

FACULDADE PATOS DE MINAS
ESCOLA SUPERIOR DE NEGÓCIOS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUCIANE PEREIRA SILVA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um estudo comparativo lucro presumido x lucro real em uma empresa prestadora de serviços na área de vigilância na cidade de Patos de Minas em Minas Gerais

PATOS DE MINAS
2018

LUCIANE PEREIRA SILVA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um estudo comparativo lucro presumido x lucro real em uma empresa prestadora de serviços na área de vigilância na cidade de Patos de Minas em Minas Gerais

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Patos de Minas – FPM, como requisito à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Claudio Ranilson da Silva

**PATOS DE MINAS
2018**

Todo aquele que se dedica ao estudo da ciência chega a convencer-se de que nas leis do Universo se manifesta um Espírito sumamente superior ao do homem, e perante o qual nós, com os nossos poderes limitados, devemos humilhar-nos.

Albert Einstein

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Percentual de Presunção do Lucro Presumido	24
Tabela 02: Faturamento	28
Tabela 03: Calculo ISSQN 2017.....	28
Tabela 04: Calculo do Imposto de renda sobre o lucro (IRPJ).....	29
Tabela 05: Calculo da contribuição social sobre lucro liquido	29
Tabela 06: calculo PIS e COFINS Lucro presumido	30
Tabela 07: Calculo de encargos sobre a folha de pagamento salarial	31
Tabela 08: DRE lucro presumido	32
Tabela 09: Calculo PIS e COFINS sobre faturamento 2017	33
Tabela 10: Calculo imposto de renda lucro Real	33
Tabela 11: Calculo contribuição social lucro real.....	34
Tabela 12: DRE lucro real	34
Tabela 13: Comparativo Tributo Lucro Presumido x Lucro Real	35

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 REFERENCIAL TEORICO.....	9
2.1 REGIMESTRIBUTARIOS.....	10
2.1.1 LUCRO PRESUMIDO.....	10
2.1.2 LUCRO REAL.....	11
3 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	12
4 PLANEJAMENTO TRIBUTARIO.....	13
5 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO	15
5.1 FATO GERADOR	15
5.2 CONTRIBUINTE OU RESPONSÁVEL	16
5.3 BASE DE CÁLCULO	16
5.4 ALIQUOTA	16
5.5 ADICIONAL	17
5.6 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	17
5.7 CRÉDITO TRIBUTÁRIO	17
5.8 TRIBUTOS	18
6 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA	19
6.1 LUCRO REAL	19
6.1.1 ADIÇÕES	20
6.1.2 EXCLUSÕES	20
6.1.3 LUCRO REAL TRIMESTRAL	21
6.1.4 LUCRO REAL ANUAL	21
6.1.5 PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO	22
6.1.6 PERCENTUAIS APLICADOS	22
6.2 LUCRO PRESUMIDO	23
6.2.1 BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	24
6.2.2 ALIQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA E DO ADICIONAL	25
6.2.3 CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	25
6.2.4 PIS E COFINS CUMULATIVO	26
6.3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS)	26
7 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	27
8 ANÁLISE DOS RESULTADOS	28

8.1 RESULTADOS SOBRE O LUCRO PRESUMIDO.....	29
8.2 RESULTADOS SOBRE O LUCRO REAL.....	32
9 CONCLUSÃO.....	35
REFERENCIAS.....	37

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um estudo comparativo lucro presumido x lucro real em uma empresa prestadora de serviços na área de vigilância na cidade de Patos de Minas em Minas Gerais

*Luciane Pereira Silva*¹

*Claudio Ranilson da Silva*²

RESUMO

A escolha da forma de Tributação das empresas deve ocorrer no início do ano fiscal e permanece por todo o período. Este estudo foi elaborado, com base no estudo de caso de uma empresa privada do ramo de prestação de serviços, observando as leis vigentes no país, em relação aos regimes de apuração de tributos das pessoas jurídicas. O estudo demonstrou a importância de adotar um planejamento tributário, visando à redução lícita do custo tributário. Entretanto, a complexidade da legislação tributária brasileira, unida à sua instabilidade, faz com que os empresários tenham muitas dificuldades para entendê-la e muitas vezes acabam sonhando impostos ou tornando-se inadimplentes. Utilizou-se o método de pesquisa aplicada, qualitativa, quantitativa, exploratória, estudo de caso e bibliográfica. A partir da análise dos dados levantados pode-se afirmar que a melhor forma de enquadramento a nível federal, para a empresa em estudo, no período analisado, seria o lucro presumido. Os resultados obtidos com a pesquisa foram satisfatórios, uma vez que o regime que a empresa já recolhe é o menos oneroso.

Palavras-chave: Planejamento tributário, Lucro Real, Lucro Presumido, Tributação.

ABSTRACT

The choice of Business Taxation form should occur at the beginning of the fiscal year and remain for the entire period. This study was elaborated, based on the case study of a private company of the service rendering industry, observing the laws in force in the country, in relation to the taxation regimes of legal entities. The study demonstrated the importance of adopting a tax planning, aiming at the lawful reduction of the tax cost. However, the complexity of Brazilian tax legislation, coupled with its instability, makes it difficult for entrepreneurs to understand it and often ends up defaulting on taxes or becoming defaulters. The method of applied research was used, qualitative, quantitative, exploratory, case study and bibliographical. From the analysis of the data collected, it can be affirmed that the best form of framing at the federal level for the company under study during the analyzed period

¹Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Escola Superior de Negócios da Faculdade Patos de Minas – FPM (2018). Contatos: lucianemg@gmail.com; (34)99691-2716

² Especialista em Contabilidade e Controladoria pelo Centro Universitário de Patos de Minas – Unipam (2004). Graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Patos de Minas – Unipam (2001). Professor do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Patos de Minas – FPM. Contato: ranilson@contecranilson.com.br

would be presumed profit. The results obtained with the research were satisfactory, since the regime that the company already collects is the least onerous.

Key Words: Tax Planning, Real Profit, Presumed Profit, Taxation.

1 INTRODUÇÃO

Devido à necessidade de o homem inventariar seus rebanhos encontram-se registros de que a contabilidade surgiu por volta de 4.000 anos antes de Cristo. Percebe-se por isto que o homem sempre preocupou com seu patrimônio. Com a evolução das organizações, surgem também as variações da contabilidade, tais como a contabilidade de custos, a gerencial, a financeira, a fiscal, entre outras. (PRATES AUGUSTO, 2009)

Torna-se fundamental uma contabilidade de qualidade que priorize a informação correta no mundo contemporâneo, onde a concorrência é acirrada entre as organizações. Dessa forma, a partir da definição dos objetivos propostos o usuário pode desenvolver um planejamento estratégico que permite a avaliação de estratégias. A organização pode traçar metas a serem atingidas além de poder se aprofundar em seu ambiente interno e externo, (HAZAN JUNIOR, 2004).

No que se refere ao pagamento de tributos, torna-se imprescindível o planejamento tributário nas organizações a fim de abrandar seus custos e gerar o fluxo de caixa. O planejamento tributário reduz e/ou retarda o valor do tributo devido, utilizando processos que permitam o estudo preciso e detalhado do cotidiano e dos diversos setores da organização. (BORGES, 2002).

Neste contexto, o problema de pesquisa a ser estudado é: Qual é a melhor forma de tributação para uma empresa no Brasil, sendo lucro real ou lucro presumido?

Buscando responder esta questão, este estudo objetivou-se a realizar uma análise em relação à decorrência de um dos maiores problemas para a sobrevivência das empresas brasileiras, além de má gestão, é a elevada carga tributária.

Não que a carga tributária brasileira seja exagerada, pois corresponde a de países como o Japão e Estados Unidos e comparada a de outros países como a Suécia, é até baixa. O problema está em sua “má distribuição” e sua “capacitação”. (NETZ, 1996).

Diante disso, se a empresa pretende diminuir os encargos tributários, deve fazer um planejamento tributário também conhecido por elisão fiscal ou economia legal. O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir ao máximo o pagamento de tributos. (BORGES, 2002).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesse capítulo, além de conceituar e demonstrar os regimes de tributação lucro presumido e lucro real a compararmos no estudo, serão conceituados os tipos de planejamento tributário, as suas finalidades e classificações.

O conhecimento está apoiado por dados, que têm justificação ou estão bem fundamentados. Segundo Galiano (1979, p.17):

Conhecimento é estabelecer uma relação entre a pessoa que conhece e o objetivo que passa a ser conhecido. No processo de conhecimento, quem conhece acaba por, de certo modo, apropriar-se do objeto que conheceu. De certa forma, ‘engole’ o objeto que conheceu. Ou seja, transforma em conceito esse objeto, resumindo-se em sua mente.

