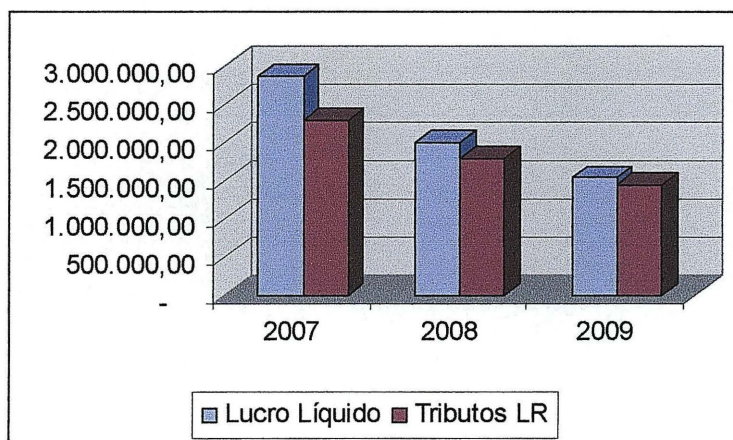
Gráfico 16-Ônus tributário em relação à receita total com a alteração do regime

Em relação ao lucro líquido os tributos em verificação, pelo regime do lucro presumido, apresentam nos anos de 2008 e 2009 valores maiores do que o próprio lucro líquido. Uma comparação de valores está evidenciada no gráfico a seguir:



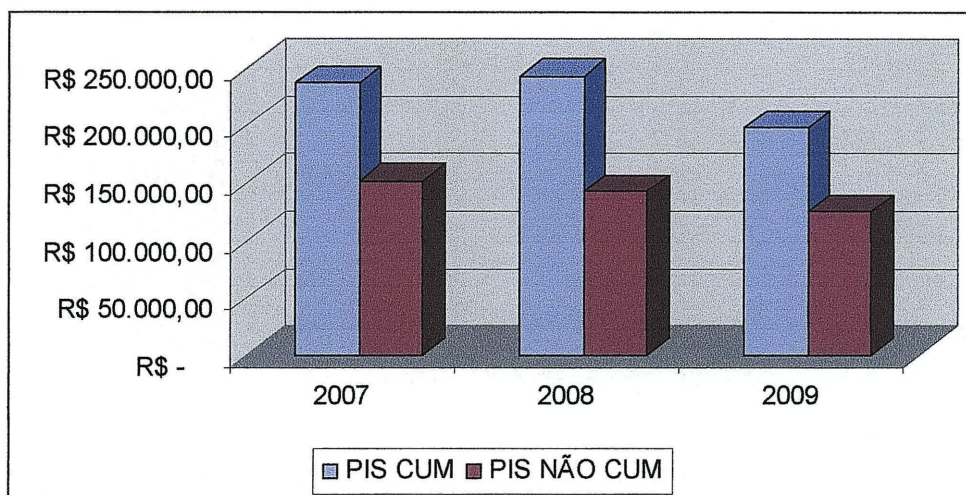
**Gráfico 17-Ônus tributário em relação ao Lucro Líquido no Lucro presumido**

Pelo Lucro Real os valores dos tributos apurados se mantêm abaixo dos valores do lucro líquido do exercício como pode ser observado pelo gráfico a seguir:

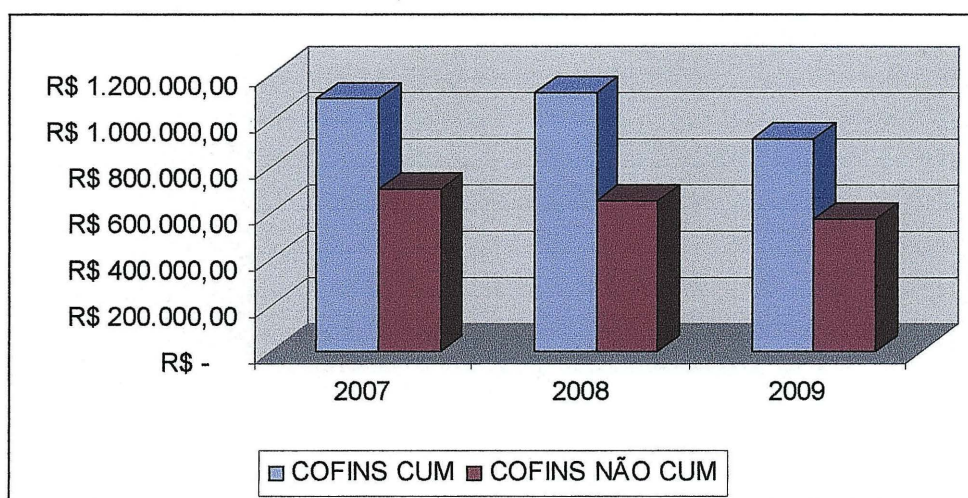


**Gráfico 18-Ônus tributário em relação ao lucro líquido no Lucro Real**

Analisando em separado os valores dos tributos apurados tanto por um regime como por outro se verifica que os valores desembolsados de PIS e COFINS pelo lucro real representam na média 43% a menos do que os valores apurados pelo lucro presumido. Essa comparação entre os valores de PIS e COFINS desembolsados pela empresa pela sistemática não cumulativa com os valores apurados pela sistemática cumulativa é mostrada nos gráficos 19 e 20:

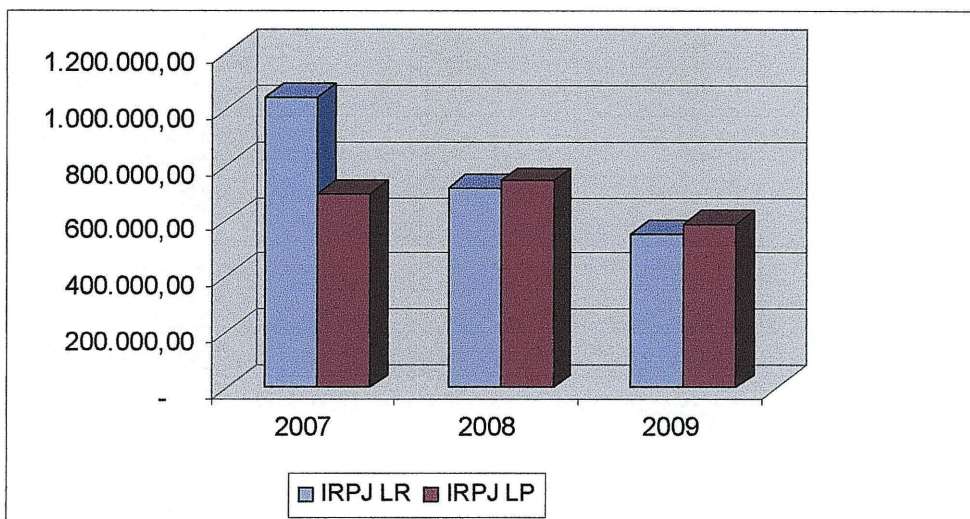


**Gráfico 19-Comparativo de Valores de PIS nas duas sistemáticas**

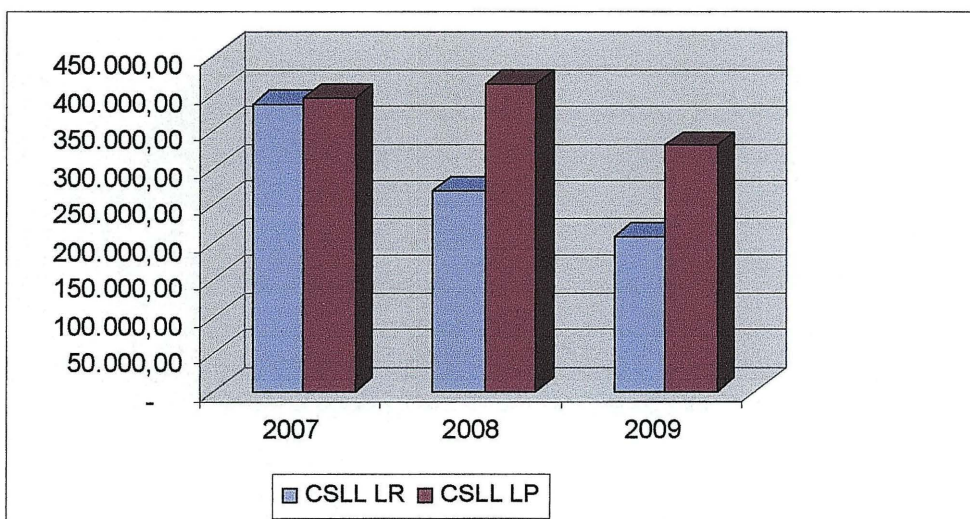


**Gráfico 20-Comparativo dos Valores de COFINS nas duas sistemáticas**

Quanto aos valores desembolsados com IRPJ e CSLL na comparação entre os dois regimes observa-se que em 2007 o valor de IRPJ pelo Lucro real é superior ao desembolsado no regime do Lucro presumido. Isso é diferente dos anos seguintes onde o valor apurado pelo Lucro real é inferior ao apurado pelo lucro presumido. Quanto à CSLL nos três anos em estudo o valor desembolsado no regime do Lucro presumido é superior ao apurado pelo Lucro real. Essa comparação é ilustrada pelos gráficos a seguir:



**Gráfico 21-Comparativo desembolso com IRPJ nos dois regimes**

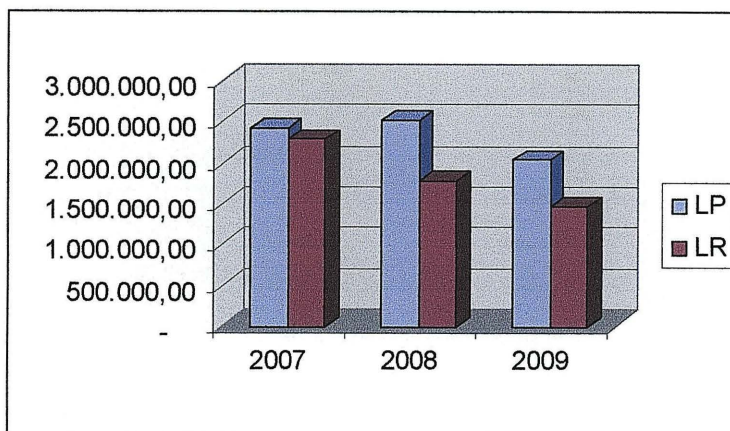


**Gráfico 22-Comparativo desembolso com CSLL nos dois regimes**

Em síntese o comparativo do total de tributos pelo regime atual com a alteração para lucro real está refletido no quadro e gráfico a seguir:

**Tabela 17-Varição do total de tributos**

	LP	LR	Varição	%
<b>2007</b>	2.421.535,10	2.281.163,27	(140.371,83)	-5,80%
<b>2008</b>	2.520.830,45	1.787.021,89	(733.808,56)	-29,11%
<b>2009</b>	2.036.543,38	1.457.037,73	(579.505,66)	-28,46%
<b>TOTAL</b>	6.978.908,94	5.525.222,89	(1.453.686,05)	-20,83%