De acordo com Marconi e Lakatos (1986, p.21):

O conhecimento é real porque lida com fatos e é sistemático já que se trata de um saber ordenado logicamente, formando um sistema de ideias (teoria) e não conhecimentos dispersos e desconexos. Possui a característica da *verificabilidade*, a tal ponto que as afirmações (hipóteses) que não podem ser comprovadas não pertencem ao âmbito da ciência [...]

Ciência é o conjunto de conhecimentos certos ou prováveis, comprovados pela pesquisa, que segundo Ander-Egg (apud MARCONI e LAKATOS, 1986, p.2), “são obtidos metodicamente sistematizados e verificáveis, que fazem referência a objetos de uma mesma natureza.”.

Enquanto respostas aos nossos questionamentos, uma das maneiras de comprovar nosso conhecimento é através de pesquisas que são possíveis de serem classificadas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas.

O desenvolvimento deste estudo será através da pesquisa exploratória, que para Gil (1991, p.45):

Tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado.

2.1 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Existem atualmente quatro formas de tributação para as empresas: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional, cada uma com suas características.

Neste estudo serão conceituados somente os comparados, ou seja, o lucro presumido e lucro real.

2.1.1 Lucro Presumido

É uma forma de tributação que utiliza percentuais para definir a base de cálculo do imposto de renda e da CSLL presumindo, dessa forma, o lucro obtido a partir da receita bruta (valor das vendas e serviços realizados pela empresa). A base de cálculo do Lucro Presumido é determinada através da aplicação de percentuais estabelecidos em lei sobre a receita bruta. Este regime pode ser a imagem da economia tributária principalmente em empresas altamente lucrativas, já que não precisam declarar sua real lucratividade. Por outro lado, se a empresa obtiver prejuízo contábil o pagamento do imposto continuará obrigatório, o que não acontece no Lucro Real. Todas as pessoas jurídicas podem optar pelo regime do Lucro Presumido, salvo aquelas obrigadas à apuração pelo Lucro Real.

Abaixo segue os percentuais aplicados sobre a receita bruta para determinação do lucro presumido.

Empresas prestadoras de serviço têm a possibilidade de diminuir de 32% para 16% o percentual a ser aplicado para estimar o lucro, isso só será possível se: a) somente exercer atividade de prestação de serviços; e b) a receita bruta anual não exceder R\$ 120.000,00 – quando exceder esse valor deverá ser aplicado o percentual de 32% na quantia restante.

Sobre o Lucro Presumido obtido, através da aplicação dos percentuais acima, será calculado o IRPJ, ao aplicar-se a alíquota de 15%. A aplicação das alíquotas para obter os valores devidos de PIS e COFINS será calculada diretamente sobre o faturamento bruto da empresa (sua base de cálculo), com valores equivalentes a 0,65% e 3%, respectivamente.

Já a base de cálculo da CSLL será, de modo geral, de 12% sobre a receita bruta e as devidas adições (ganhos de capital; demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade; e os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e variável). Muniz (2012) ressalva que, a partir de 1º de setembro de 2003, as empresa prestadoras de serviço deverão aplicar o percentual de 32% para as seguintes atividades:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transportes, inclusive de carga;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, e compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Após achar a base de cálculo, aplica-se a alíquota da Contribuição Social que é de 9%, regra geral.

O Lucro Presumido evidencia uma vantagem com relação às obrigações assessorias. Já que nele é realizada uma pressuposição do lucro, desde que seja mantido o livro caixa, é dispensada a empresa que optou a este regime a escrituração contábil pelo fisco federal.

Mas como prejuízo, Muniz (2012) esclarece que “o Lucro Presumido adota o princípio da comutatividade, ou seja, no regime cumulativo a empresa não tem o direito deste crédito na entrada o que lhe obriga a contabilizar como ‘custo’ os tributos pagos correspondente as suas entradas”.

2.1.2 Lucro Real

O Lucro Real é o regime ao qual a apuração o IRPJ e a CSLL se dá a partir do lucro efetivo que a empresa obteve no período, ou seja, com base na escrituração contábil, será calculado o resultado das receitas, ganhos e rendimentos auferidos deduzindo os custos, das despesas e das perdas, achando dessa forma o lucro real da empresa. A adesão ao regime de tributação do Lucro Real é aberta a todas as empresas, mas em alguns casos ela é obrigatória, como explica o art. 14 da lei nº 9.718, de novembro de 1998, estarão obrigadas as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capitais

oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufrua de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa; VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Nesse regime a empresa precisa manter sua escrituração contábil de acordo com a legislação comercial, o que demanda uma estrutura administrativa mais complexa. A dificuldade se deve a necessidade de controle sobre as movimentações administrativas, financeiras, de produção, de estoque, de comercialização, entre outras atividades da empresa, para que os livros e documentos exigidos pela fiscalização estejam completos e regulares. Além disso, a empresa terá de realizar o levantamento de balanços a cada período de apuração, o qual pode ser trimestral ou anual, de acordo com o escolhido pela pessoa jurídica.

Uma vantagem apresentada no Lucro Real é que a empresa pode se creditar dos tributos pagos nas entradas de produtos e compensa-los em aqueles devidos em suas saídas, ou seja, esse regime adota o princípio da não comutatividade.

A apuração do PIS e COFINS tem o cálculo normal sobre o faturamento, com alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente. Como já dito, o IRPJ e a CSLL serão apurados com base no lucro real (lucro líquido ajustado), aplicando-se uma alíquota de 15% e 9%, respectivamente. O excedente do lucro líquido ajustado que ultrapassar, ao aplicar a regra da proporcionalidade, R\$ 20.000,00 mensais, sofrerá a incidência de um adicional para fins de imposto de renda, o qual incidirá a alíquota de 10%.

Observe que, no regime do Lucro Presumido, regime cumulativo e por isso não dedutível, as contribuições do PIS/PASEP e do COFINS possuem alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, diretamente sobre a receita bruta. Já para o Lucro Real, regime não cumulativo, as alíquotas são mais altas, 1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS, mas há direito a deduções do valor a pagar por meio de créditos previstos na legislação.

3 METODOLOGIA

O desenvolvimento dessa pesquisa foi através da técnica do estudo de caso, que segundo Gil (1991, p.58-59):

É caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permeia o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias.

O resultado dos vários procedimentos metodológicos que a ciência utiliza para mostrar seus estudos resulta em um estudo onde, de acordo com Carvalho (1989, p.50), “se configura como uma atividade científica, em função dos recursos metodológicos que exige sua elaboração, sendo geralmente solicitada nos últimos anos dos cursos de graduação e pós-graduação.”.

Nesse trabalho, primeiramente, foi realizada uma coleta do material bibliográfico para uma fundamentação teórica e, posteriormente, uma triagem e leitura do que mais interessar ao tema. As principais fontes de informações serão: Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Leis Ordinárias, Decretos-Leis ou Medidas Provisórias, e Decretos.

Finalmente, houve o enquadramento de uma determinada empresa, que tem como objetivo social à prestação de serviço, na forma de um estudo bibliográfico, sobre a tributação pelo Lucro Real X Lucro Presumido.

Ressalte-se que neste estudo, a empresa, por questões de privacidade foi denominada como BETA buscando preservá-la, os dados foram coletados no mês de Setembro e Outubro de 2018, e expostos para melhor entendimento, em forma de quadros.

A legislação em vigor será citada sempre que houver necessidade ao longo da análise de tributação federal.

4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é muito importante para a tomada de decisão de uma empresa. Oliveira (2003, p. 36), conceitua planejamento tributário como “uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte”.

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que, visam diminuir o pagamento de tributos e definir procedimentos que proporcionam a economia legal de impostos, onde estão envolvidos aspectos fiscais contábeis financeiros societários e jurídicos. (CREPALDI, 2012).

Segundo Latorraca (2000 p. 58), “costuma-se denominar de planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

Para Alves (2006 p. 02): “planejamento tributário é a atividade que, feita de maneira exclusivamente preventiva, prevê, coordena e projeta atos e negócios com o objetivo de determinar qual é o meio menos oneroso para a realização destes mesmos atos e negócios”.

De acordo com Fabretti (2006, p. 32): “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador”.

Conforme Borges (2011, p. 71), o método de elaboração de um planejamento tributário se envolve em cinco etapas, sendo elas:

1) a pesquisa do fato objeto do planejamento tributário; 2) a articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado; 3) estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado; 4) conclusão; 5) formalização do planejamento elaborado num expediente técnico funcional.

De acordo com Amaral (2011), são três as finalidades do planejamento tributário, sendo eles, evitar a incidência do tributo, tomando-se providências com o fim de desviar-se do seu fato gerador, reduzir o montante do tributo, buscando-se meio de se reduzir a alíquota ou sua base de cálculo e retardar o pagamento do tributo, adotando-se medidas que têm este fim, sem a ocorrência da multa.