**Gráfico 23-Comparativo do total dos tributos nos dois regimes**

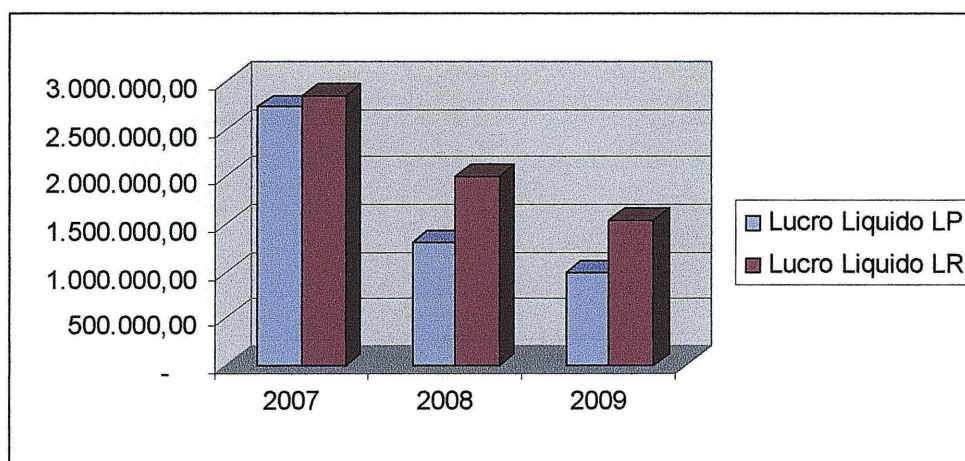
O enfoque comparativo parte da informação de que a empresa é tributada atualmente pelo Lucro presumido. A partir dessas comparações se pode analisar o impacto tanto no resultado do exercício com também no fluxo de caixa.

O impacto no aumento do lucro líquido de cada exercício, ultrapassando 50% em 2008 e 2009, é evidente, como se pode verificar na tabela a seguir:

**Tabela 18-Reflexo no Lucro líquido do exercício pela alteração de regime**

Ano	Lucro Líquido LP	Lucro Líquido LR	Variação	%
2007	2.739.066,69	2.857.656,75	118.590,07	4,33%
2008	1.304.849,09	2.003.715,89	698.866,81	53,56%
2009	994.591,57	1.542.807,33	548.215,76	55,12%
<b>Total</b>	<b>5.038.507,34</b>	<b>6.404.179,97</b>	<b>1.365.672,63</b>	<b>27,10%</b>

Uma visualização desse aumento do lucro líquido no triênio é apresentada no gráfico a seguir:



**Gráfico 24-Reflexo no lucro líquido do exercício pela alteração de regime**

Em termos de resultado final teria se acumulado a mais, nos três anos, um lucro líquido num montante de R\$1.365.672,63 o que representa 27,10% do lucro líquido na tributação atual (lucro presumido).

O resultado da alteração de regime que também salta à vista é o impacto no caixa da empresa. Para ilustrar esse comparativo entre os dois regimes, quanto ao desembolso da empresa com tributos, apresenta-se aqui um quadro comparativo que traz os valores de um e outro regime para os quatro tributos calculados. Com essa comparação pode se verificar, no caso de ela alterar o seu regime tributário para o Lucro real, se teria economia (valor positivo) de tributo ou aumento da carga tributária (valor negativo). O resultado dessa comparação pode ser observado no quadro a seguir:

**Quadro 12-Resumo comparativo do ônus tributário**

ANO	REGIME FISCAL	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	TOTAL
2007	LUCRO PRESUMIDO	699.546,54	393.385,58	236.600,53	1.092.002,45	2.421.535,10
	LUCRO REAL	1.042.198,43	385.699,96	152.204,01	701.060,88	2.281.163,27
	(+) ECONOMIA / (-) ÔNUS	(342.651,88)	7.685,62	84.396,53	390.941,58	140.371,83
2008	LUCRO PRESUMIDO	744.573,83	412.546,60	242.852,47	1.120.857,56	2.520.830,45
	LUCRO REAL	720.694,70	269.447,20	142.146,16	654.733,83	1.787.021,89
	(+) ECONOMIA / (-) ÔNUS	23.879,13	143.099,39	100.706,31	466.123,72	733.808,56
2009	LUCRO PRESUMIDO	589.234,49	330.878,14	198.816,44	917.614,32	2.036.543,38
	LUCRO REAL	551.305,81	207.110,09	124.619,03	574.002,80	1.457.037,73
	(+) ECONOMIA / (-) ÔNUS	37.928,69	123.768,05	74.197,41	343.611,52	579.505,66
TRIÊNIO	LUCRO PRESUMIDO	2.033.354,86	1.136.810,31	678.269,44	3.130.474,33	6.978.908,94
	LUCRO REAL	2.314.198,93	862.257,25	418.969,20	1.929.797,51	5.525.222,89
	(+) ECONOMIA / (-) ÔNUS	(280.844,07)	274.553,06	259.300,24	1.200.676,82	1.453.686,05

O que se observa no quadro acima é que a empresa tributada pelo Lucro presumido em optando pelo Lucro real teria economia de tributos no triênio. Apenas para IRPJ teria um ônus tributário maior se optasse pelo Lucro real, o que no conjunto dos tributos devidos é compensado pela economia dos outros tributos. A economia tributária com a alteração de regime seria de R\$1.453.686,05. Isso seria o que a empresa recolheria a menos dos tributos estudados, o que representa 20,83% do valor do desembolso pelo lucro presumido na situação atual nos três anos analisados.