Maggi (2009) destaca que o planejamento tributário é necessário para todas as empresas, tanto pequenas, médias e grande porte. É importante conhecer minuciosamente todos os passos do processo produtivo, desde a compra de matéria-prima até a distribuição dos produtos, para que se possa, com base nessas informações, gerar mudanças legítimas e eficazes à exclusão ou economia de tributos.

Não existe um modelo padrão de planejamento tributário, e sim modelado segundo as características de cada organização, considerando que cada ramo de atividades tem suas formas de tributos, portanto é fundamental conhecer a realidade da empresa para recomendar a melhor forma de tributação, no qual o sucesso do planejamento vai depender do entrosamento da contabilidade entre o empresário, o que permitirá a análise e comparação dos documentos contábeis necessários para a tomada de decisão mais eficiente para evitar o desembolso desnecessário. (LOPES; COE, 2006).

Para realizar um bom planejamento tributário, é indispensável analisar alguns itens da empresa, como a legislação tributária, a possibilidade de compensações de tributos; se os produtos produzidos pela empresa têm substituição tributária; ramo de atuação da empresa; o melhor enquadramento tributário para a empresa. (CREPALDI, 2012).

Não se confunde planejamento tributário com sonegação fiscal. Oliveira *et al.* (2012, p. 23), afirma que “planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor tributo. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação e dissimulação, para deixar de recolher o tributo devido”.

Conforme Oliveira (2005), o correto planejamento tributário 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. Portanto, percebe-se que é pouco o conhecimento por parte dos empresários das Micro e Pequenas empresas sobre quais as possíveis formas de tributação das empresas, o que acaba acarretando com que essas empresas tenham um desembolso muito grande no pagamento de impostos e geralmente desnecessário.

5. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO

Os elementos fundamentais que compõem os tributos estão divididos em: fato gerador, contribuinte ou responsável, base de cálculo, alíquota e adicional.

5.1 FATO GERADOR

É o fato que gera a obrigação para o pagamento do tributo, a realização de determinado fato que faz nascer à obrigação tributária.

Fabretti (2005, p.128), menciona:

a concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal, que é sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar um tributo; ou uma obrigação acessória, que é um dever administrativo. Por exemplo: emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, fazer inscrição no CGC, Estado e Município, manter e conservar livros e documentos, prestar declarações em formulários próprios etc.

O CTN, em seu artigo 114, define fato gerador: “fato gerador da obrigação principal, é a situação definida em lei, como necessária e suficiente para sua ocorrência”.

O Art. 115 do CTN relata: “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 a obrigação principal”.

Como exemplos de fatos geradores temos a prestação de serviços, que gera o ISS (Imposto Sobre Serviços), a circulação de mercadorias, gera o ICMS (Imposto Sobre a

Circulação de Mercadorias e Serviços), o recebimento de renda, gera o IR (Imposto de Renda).

5.2 CONTRIBUINTE OU RESPONSÁVEL

O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária que possui a obrigação principal. Segundo Fabretti (2005, p.129), o responsável não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como uma espécie de agente arrecadador do fisco e como seu depositário. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, ao fisco, nos prazos da lei. Não o fazendo, será declarado depositário infiel, sujeito à pena de prisão (Lei nº 8.866/94).

O responsável é a pessoa escolhida pela lei para responder pela obrigação tributária, é aquele que substitui o contribuinte de fato, não o que pratica o fato gerador.

5.3 BASE DE CÁLCULO

É o montante ou valor ao qual se aplica a alíquota para apuração do valor do tributo a ser pago.

Para Oliveira et al(2003, p.28), “assim como a base de cálculo, alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”.

Como exemplos de impostos calculados sobre a base de cálculo, temos: o IRPJ (Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas), a CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), o PIS (Contribuição para o Programa de Integração Social), a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), etc.

5.4 ALÍQUOTA

É o percentual atribuído pela lei que será aplicado sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo a pagar. Oliveira et al (2003, p.28) menciona, “assim como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade”. Como exemplos de alíquotas, tem-se: IRPJ sendo 15% e CSLL sendo 9%.

5.5 ADICIONAL

Segundo Art. 542 do RIR/99, “a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período, se sujeita à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento”.

Para Fabretti (2005, p. 130), “além do imposto devido, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, às vezes a lei determina o pagamento de mais um imposto, pelo nome de adicional, que incide sobre determinado valor que ela fixar”.

Como exemplo de adicional, tem-se: o adicional do IRPJ.

5.6 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é o vínculo que existe entre o fisco (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), onde o fisco pode exigir do contribuinte uma prestação ou objeto de acordo com os termos descritos na lei.

De acordo com o Art. 113 do CTN:

A obrigação tributária é uma vinculação jurídica existente entre duas pessoas, o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte), pela qual uma pode subjetivamente exigir da outra uma prestação pecuniária, que consiste em entregar alguma coisa (dar) ou de praticar certo ato (fazer), ou ainda se abster de certo ato (não fazer) sob pena de sanção, nos termos da legislação tributária.

Para Oliveira et al (2003, p.26):

A obrigação tributária nasce quando: por meio de uma relação jurídica, determinada pessoa (credor) pode exigir de outra (devedor) uma prestação (objeto), em relação de prévia determinação legal ou de manifestação de vontade (como, por exemplo, o recebimento do preço de um bem em um contrato; o pagamento de prêmio em um concurso; a satisfação de um pagamento pela utilização ou disposição de um serviço público etc.).

O contribuinte ainda estará sujeito ao cumprimento de outras obrigações, impostas pelo Fisco, como a escrituração de livros, a emissão de documentos fiscais, a entrega periódica de informações à fiscalização, além de deixar-se fiscalizar quando se der a ocorrência.

5.7 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

É o direito que o Estado exige do contribuinte ou responsável o pagamento do tributo de direito, como também, as penalidades e acréscimos quando devido.

Segundo Fabretti (2005, p.144):

Crédito tributário corresponde ao direito do Estado de exigir o tributo, ou melhor, de exigir o objeto da obrigação tributária principal do sujeito passivo. Esse direito do Poder Público decorre da realização do fato gerador por parte do sujeito passivo. A partir do momento em que alguém realiza a hipótese prevista em lei, ou hipótese de incidência tributária, instaura-se a relação jurídica tributária. Essa relação será entre a pessoa política competente para arrecadar o tributo (sujeito ativo) e a pessoa que realizou o fato gerador ou que tem a responsabilidade de recolher o tributo (sujeito passivo direto ou indireto devedor da obrigação tributária). O sujeito passivo deve entregar determinada quantia ao sujeito ativo que tem o direito de exigí-la. Esse direito corresponde, portanto, ao crédito tributário.

Para a realização do crédito tributário, é necessária a comprovação de sua existência. Todo o credor que possui o direito de receber uma obrigação deve possuir as provas de seu direito.

5.8 TRIBUTOS

Tributo pode ser caracterizado como o valor pago por pessoas físicas ou jurídicas ao Estado, pela ocorrência do fato gerador, que pode ser em dinheiro ou bens.

De acordo com o art. 3º do CTN, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo Machado (2001, p.64), “o sistema tributário brasileiro possui cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios”.

Conforme o CTN, no artigo 16: “O imposto é o tributo que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Ainda, para o CTN, no artigo 77: “A taxa tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição”.

Segundo Martins (2005, p. 162), “contribuição de melhoria é o tributo que visa a custear a obra pública, decorrente de valorização imobiliária”.

De acordo com Martins (2005, p. 163), “contribuição social é o tributo destinado a custear atividades estatais específicas, que não são inerentes ao Estado”.

Ainda, para Martins (2005, p. 164), “as hipóteses de criação de empréstimo compulsório são apenas para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”. Ocorrido o fato gerador onde se concretiza o tributo, surge à obrigação do contribuinte de realizar o pagamento.

6 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Conforme a legislação tributária brasileira do imposto de renda existe quatro formas de tributação para as pessoas jurídicas com fins lucrativos, são elas:

- a) Lucro Real
- b) Lucro Presumido;
- c) Lucro Arbitrado;
- d) Simples Nacional.

6.1 LUCRO REAL

Oliveira *et al.* (2004) conceitua o Lucro Real como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou permitidas pela legislação tributária segundo o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598.

Oliveira (2013, p. 101), conceitua Lucro Real como:

Sendo o resultado contábil líquido do trimestre antes do IRPJ e da CSLL, transcrito em livro próprio – denominado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) – e ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda. Desses ajustes chamados de extra contábeis obtém-se o lucro real, considerado como base para o cálculo de IRPJ do período de apuração.

Nesse mesmo sentido Neves e Viceconti (2007) descrevem que o Lucro Real é analisado como o regime de tributação mais complexo, pois é determinado pelo resultado (lucro ou prejuízo) do período apurado, ajustado pelas adições e exclusões e compensações prescritas e autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda.

São obrigadas ao Lucro Real conforme o art. 14 da Lei nº 9.718/98, as pessoas jurídicas cujas receitas são maiores que R\$ 78 milhões anuais ou R\$ 6,5 milhões ao mês. Algumas empresas são obrigadas pela legislação a apuração pelo Lucro Real por causa da sua atividade, são elas: 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, *factoring* e entidades de previdência privada aberta. Empresas que obtiverem ganhos de capital ou lucros

provenientes do exterior. Dentro desses parâmetros, percebemos que a opção pelo regime do Lucro Real é feito por médias e grandes empresas.

De acordo com Higuchi (2005), as empresas tributadas pelo Lucro Real poderão apurar o lucro e recolher o IRPJ e a CSLL anualmente ou trimestralmente. Existem algumas empresas que estão obrigadas a serem tributadas com base no Lucro Real, entretanto se a apuração será anual ou trimestral é opção da empresa.

6.1.1 Adições

São valores debitados ao resultado contábil, mas não dedutíveis do lucro real, por isso, na determinação do lucro real deverão ser adicionadas ao lucro líquido apurado pela empresa.

Fabretti (2017, p. 255) assim conceitua o que vem a serem adições: Adições referem-se às despesas contabilizadas pela pessoa jurídica, mas que são limitadas ou não admitidas pela lei. Exemplo: multas por infrações fiscais.

Com as adições a base de cálculo do lucro tributável é aumentada, tendo como consequência os valores dos IR e da CSLL aumentados.

6.1.2 Exclusões

É a exclusão de determinadas receitas da base de cálculo do IR e da CSLL, assim diminuindo o valor do imposto a pagar.

Fabretti (2017, p. 255) assim conceitua o que vem a serem exclusões: Exclusões são valores que a lei permite subtrair do lucro líquido para efeito fiscal. Exemplo: lucros recebidos de investimentos em ações de outras empresas.

Segundo Teixeira (2005, p. 182) os controles de adições, exclusões e compensações são efetuados em livro próprio para isso, chamado LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real). Este livro contém duas partes, parte A e parte B. Na parte A são discriminados os “ajustes” ao lucro contábil, as adições, exclusões e compensações, e a respectiva demonstração do lucro real. Na parte B são registrados os valores que podem afetar o lucro real de períodos-base futuros, como, por exemplo: prejuízos fiscais a compensar. O LALUR é obrigatório para todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

6.1.3 Lucro Real Trimestral

De acordo com Rodrigues *et al.* (2009) a apuração do Lucro Real Trimestral é uma forma completa e definitiva de tributação. Este deve ser apurado por períodos trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário, com base no resultado líquido de cada trimestre.

Higuchi, (2010) afirma que no Lucro Real Trimestral não há compensações, não será permitido que o lucro do trimestre anterior fosse compensado com o prejuízo fiscal do trimestre seguinte; porém, o prejuízo fiscal do trimestre anterior terá um limite máximo de 30% do Lucro Real do Trimestre seguinte.

O Lucro Real Trimestral, o IRPJ e a CSLL são computados com base no saldo apurado no final de cada trimestre civil, de forma isolada. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá deduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes (CREPALDI, 2012).

Neves e Viceconti (2002, p. 389), afirmam que “a opção pela apuração trimestral ou anual da base de cálculo será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou ao início da atividade, sendo irrevogável para todo o ano calendário”.

Para Crepaldi (2012 p. 88), o Lucro Real Trimestral “pode ser uma boa opção para empresas com lucros lineares. No entanto, para as empresas com picos de faturamento durante o exercício, a opção pelo Lucro Real Anual pode ser mais vantajosa”.

6.1.4. Lucro Real Anual

De acordo com Rodrigues *et al.* (2009, p. 34) o Lucro Real Anual “é uma forma de tributação em que deverá apurar o lucro real, definitivamente, em 31 de dezembro de cada ano-calendário, com antecipações mensais, do imposto de renda e da contribuição social.”

A empresa que escolher por apurar, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido pelo Lucro Real Anual, terá a opção de suspender ou reduzir o pagamento do tributo, desde que efetue o levantamento de balanços ou balancetes de verificação acumulados. A opção pela tributação do Lucro Real Acumulado segue o mesmo modelo do Lucro Real Trimestral tais como as adições, exclusões do lucro líquido e deduções de incentivos fiscais conforme o Regulamento do Imposto de Renda Art. 229/99. (ZANLUCA, 2010).

Conforme o artigo 35 da lei 8981/95, a redução do tributo devido ocorre quando, em um determinado mês, a empresa comprove, por meio do balanço ou balancete, a diferença entre o imposto devido e o imposto pago até o mês em curso. (HIGUCHI, 2013).

De acordo com Zanluca, (2010, p. 8) “a suspensão do recolhimento do imposto ocorre quando a empresa demonstra através de balancete que em um determinado mês, o resultado acumulado de janeiro até esse mês, resultou em prejuízo fiscal, inexistindo o imposto a pagar”.

6.1.5 PIS e COFINS não cumulativo

A forma de cobrança não cumulativa do PIS e da COFINS foi inserida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 respectivamente. Estão sujeitas ao regime não cumulativo as empresas optantes pelo Lucro Real.

Pêgas (2007) afirma que a alíquota de PIS para o Lucro Real está determinada em 1,65%. Já para a COFINS, a legislação estabelece que as empresas optantes pelo Lucro Real o percentual de 7,6%.

De acordo com Oliveira (2008) após realizar os cálculos sobre a receita bruta mensal da pessoa jurídica, onde será encontrado o valor do PIS devido e da COFINS devida, devera ser realizada a apuração de créditos existentes.

Para aproveitar os créditos será necessária a aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS sobre os valores das mercadorias e insumos adquiridos no mês tais como; energia elétrica e aluguéis incorridos no mês; e encargos de depreciação e amortização de bens mencionados e dos imóveis próprios ou de terceiros, incorridos no mês. Ressalta-se que essas operações devem ocorrer dentro do país. (FABRETTI, 2005).

6.1.6 Percentuais Aplicados

O Lucro real será apurado com o levantamento das demonstrações contábeis, de acordo com as normas estabelecidas pela legislação fiscal e comercial, onde o lucro líquido do período de apuração será ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação tributária e, sobre o lucro real obtido serão aplicadas as alíquotas de 15% para o IRPJ e 9% para a CSLL. No IRPJ será acrescido o adicional de 10% sobre o lucro real que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil) por mês.

Para o cálculo do PIS e COFINS, o percentual é de 1,65% e 7,6%, respectivamente aplicado sobre o faturamento bruto mensal.

6.2 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido é um regime de tributação que utiliza as receitas da empresa para o cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica- IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Esses tributos são calculados por um saldo estimado, encontrado por meio de percentuais determinados na legislação, desde que a empresa não esteja obrigada no ano calendário a optar pelo Lucro Real, conforme com o Decreto 3.000/1999, art. 516. (PÊGAS, 2007).

Young (2006, p. 158), afirma que “o Lucro Presumido é uma forma simplificada de tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas quando estas não estejam obrigadas ao Lucro Real” e que não tenham optado pelo Simples Nacional. Crepaldi (2012, p.88) enfatiza que “nem todas as empresas podem optar pelo Lucro Presumido, pois há restrições relativas ao objeto social e ao faturamento”.

Segundo o *site* da Receita Federal do Brasil (2014) poderão escolher pelo regime as empresas que, no ano-calendário anterior, tenham auferido receita bruta total igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00, multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses.

Neves e Viceconti (2007) esclarecem que para a empresa manifestar pelo regime do Lucro Presumido deverá pagar a primeira quota do imposto referente ao primeiro trimestre do ano, que será aplicado a todo período do ano-calendário. A pessoa jurídica que iniciar as atividades a partir do segundo trimestre fará a opção pelo Lucro Presumido por meio do pagamento da primeira quota referente ao período inicial da atividade.

As regras gerais de tributação para o Lucro Presumido estão expressas nos art. 516 até 528 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto 3.000/99. A apuração do Lucro Presumido é realizada trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou na data de extinção da pessoa jurídica, ocorrida no curso do ano-calendário. Crepaldi (2012, p. 177), afirma que o “Lucro Presumido tende a ser mais vantajoso para empresas altamente lucrativas”.

6.2.1 Base de cálculo do Imposto de Renda

Conforme o artigo 518 do Regulamento de Imposto de Renda do - RIR/99, a base de cálculo do imposto e do adicional do lucro presumido será determinado mediante aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta de vendas de mercadorias e/ou prestação de serviços, auferida no período de apuração.

O valor apurado é mediante a aplicação de um percentual sobre o valor total das receitas da empresa, independente dos ajustes, e de apuração de lucro. Como o próprio nome diz, trata-se de presunção de lucro.