## 4 CONCLUSÃO

Frente à realidade da carga tributária que onera as empresas no Brasil, o planejamento tributário aparece como uma atividade da qual as empresas não podem abrir mão. A escolha do regime tributário quando facultado pela legislação está entre as mais relevantes das decisões. A proposta e realização desta monografia de buscar descobrir qual a alternativa mais vantajosa para uma empresa, através de um estudo de caso, aponta para alguns elementos que poderão ser levantados aqui a título de considerações finais.

A apresentação da legislação no referencial teórico permitiu a descoberta de que em uma simulação de alteração de regime tributário, nos moldes deste estudo, se deve levar em conta como base prioritariamente, senão apenas, os tributos aqui estudados. De fato PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, são os tributos que de fato sofrem alterações em valores, seja pelas alíquotas próprias, seja pela base de cálculo ou sistemática deferente. Outros tributos ou encargos de qualquer ordem ou competência não se alteram com a mudança de regime. Assim foi possível delimitar um elemento causal do impacto da alteração.

Outro elemento importante a ser destacado é que não basta comparar percentuais de lucro presumido com percentuais de lucro real para se saber qual opção é mais vantajosa. A razão reside simplesmente no fato de que PIS e COFINS estão vinculados ao regime de apuração do imposto de renda e como possuem percentuais diferentes e sistemáticas de cálculo diferenciadas impactam o resultado igualmente com valores significativos.

Esses elementos responderam aos objetivos específicos propostos no trabalho e conduziram ao cumprimento do objetivo principal deste estudo. De fato no estudo realizado se logrou cumprir a proposta de descobrir qual a opção mais vantajosa para a empresa em termos de regime tributário. Da análise dos resultados se pode inferir com segurança que a alteração do regime atual para o lucro real traria vantagens significativas impactando o resultado e o fluxo de caixa da empresa. Com efeito, a alteração proporcionaria redução da carga tributária relativa aos tributos em análise em torno de 21% o que significa uma economia no desembolso com tributos na ordem de R\$ 1,453 milhões, considerando os três exercícios em estudo. O impacto no resultado também é significativo, pois haveria aumento do

lucro líquido em 27% o que aponta para uma melhora nos índices econômicos da empresa. Assim o estudo indica que a opção pelo regime de tributação pelo lucro real é a mais vantajosa para a empresa.

Embora dentro das limitações pertinentes ao teor metodológico do estudo de caso e tendo presente a não possibilidade de generalizações do resultado aqui obtido, este aponta para uma necessidade de se testar a simulação aqui realizada com um número maior de empresas comerciais e ou aplicá-la a empresas industriais. Uma pesquisa neste sentido poderia confirmar ou não a tese de que a opção pelo lucro real, normalmente é mais vantajosa para o ramo comercial.

Tendo presente que a contabilidade tem como um dos seus objetivos auxiliar o gestor empresarial na tomada de decisões, espera-se ter contribuído para despertar a necessidade de atenção especial ao aspecto tributário pelo seu relevante impacto no planejamento econômico-financeiro.