Conforme artigo 519, do Regulamento de Imposto de Renda - RIR/99, estes percentuais variam de acordo as atividades operacionais desenvolvidas pela pessoa jurídica descrita na tabela abaixo:

Tabela 01 – Percentual de Presunção do Lucro Presumido

Espécies de atividades	Percentual de presunção	Alíquota do IR
a) Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;	1,6%	15%
b) Venda de mercadorias e produtos; c) Prestação de serviços de transporte de cargas; d) Serviços hospitalares; e) Atividade rural; f) Industrialização de produtos; g) Atividades imobiliárias; h) Construção por administração ou por empreitada com fornecimento de materiais de mão-de-obra; i) Qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços), para a qual não esteja previsto percentual específico.	8%	15%
Prestação de serviços de transportes, exceto de carga; Instituições financeiras e entidades a ela equiparadas;	16%	15%
Serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares (*); Serviços prestados por sociedade civil de profissão legalmente regulamentada; Intermediação de negócios Administração, locação ou cessão de bens móveis, móveis e direitos de qualquer natureza (exemplo: factoring, franching, etc). Construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão-de-obra.	32%	15%

Fonte: Higuchi, 2010. p 55,56

(*) As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 poderão utilizar, para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, o percentual de 16%.

6.2.2 Alíquota do Imposto de Renda e do Adicional

A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo presumido é de 15% que será aplicada sobre a base de cálculo, a parcela do lucro que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00(vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, se sujeita à incidência de adicional do imposto de renda à alíquota de 10%. Aplica-se inclusive na exploração da atividade rural e, também, nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão.

Desta forma as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido terão que apurar o adicional em cada período trimestral e efetuar o recolhimento. O adicional incidirá sobre a parcela do lucro que exceder ao valor de R\$ 60.000,00(sessenta mil reais) no trimestre.

6.2.3 Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A Contribuição Social sobre O Lucro Líquido (CSLL) foi instituída pela Lei 7.689/1988, é uma contribuição de competência da União, destinada ao financiamento da seguridade social.

Com base no *site* da Receita Federal do Brasil (2015), estão sujeitas ao pagamento da CSLL as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País. A alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento) para as pessoas jurídicas em geral, e de 15% (quinze por cento), para as pessoas jurídicas enquadradas como instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. O recolhimento da CSLL deve seguir a forma de tributação do lucro adotado para o IRPJ.

O fato gerador desta contribuição é a existência do lucro. Não existindo lucro, não há hipótese de incidência dessa contribuição. (MADEIRA, 2011).

A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão do imposto de renda, com as adições determinadas e exclusões admitidas. Tanto a base de cálculo como as alíquotas estão previstas no artigo nº 57 da Lei 8981/1995. (MADEIRA, 2011).

Conforme os artigos 3º e 4º da Lei 7689/1988 a alíquota da CSLL é de 9% para as pessoas jurídicas em geral, e de 15% no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. A apuração da CSLL deve seguir a mesma forma de tributação adotada para o IRPJ.

Conforme o site da receita federal do Brasil (2014) aplicam-se a CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de rendas das pessoas jurídicas, mantidas a base de calculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. No lucro presumido, em regra, sua base de calculo é de 12% e sua alíquota é de 9%. A partir de setembro/2003 as empresas prestadoras de serviços tiveram a sua base de cálculo aumentada de 12% para 32%.

6.2.4 PIS e COFINS cumulativos

As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido deverão apurar e recolher o PIS e a COFINS na modalidade cumulativa. São contribuintes do PIS e da COFINS cumulativos, as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto: aquelas sujeitas à modalidade não cumulativa da contribuição; as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do simples; outras definidas em lei (SANTOS E BARROS, 2007).

A partir de 01 de fevereiro de 1999, com a edição da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo do PIS e da COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Conforme Pinto (2012) a alíquota da COFINS cumulativo é de 3% sobre o faturamento e a alíquota de PIS cumulativo é de 0,65%.

6.3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

O ISSQN conforme Oliveira *et al.* (2004, p. 74), “é um tributo de competência dos Municípios, que incide sobre os serviços prestados pelas empresas, pessoas jurídicas e ou pelos profissionais autônomos, desde que o fato gerador dos serviços já não seja de competência tributária do Estado ou da união”.

Os serviços colocados sobre campo do ICMS (comunicação e transporte interestadual e intermunicipal) e outros serviços podem ser tributado pelo ISSQN, desde que definido por Lei Complementar. Esse imposto é importante para a fonte de recursos para o desempenho das atividades financeiras dos Municípios (ALEXANDRE, 2012).

O sujeito passivo do ISSQN, segundo o art. 5º da LC 116/2003 é o sujeito passivo na condição de empresa ou profissional autônomo com ou sem estabelecimento fixo e a base de cálculo é o preço do serviço (SABBAG, 2015).

Conforme FABRETTI (2017, p. 230) “O número de municípios existentes no Brasil (mais de 5.564, segundo dados do IBGE) vem crescendo, desde a promulgação da CF/88, que facilitou a criação de novos municípios”.

Para garantir um mínimo de uniformidade na cobrança do ISS e reduzir os efeitos da “guerra fiscal” deflagrada entre os municípios, a CF determinou que as alíquotas máximas e mínimas devessem ser fixadas em lei complementar, que, como já foi exposto, são leis de caráter nacional.

O art. 156, § 3º da CF, dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar: § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: – fixar suas alíquotas máximas e mínimas; – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior; – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

7 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa, foco deste estudo, está localizada na cidade de Patos de Minas, no estado de Minas Gerais e tem o objetivo de oferecer projetos de segurança ideais e sob medida, através de avaliação de risco, investigação, auditoria, controle de acesso e vigilância, entre tantos outros serviços, atendendo diversos municípios no próprio estado. São especializados em vigilância patrimonial, monitoramento em imagens e alarmes, análise de riscos, investigações, auditoria e projetos de segurança e faciliteis. A empresa enquadra-se como uma empresa de pequeno porte (EPP) e conta com cerca de 50 (cinquenta) colaboradores.

As informações contábeis utilizados nesse estudo foram concedidas pelo escritório de contabilidade, terceirizado a empresa, e por motivos de segurança e sigilo, tanto a razão social da empresa como a do escritório de contabilidade, não serão divulgados. A empresa será denominada neste estudo como empresa BETA.

Atualmente, a empresa BETA está sendo tributada pelo regime do Lucro Presumido e apresentou um faturamento no ano de 2017 de R\$ 4.115.088,59, em que surge à necessidade de verificar qual regime melhor se enquadra para a empresa, o Lucro Presumido ou o Lucro Real.

Para a realização do estudo proposto, inicialmente foi identificado o faturamento dos últimos dois períodos anuais da empresa, como também os dados referentes à sua folha de pagamentos do ano de 2017, sendo assim realizados os cálculos devidos dentro do regime de

tributação do Lucro Presumido, como IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e os encargos incidentes sobre a folha de pagamentos, como também a apuração pelo Lucro Real.

Para o cálculo dos tributos a serem pagos, considerou-se o regime de caixa como regime de apuração de impostos, atualmente adotado pela empresa.

8 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nos anos 2016 e 2017 a empresa apresentou os seguintes faturamentos:

Tabela 02: Faturamento

MÊS	FATURAMENTO 2016		FATURAMENTO 2017	
JANEIRO	R\$	125.552,00	R\$	350.424,16
FEVEREIRO	R\$	359.183,55	R\$	122.330,44
MARÇO	R\$	651.145,60	R\$	713.684,85
ABRIL	R\$	147.175,97	R\$	152.401,04
MAIO	R\$	499.933,38	R\$	241.099,24
JUNHO	R\$	181.421,26	R\$	150.987,31
JULHO	R\$	101.293,28	R\$	134.061,42
AGOSTO	R\$	125.790,56	R\$	94.900,19
SETEMBRO	R\$	237.600,00	R\$	779.995,89
OUTUBRO	R\$	106.874,67	R\$	435.678,60
NOVEMBRO	R\$	563.257,37	R\$	394.567,13
DEZEMBRO	R\$	645.075,50	R\$	544.958,32
TOTAL	R\$	3.744.303,14	R\$	4.115.088,59

Fonte: Dados da pesquisa 2018.

Conforme Oliveira et al (2004) o ISSQN ocorre sobre os serviços prestados pelas empresas, pessoa jurídica e ou profissionais autônomos desde que o fato gerador já não seja de competência tributaria do Estado ou da União. No caso da empresa em questão, aplicou-se a alíquota de 2% sobre faturamento para calculo do ISSQN.

Tabela 03: Calculo ISSQN 2017

MÊS	TOTAL		ISS (2%)	
JANEIRO	R\$	350.424,16	R\$	7.008,48
FEVEREIRO	R\$	122.330,44	R\$	2.446,61
MARÇO	R\$	713.684,85	R\$	14.273,70
ABRIL	R\$	152.401,04	R\$	3.048,02
MAIO	R\$	241.099,24	R\$	4.821,98
JUNHO	R\$	150.987,31	R\$	3.019,75
JULHO	R\$	134.061,42	R\$	2.681,23
AGOSTO	R\$	94.900,19	R\$	1.898,00
SETEMBRO	R\$	779.995,89	R\$	15.599,92
OUTUBRO	R\$	435.678,60	R\$	8.713,57
NOVEMBRO	R\$	394.567,13	R\$	7.891,34
DEZEMBRO	R\$	544.958,32	R\$	10.899,17
TOTAL	R\$	4.115.088,59	R\$	82.301,77

Fonte: Dados da pesquisa 2018.