## REFERÊNCIAS

- ABREME. **Pesquisa de mercado ABREME 2006**. Disponível em:  
< <http://www.abreme.com.br/pesquisa.htm>>. Acesso em: 08 de novembro de 2010.
- AMARAL, Gilberto Luiz do. **Riscos e implicações da sonegação fiscal**. Estudos do IBPT, Curitiba, out. 2001, *apud* OLIVEIRA Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário e inteligência empresarial tributária**. Disponível em: <[http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art\\_id=332](http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=332)> Acesso em: 27 de janeiro de 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª Ed. Malheiros, São Paulo, 1996. *In*: MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- BORGES, Antonio; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério. **Elementos de contabilidade geral**. 16ª ed. Lisboa: 1998. *Apud* OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. – Código Tributário Nacional: Disponível em:  
< <http://www.receita.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>> Acesso em: 27 de janeiro de 2010.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BRASIL. - Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965. Disponível em:  
< <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/1950-1969/L4729.htm>>. Acesso em: 08 de novembro de 2010.
- BRASIL. Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm)>. Acesso em: 08 de novembro de 2010.
- BRASIL. LEI 9.718 de 27 de novembro 1998. Disponível em:  
< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>. Acesso em: 08 de novembro de 2010.
- CAMPOMAR, Marcos Cortez. **Do uso de “estudo de caso” em pesquisas para dissertações e teses em administração**. Revista de Administração, São Paulo v.26 n.3, p.95-97, julho/setembro 1991. Disponível em:  
<<http://www.pessoal.utfpr.edu.br/luizpeplow/disciplinas/metodologia/O%20uso%20de%20estudos%20de%20caso.pdf>>. Acesso em: 08 de novembro de 2010.

CAMPOS, C. H. Planejamento tributário. 2 ed. São Paulo: 1985, *apud* OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. São Paulo: Atlas, 2006.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/home/#>>. Acesso em 06/01/2010.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luis Marins de, et al. **Manual de contabilidade tributária**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

REVISTA SETOR ELÉTRICO. Guias e pesquisa. Nº 55. Editora Aranda, agosto/2010. Disponível em: <<http://www.osetoreletrico.com.br/web/a-revista/revista-eletronica/category/3-2010.html>>. Acesso em: 08 de novembro de 2010.

SEBRAE - **Fatores Condicionantes e taxas de sobrevivência e mortalidade das Micro e Pequenas Empresas no Brasil**. 2003–2005 Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/\\$File/NT00037936.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/$File/NT00037936.pdf)>. Acesso em 27 de janeiro de 2010.

SCHERER, Luciano Marcio. **Metodologia do trabalho científico**. Material de apoio em sala de aula – Curso de Pós-graduação – UFPR, Curitiba, 2009-2010.

SAGAZ, Fernando Rodrigo. **A contribuição da controladoria na coordenação da gestão tributária em operações de compras** – dissertação de mestrado; orientador Rogério João Lunkes. – Florianópolis, 2009. Disponível em: <[http://www.tede.ufsc.br/tedesimplificado/tde\\_arquivos/51/TDE-2010-02-23T163902Z-1278/Publico/PPGC0023-D.pdf](http://www.tede.ufsc.br/tedesimplificado/tde_arquivos/51/TDE-2010-02-23T163902Z-1278/Publico/PPGC0023-D.pdf)>. Acesso em: 26 de agosto de 2010.

SAMPIERI, Roberto Hernández.; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw Hill, 2006. *in*: SCHERER, Luciano Marcio. **Metodologia do trabalho científico**. Material de apoio em sala de aula – Curso de Pós-graduação – UFPR, Curitiba, 2009-2010.

SOARES, Moacir José. **Gestão tributária um estudo sobre a prática de planejamento tributário adotada por indústrias paranaenses**. Dissertação de mestrado - UFPR. Disponível em: <[http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=104480](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=104480)>. Acesso em: 27 de janeiro de 2010.

YIN, Robert K. **Case Study research: design and methods.** EUA: Sage Publications, 1990.