O valor apurado de ISSQN no ano 2017 conforme Quadro 02 foi de R\$82.301,77 (oitenta e dois mil, trezentos e um reais e setenta e sete centavos)

8.1 RESULTADOS SOBRE O LUCRO PRESUMIDO

Nesta forma de tributação, a empresa calcula e recolhe os tributos de forma trimestral. O imposto de renda e a contribuição social são calculados sobre a base presumida de lucro, independentemente de ter lucro ou prejuízo no trimestre.

O recolhimento do imposto de renda e contribuição social pelo lucro presumido é vantajoso para as empresas que possuem grande margem de lucro, pois nesta forma de tributação, não são realizados ajustes para apuração do lucro.

Nos Quadros 04 e 05 apresentam-se os cálculos e apuração:

Tabela 04: Calculo do Imposto de renda sobre o lucro (IRPJ)

CALCULO DO IMPOSTO DE RENDA PELO LUCRO PRESUMIDO 2017				
	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
(=) Receita Bruta de Serviços	R\$ 1.186.439,45	R\$ 544.487,59	R\$ 1.008.957,50	R\$ 1.375.204,05
(-) Serviços cancelados/ Descontos Incondicionais	0	0	0	0
(=) Base de Calculo	R\$ 1.186.439,45	R\$ 544.487,59	R\$ 1.008.957,50	R\$ 1.375.204,05
(x) Percentual de Presunção	32%	32%	32%	32%
(=) Lucro Presumido	R\$ 379.660,62	R\$ 174.236,03	R\$ 322.866,40	R\$ 440.065,30
(x) Percentual de IRPJ	15%	15%	15%	15%
(=) Imposto de Renda	R\$ 56.949,09	R\$ 26.135,40	R\$ 48.429,96	R\$ 66.009,79
(=) Adicional	R\$ 319.660,62	R\$ 114.236,03	R\$ 262.866,40	R\$ 380.065,30
(x) Alíquota adicional	10%	10%	10%	10%
(+) Adicional IR	R\$ 31.966,06	R\$ 11.423,60	R\$ 26.286,64	R\$ 38.006,53
(=) IRPJ a Recolher	R\$ 88.915,16	R\$ 37.559,01	R\$ 74.716,60	R\$ 104.016,32

FONTE: ELABORADO PELA AUTORA, 2018.

Tabela 05: Calculo da contribuição social sobre lucro Presumido

	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
(=) Receita Bruta de Serviços	R\$ 1.186.439,45	R\$ 544.487,59	R\$ 1.008.957,50	R\$ 1.375.204,05
(-) Serviços cancelados/ Descontos Incondicionais	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(=) Base de Calculo	R\$ 1.186.439,45	R\$ 544.487,59	R\$ 1.008.957,50	R\$ 1.375.204,05
(x) Percentual de Presunção	32%	32%	32%	32%
(=) Lucro Presumido	R\$ 379.660,62	R\$ 174.236,03	R\$ 322.866,40	R\$ 440.065,30
(X) Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%
(=) CSLL a Recolher	R\$ 34.169,46	R\$ 15.681,24	R\$ 29.057,98	R\$ 39.605,88

Fonte: Dados da pesquisa 2018.

No lucro presumido a alíquota de PIS é 0,65% e COFINS 3%.

Como apresentado abaixo a empresa recolheu de PIS cumulativo R\$26.748,08 (vinte e seis mil, setecentos e quarenta e oito reais e oito centavos) e de COFINS R\$123.452,66 (cento e vinte e três mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e sessenta e seis centavos).

Tabela 06: calculo PIS e COFINS Lucro presumido

CALCULO PIS, COFINS LUCRO PRESUMIDO 2017				
MES	FATURAMENTO	PIS (0,65%)	COFINS (3%)	
JANEIRO	R\$ 350.424,16	R\$ 2.277,76	R\$	10.512,72
FEVEREIRO	R\$ 122.330,44	R\$ 795,15	R\$	3.669,91
MARÇO	R\$ 713.684,85	R\$ 4.638,95	R\$	21.410,55
ABRIL	R\$ 152.401,04	R\$ 990,61	R\$	4.572,03
MAIO	R\$ 241.099,24	R\$ 1.567,15	R\$	7.232,98
JUNHO	R\$ 150.987,31	R\$ 981,42	R\$	4.529,62
JULHO	R\$ 134.061,42	R\$ 871,40	R\$	4.021,84
AGOSTO	R\$ 94.900,19	R\$ 616,85	R\$	2.847,01
SETEMBRO	R\$ 779.995,89	R\$ 5.069,97	R\$	23.399,88
OUTUBRO	R\$ 435.678,60	R\$ 2.831,91	R\$	13.070,36
NOVEMBRO	R\$ 394.567,13	R\$ 2.564,69	R\$	11.837,01
DEZEMBRO	R\$ 544.958,32	R\$ 3.542,23	R\$	16.348,75
TOTAL	R\$ 4.115.088,59	R\$ 26.748,08	R\$	123.452,66

Fonte: Dados da pesquisa 2018.

De acordo com a tabela 06, constatou-se que o custo com encargos trabalhistas é o mesmo tanto para apuração do lucro real como para lucro presumido. Os cálculos de INSS (20%) somando R\$226.651,31 no final de 2017, RAT (2%) R\$22.665,13 e Contribuições de Terceiros (5,8%) R\$65.728,88, totalizando de encargos trabalhistas (27,8%) o valor de R\$315.045,32.

Tabela 07: Calculo de encargos sobre a folha de pagamento salarial

MÊS	FOLHA DE PAGAMENTO	INSS (20%)	RAT (2%)	Contribuições	
				Terceiros (5,8%)	Total (27,8%)
JANEIRO	R\$ 65.820,49	R\$ 13.164,10	R\$ 1.316,41	R\$ 3.817,59	R\$ 18.298,10
FEVEREIRO	R\$ 77.655,00	R\$ 15.531,00	R\$ 1.553,10	R\$ 4.503,99	R\$ 21.588,09
MARÇO	R\$ 78.429,36	R\$ 15.685,87	R\$ 1.568,59	R\$ 4.548,90	R\$ 21.803,36
ABRIL	R\$ 80.814,91	R\$ 16.162,98	R\$ 1.616,30	R\$ 4.687,26	R\$ 22.466,54
MAIO	R\$ 105.054,22	R\$ 21.010,84	R\$ 2.101,08	R\$ 6.093,14	R\$ 29.205,07
JUNHO	R\$ 103.245,24	R\$ 20.649,05	R\$ 2.064,90	R\$ 5.988,22	R\$ 28.702,18
JULHO	R\$ 103.222,78	R\$ 20.644,56	R\$ 2.064,46	R\$ 5.986,92	R\$ 28.695,93
AGOSTO	R\$ 100.549,04	R\$ 20.109,81	R\$ 2.010,98	R\$ 5.831,84	R\$ 27.952,63
SETEMBRO	R\$ 92.894,33	R\$ 18.578,87	R\$ 1.857,89	R\$ 5.387,87	R\$ 25.824,62
OUTUBRO	R\$ 82.120,26	R\$ 16.424,05	R\$ 1.642,41	R\$ 4.762,98	R\$ 22.829,43
NOVEMBRO	R\$ 89.557,50	R\$ 17.911,50	R\$ 1.791,15	R\$ 5.194,34	R\$ 24.896,99
DEZEMBRO	R\$ 89.339,52	R\$ 17.867,90	R\$ 1.786,79	R\$ 5.181,69	R\$ 24.836,39
13º Salario	R\$ 64.553,89	R\$ 12.910,78	R\$ 1.291,08	R\$ 3.744,13	R\$ 17.945,98
TOTAL	R\$ 1.133.256,54	R\$ 226.651,31	R\$ 22.665,13	R\$ 65.728,88	R\$ 315.045,32

Fonte: Dados da pesquisa 2018.

A demonstração dos resultados do exercício (DRE) tem como objetivo, apresentar de forma vertical e resumida o resultado apurado em determinado período, normalmente de doze meses.

No Quadro 07 a DRE discrimina o seguinte:

- Receita bruta, deduções e impostos;
- Receita líquida e lucro bruto
- Despesas operacionais e administrativas
- Lucro antes do IRPJ e CSLL
- Lucro ou prejuízo líquido do exercício

No exercício de 2017 a empresa obteve 15,3% de lucro sobre a Receita bruta.