## APÊNDICES

APÊNDICE 1: DRE REESTRUTURADA E ATUALIZADA PELO IGPM.....	78
APÊNDICE 2: BALANÇO PATRIMONIAL REESTRUTURADO E ATUALIZADO PELO IGPM.....	79

**APÊNDICE 1: DRE REESTRUTURADA E ATUALIZADA PELO IGPM**

<b>Descrição</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Receita Bruta com vendas</b>	<b>36.931.024,13</b>	<b>38.106.674,86</b>	<b>31.142.197,70</b>
Deduções	6.870.758,85	6.966.631,79	4.932.023,82
( - ) Devoluções de vendas	530.942,35	744.756,26	555.053,78
( - ) ICMS sobre vendas	5.011.213,51	4.858.165,51	3.260.539,29
( - ) PIS	236.600,53	242.852,47	198.816,44
( - ) COFINS	1.092.002,45	1.120.857,56	917.614,32
<b>Receita Líquida</b>	<b>30.060.265,28</b>	<b>31.140.043,06</b>	<b>26.210.173,88</b>
( - ) Custo das mercadorias vendidas	22.576.828,77	24.474.483,61	20.260.316,62
<b>LUCRO BRUTO</b>	<b>7.483.436,51</b>	<b>6.665.559,46</b>	<b>5.949.857,26</b>
<b>( - ) Despesas Operacionais</b>	<b>3.651.437,70</b>	<b>4.203.589,95</b>	<b>4.038.490,66</b>
( - ) Desp com pessoal	1.024.949,44	1.399.780,65	1.423.699,67
( - )gerais	2.400.153,57	2.873.002,93	2.522.117,49
( - )financeiras	229.275,76	31.227,20	95.302,36
( + )Rec financeiras	2.941,06	100.420,83	2.628,86
<b>Rec. não operacionais</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>3.337,60</b>
<b>LUCRO ANTES DO IR/CSLL</b>	<b>3.831.998,81</b>	<b>2.461.969,51</b>	<b>1.914.704,20</b>
Prov. p/ CSLL	393.385,58	412.546,60	330.878,14
Prov p / IR	699.546,54	744.573,83	589.234,49
<b>LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>	<b>2.739.066,69</b>	<b>1.304.849,09</b>	<b>994.591,57</b>

**APÊNDICE 2: BALANÇO PATRIMONIAL REESTRUTURADO E ATUALIZADO PELO IGPM**

Descrição	2007	2008	2009
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>			
Disponibilidades	1.656.602,20	916.939,16	1.455.150,06
Realizável a curto prazo	2.689.533,99	2.586.570,25	2.278.489,63
Estoques	6.182.421,27	6.461.890,39	5.745.286,60
Outros	174.044,70	880.703,00	351.658,00
<b>SOMA</b>	<b>10.702.602,16</b>	<b>10.846.102,79</b>	<b>9.830.584,29</b>
<b>RELIZÁVEL A LONGO PRAZO</b>			
Creditos diversos			
<b>SOMA</b>			
<b>PERMANENTE</b>			
Investimentos			
Imobilizado	906.175,09	1.354.825,96	1.690.101,25
Intangível	-	-	-
diferido	452.348,30	278.760,42	360.736,23
<b>SOMA</b>	<b>1.358.523,39</b>	<b>1.633.586,38</b>	<b>2.050.837,48</b>
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>12.061.125,55</b>	<b>12.479.689,17</b>	<b>11.881.421,77</b>
<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>			
Empréstimos e Financiamentos	-	-	1.260.000,00
Fornecedores	4.093.961,79	3.968.937,00	2.176.788,63
Impostos, taxas e contribuições	278.740,34	295.215,35	383.241,85
Dividendos a pagar	-	-	-
Provisões	37.859,71	25.322,75	49.618,10
outros	696.343,99	648.144,94	284.918,78
<b>SOMA</b>	<b>5.106.905,84</b>	<b>4.937.620,05</b>	<b>4.154.567,36</b>
<b>EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</b>			
Empréstimos e Financiamentos	0		
Provisões	0		
outros			
<b>SOMA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>			
Capital Social	352.655,10	329.416,20	300.000,00
Reservas de capital	7.207,18	6.732,25	6.131,07
Reservas de Lucro	6.594.357,43	7.205.920,67	7.420.723,34
<b>SOMA</b>	<b>6.954.219,71</b>	<b>7.542.069,12</b>	<b>7.726.854,41</b>
<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	<b>12.061.125,55</b>	<b>12.479.689,17</b>	<b>11.881.421,77</b>