Tabela 08: DRE lucro presumido

DEMONSTRAÇÃO DO EXERCÍCIO TRIMESTRAL LUCRO PRESUMIDO 2017				
	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
RECEITA BRUTA				
(+)PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	R\$ 1.186.439,45	R\$ 544.487,59	R\$ 1.008.957,50	R\$ 1.375.204,05
IMPOSTOS				
(-)ISS	R\$ 23.728,79	R\$ 10.889,75	R\$ 20.179,15	R\$ 27.504,08
(-)PIS	R\$ 7.711,86	R\$ 3.539,17	R\$ 6.558,22	R\$ 8.938,83
(-)COFINS	R\$ 35.593,00	R\$ 16.334,63	R\$ 30.268,73	R\$ 41.256,12
(=)LUCRO BRUTO	R\$ 1.119.405,80	R\$ 513.724,04	R\$ 951.951,40	R\$ 1.297.505,02
OUTRAS RECEITAS				
(+)RECEITA DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS	R\$ 20.380,20	R\$ 19.567,13	R\$ 39.543,34	R\$ 23.678,67
(+)OUTRAS RECEITAS NÃO OPERACIONAIS	R\$ 35.567,54	R\$ 39.345,16	R\$ 50.789,23	R\$ 73.897,10
DESPESAS OPERACIONAIS				
(-)PESSOAL	R\$ 221.904,85	R\$ 289.114,37	R\$ 296.666,15	R\$ 325.571,17
(-)ENCARGOS SOCIAIS	R\$ 61.689,55	R\$ 80.373,79	R\$ 82.473,19	R\$ 90.508,79
(-)PRO LABORE	R\$ 7.920,00	R\$ 7.920,00	R\$ 7.920,00	R\$ 7.920,00
(-)GERAIS E ADMINISTRATIVAS	R\$ 422.089,32	R\$ 330.789,20	R\$ 497.456,21	R\$ 389.987,13
(-)FINANCEIRA	R\$ 5.796,72	R\$ 9.456,12	R\$ 1.234,75	R\$ 1.567,16
(-)IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES	R\$ 2.649,11	R\$ 1.287,12	R\$ 1.932,17	R\$ 1.675,29
(-)DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO	R\$ 1.663,65	R\$ 1.663,65	R\$ 1.663,65	R\$ 1.663,65
(-)NÃO DEDUTÍVEIS	R\$ 77.244,55	R\$ 50.234,66	R\$ 39.234,87	R\$ 40.123,65
(=)LUCRO ANTES DE CSLL / IRPJ	R\$ 374.395,79	-R\$ 198.202,58	R\$ 113.702,98	R\$ 536.063,95
(-)CSLL	R\$ 34.169,46	R\$ 15.681,24	R\$ 29.057,98	R\$ 39.605,88
(-)RPJ	R\$ 88.915,16	R\$ 37.559,01	R\$ 74.716,60	R\$ 104.016,32
(=)LUCRO LIQUIDO	R\$ 251.311,17	-R\$ 251.442,83	R\$ 9.928,40	R\$ 392.441,75

Fonte: Dados da pesquisa 2018.

8.2 RESULTADO SOBRE O LUCRO REAL

No lucro real a alíquota do PIS é 1,65% e COFINS 7,6%.

Conforme apresentado no Quadro 08, o recolhimento pelo lucro real seria do PIS R\$67.898,96 (sessenta e sete mil, oitocentos e noventa e oito reais e noventa e seis centavos) e de COFINS R\$312.746,73 (trezentos e doze mil, setecentos e quarenta e seis reais e setenta e três centavos).

Tabela 09: Calculo PIS e COFINS sobre faturamento 2017

CALCULO PIS ,COFINS LUCRO REAL 2017						
MÊS	FATURAMENTO		PIS (1,65%)		COFINS (7,6%)	
JANEIRO	R\$	350.424,16	R\$	5.782,00	R\$	26.632,24
FEVEREIRO	R\$	122.330,44	R\$	2.018,45	R\$	9.297,11
MARÇO	R\$	713.684,85	R\$	11.775,80	R\$	54.240,05
ABRIL	R\$	152.401,04	R\$	2.514,62	R\$	11.582,48
MAIO	R\$	241.099,24	R\$	3.978,14	R\$	18.323,54
JUNHO	R\$	150.987,31	R\$	2.491,29	R\$	11.475,04
JULHO	R\$	134.061,42	R\$	2.212,01	R\$	10.188,67
AGOSTO	R\$	94.900,19	R\$	1.565,85	R\$	7.212,41
SETEMBRO	R\$	779.995,89	R\$	12.869,93	R\$	59.279,69
OUTUBRO	R\$	435.678,60	R\$	7.188,70	R\$	33.111,57
NOVEMBRO	R\$	394.567,13	R\$	6.510,36	R\$	29.987,10
DEZEMBRO	R\$	544.958,32	R\$	8.991,81	R\$	41.416,83
TOTAL	R\$	4.115.088,59	R\$	67.898,96	R\$	312.746,73

Fonte: Dados da pesquisa 2018.

Na forma de tributação pelo lucro real a empresa calcula e recolhe o tributo sobre o lucro obtido. No Quadro 09 conforme disposto a empresa obteve lucro e recolhimento de imposto de renda e contribuição social no primeiro, terceiro e quarto trimestres, já que não obteve lucro no segundo.

A seguir será apresentada a apuração dos impostos pelo lucro real, onde o imposto de renda e a contribuição social a pagar serão obtidos com a aplicação sobre o lucro ajustado.

A empresa poderá adotar essa forma de tributação, por obrigatoriedade ou opção.

Tabela 10: calculo imposto de renda lucro real

CALCULO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO REAL 2017				
	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
Lucro antes do IRPJ/CSLL	R\$ 307.955,00	-R\$ 228.693,89	R\$ 57.201,36	R\$ 459.052,52
(+) Não dedutíveis LALUR	R\$ 77.244,55	R\$ 50.234,66	R\$ 39.234,87	R\$ 40.123,65
(*) Percentual de IRPJ	15%	15%	15%	15%
(=) Imposto de renda	R\$ 57.779,93	R\$ -	R\$ 14.465,43	R\$ 74.876,43
(=) Adicional	R\$ 247.955,00	R\$ -	R\$ -	R\$399.052,52
(*) Aliquota Adicional	10%	10%	10%	10%
(+) Adicional de IR	R\$ 24.795,5	R\$ -	R\$ -	R\$ 39.905,25
(=) IRPJ a recolher	R\$ 82.575,43	R\$ -	R\$ 14.465,43	R\$ 114.781,68

Fonte: Dados da pesquisa 2018.

Tabela 11: Calculo contribuição social lucro real

CALCULO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO 2017					
	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	
LUCRO ANTES IRPJ/CSLL	R\$ 307.955,00	-R\$ 228.693,89	R\$ 57.201,36	R\$ 459.052,52	
(+) NÃO DEDUTIVEL	R\$ 77.244,55	R\$ 50.234,66	R\$ 39.234,87	R\$ 40.123,65	
LALUR	R\$ 385.199,55	-R\$ 178.459,23	R\$ 96.436,23	R\$ 499.176,17	
(X) Aliquota CSLL	9%	9%	9%	9%	
(=) CSLL a Recolher	R\$ 34.667,96	R\$ -	R\$ 8.679,26	R\$ 44.925,86	

Fonte: Dados da pesquisa 2018.

No exercício de 2017, se a empresa optasse pelo lucro real, teria 7,18% de lucro sobre a Receita bruta conforme discriminado na Demonstração do resultado do exercício, tabela 12.

Tabela 12: DRE Lucro Real

DEMONSTRAÇÃO DO EXERCÍCIO TRIMESTRAL LUCRO REAL 2017					
	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	
RECEITA BRUTA					
(+) PRESTAÇÃO DE SERVIÇO	R\$ 1.186.439,45	R\$ 544.487,59	R\$ 1.008.957,50	R\$ 1.375.204,05	
IMPOSTOS					
(-) ISS	R\$ 23.728,79	R\$ 10.889,75	R\$ 20.179,15	R\$ 27.504,08	
(-) PIS	R\$ 19.576,25	R\$ 8.984,05	R\$ 16.647,80	R\$ 22.690,87	
(-) COFINS	R\$ 90.169,40	R\$ 41.381,06	R\$ 76.680,77	R\$ 104.515,51	
(=) LUCRO BRUTO	R\$ 1.052.965,01	R\$ 483.232,73	R\$ 895.449,78	R\$ 1.220.493,59	
OUTRAS RECEITAS					
(+) RECEITA DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS	R\$ 20.380,20	R\$ 19.567,13	R\$ 39.543,34	R\$ 23.678,67	
(+) OUTRAS RECEITAS NÃO OPERACIONAIS	R\$ 35.567,54	R\$ 39.345,16	R\$ 50.789,23	R\$ 73.897,10	
DESPESAS OPERACIONAIS					
(-) PESSOAL	R\$ 221.904,85	R\$ 289.114,37	R\$ 296.666,15	R\$ 325.571,17	
(-) ENCARGOS SOCIAIS	R\$ 61.689,55	R\$ 80.373,79	R\$ 82.473,19	R\$ 90.508,79	
(-) PRO LABORE	R\$ 7.920,00	R\$ 7.920,00	R\$ 7.920,00	R\$ 7.920,00	
(-) GERAIS E ADMINISTRATIVAS	R\$ 422.089,32	R\$ 330.789,20	R\$ 497.456,21	R\$ 389.987,13	
(-) FINANCEIRA	R\$ 5.796,72	R\$ 9.456,12	R\$ 1.234,75	R\$ 1.567,16	
(-) IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES	R\$ 2.649,11	R\$ 1.287,12	R\$ 1.932,17	R\$ 1.675,29	
(-) DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO	R\$ 1.663,65	R\$ 1.663,65	R\$ 1.663,65	R\$ 1.663,65	
(-) NÃO DEDUTÍVEIS	R\$ 77.244,55	R\$ 50.234,66	R\$ 39.234,87	R\$ 40.123,65	
(=) LUCRO ANTES DE CSLL / IRPJ	R\$ 307.955,00	-R\$ 228.693,89	R\$ 57.201,36	R\$ 459.052,52	
(-) CSLL	R\$ 34.667,96	R\$ -	R\$ 8.679,26	R\$ 44.925,86	
(-) IRPJ	R\$ 82.575,43	R\$ -	R\$ 14.465,43	R\$ 114.781,68	
(=) LUCRO LIQUIDO	R\$ 190.711,61	-R\$ 228.693,89	R\$ 34.056,67	R\$ 299.344,98	

FONTE: ELABORADO PELA AUTORA, 2018.

Abaixo a comparação entre as formas de tributação: Lucro Real e Lucro Presumido.

Tabela 13: Comparativo Tributo Lucro Presumido x Lucro Real

TOTAL DOS TRIBUTOS APURADOS 2017				
TRIBUTOS	LUCRO PRESUMIDO		LUCRO REAL	
IRPJ	R\$	305.207,09	R\$	211.822,54
CSLL	R\$	118.514,56	R\$	88.273,08
PIS	R\$	26.748,08	R\$	67.898,97
COFINS	R\$	123.452,48	R\$	312.746,74
ISS	R\$	82.301,77	R\$	82.301,77
ENCARGOS SOCIAIS	R\$	315.045,32	R\$	315.045,32
TOTAL	R\$	971.269,30	R\$	1.078.088,42

FONTES: ELABORADO PELA AUTORA, 2018.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa objetivou demonstrar qual a melhor forma de tributação para a empresa chamada por BETA, contemplando as opções: Lucro Presumido e Lucro Real. Os dados são reais e foram levantados no exercício de 2017.

A partir dos dados disponibilizados no estudo de caso, foram desenvolvidos análises de apurações de tributos pelos regimes do Lucro Presumido e Lucro Real, sendo que esses dados demonstram que a tributação pelo Lucro Presumido representou uma economia fiscal de R\$ 106.819,12 em comparação à tributação pelo Lucro Real, representado a melhor escolha.

Com base na análise efetuada, pode-se afirmar que o objetivo geral do estudo foi alcançado com êxito. Cabe informar que os cenários onde as empresas estão inseridas devem ser observados, os cálculos e análises deverão ser realizados especificamente para cada empresa.

No decorrer do estudo, observou-se a importância de adotar um planejamento tributário, visando à redução lícita do custo tributário. Entretanto, a complexidade da legislação tributária brasileira, unida à sua instabilidade, faz com que os empresários tenham muitas dificuldades para entendê-la e muitas vezes acabam sonhando impostos ou tornando-se inadimplentes.

Por meio das análises realizadas no estudo, conclui-se que um correto Planejamento Tributário, é de suma importância à empresa, pois, com esta ferramenta a empresa consegue analisar se está ou não respeitando, principalmente, ao pagamento de tributos sem cometer nenhum tipo de evasão fiscal.

Sugere-se, para pesquisas futuras, um estudo mais aprofundado em relação ao Planejamento Tributário, assim, reforçando o quanto é importante esse tipo de atividade dentro de uma empresa.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**: esquematizado. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

ALVES, Adler A. C. **A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3583/a-legalidade-da-fusao-cisao-e-incorporacao-de-empresas-como-instrumentos-de-planejamento-tributario/2>>. 2006, p. 02. Acesso em: 01/12/2018.

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial**. 2011.

BORGES, Humberto Nonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2002. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 4. ed. São Paulo: Atlas 2002.

BRASIL. **Código Comercial, Código Tributário Nacional**. Vera Helena de Mello Franco (Org. Código Comercial); Roque Antônio Cazzarra (Org. Código Tributário Nacional). 4.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Legislação**. DOU 31/12/02 – edição extra. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 22 de fevereiro 2018

_____. **Lei nº 5.172**, de 25/10/66 - Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributários aplicáveis à união, estados e municípios.

_____. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99**. (Decreto nº 3.000, de 26/03/99) - Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 390**, de 30/01/04 - Dispõe sobre a apuração e o pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido.

_____. **Instrução Normativa nº 93**, de 19/12/97 – Dispõem sobre a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro as pessoas jurídicas, a partir do ano-calendário de 1997.

_____. **Lei nº 10.406**, de 10/01/02 – Institui o Código Civil.

_____. **Lei nº 10.637**, de 30/12/02 - Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os PIS e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a

compensação de créditos fiscais; a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas; a legislação aduaneira; e dá outras providências.

_____. **Lei nº 10.833**, de 29/12/03 - Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

_____. **Lei nº 9.249**, de 26/12/95 - Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

_____. **Lei nº 9.317**, de 05/12/96 - Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte; e institui o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte – SIMPLES e dá outras providências.

_____. **Lei nº 9.718**, de 27/11/98 - Altera a legislação tributária federal.

_____. **Medida Provisória nº 2.113-28**, de 23/02/01 – Altera a alíquota de Contribuição Social sobre lucro líquido (CSLL).

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo, Atlas, 2006 p. 32.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. – 16. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

GALIANO, A. Guilherme. **O método científico: teoria e prática**. São Paulo: Hamburg, 1979.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyouki. Imposto de renda das empresas, Interpretação e pratica. 30 ed. São Paulo, IR Publicações Ltda., 2005.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyouki. Imposto de renda das empresas, Interpretação e pratica. 35 ed. São Paulo, IR Publicações Ltda., 2010.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: impostos de renda das empresas**. 15. Ed. São Paulo, Atlas, 2000 p. 58.

LOPES, Maria do Socorro Freitas; COE, Juliano César Schmitt. **A contabilidade no agrobusiness**. 2006. Disponível em:<http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2006/inic/inic/06/INIC000013ok.pdf>. Acesso em: 24 abr. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 20. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MAGGI, Luiz. **Planejamento contábil e tributário**. Belo Horizonte: Fumarc, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. São Paulo, Atlas, 1986.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1988.

MARTINS, Sérgio Pinto. Instituições de Direito Público e Privado. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. 9 Ed. São Paulo: Frase, 2002.

NETZ, Clayton. Sonogo, logo existo. **Revista Exame**, ed. 622, p.18-26, 6 nov.,1996.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

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

OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.* **Manual de contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

____ Manual de contabilidade tributária. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

____ Manual de Contabilidade Tributária. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz. De *et al.* **IRPJ e CSLL: manual do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre lucro líquido**. 3. ed. São Paulo: IOB, 2009.

SANTOS, Cleônimo; BARROS, Sidney Ferro. **Manual do Super Simples**. São Paulo: IOB, 2007.

SANTOS, Marcelo. **Contabilidade tributária: o que é e como funciona**. 2016. Disponível em <<https://blog.contaazul.com/contabilidade-trbutaria-o-que-e-e-como-funciona>>. Acesso em: 12 mar. 2018

TEIXEIRA, Paulo Henrique. Contabilidade como instrumento de economia tributária. 1º Edição. Curitiba: editora Maph, 2005.

TRIBUTÁRIO, Portal. **Tabela do Simples Nacional: vigentes a partir de 01.01.2012**. Disponível em:

< <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/novatabelasimples.htm>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

YOUNG, Lucia Helena Briski. Lucro presumido. 5. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2004.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regimes de tributação federal**. 6. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

ZANLUCA, Júlio César. De. Imposto de Renda das empresas: Com ênfase em Planejamento Tributário 1.ed. Curitiba. 2005

ZANLUCA, Julio César. Planejamento tributário: pague menos, dentro da lei. Disponível em: < <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>> Acesso em: 18 de maio 2018.

ZANLUCA, Júlio César. **Manual do imposto de renda pessoa jurídica**: lucro real. 2010. Disponível em:<<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 10 mar. 2016.