

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**FILIPE JORGE MARTINS
MARCELO VITOR REIS BALDUINO
MICHELLE MARCONATO MACHADO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NOS TRIBUTOS
FEDERAIS: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

MARÍLIA

2014

FILIPE JORGE MARTINS
MARCELO VITOR REIS BALDUINO
MICHELLE MARCONATO MACHADO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NOS TRIBUTOS
FEDERAIS: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Trabalho de curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília- UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. LUIS OTÁVIO SIMÕES

MARÍLIA

2014

MARTINS, Filipe Jorge; BALDUINO, Marcelo Vitor Reis; MACHADO, Michelle Marconato

Planejamento tributário com ênfase nos tributos federais: imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido / Filipe Jorge Martins; Marcelo Vitor Reis Balduino; Michelle Marconato Machado; orientador: Luis Otávio Simões. Marília, SP: [s.n.], 2014.

70 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Fundação Eurípides de Marília- UNIVEM, Marília, 2014.

1. Planejamento Tributário 2. Regimes tributários 3. Carga tributária

CDD: 657.46



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípidos de Marília - UNIVEM
Curso de Ciências Contábeis.

Filipe Jorge Martins - 47857-1
Michelle Marconato Machado - 43427-2
Marcelo Vítor Reis Balduino - 47115-1

TÍTULO "Planejamento tributário com ênfase nos tributos federais: Imposto de Renda Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro líquido. "


Banca examinadora do Trabalho de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Ciências Contábeis da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Nota: 9,5

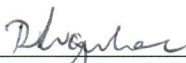
ORIENTADOR: _____


Luis Otávio Simões

1º EXAMINADOR: _____


Marlene de Fátima Campos Souza

2º EXAMINADOR: _____


Roberto Mitsuo Suguihara

Marília, 04 de dezembro de 2014.

FILIPPE JORGE MARTINS
MARCELO VITOR REIS BALDUINO
MICHELLE MARCONATO MACHADO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NOS TRIBUTOS
FEDERAIS: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Banca Examinadora da monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do
UNIVEM/F.E.E.S.R, para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis

Resultado:

ORIENTADOR: _____

Luis Otávio Simões

1º EXAMINADOR: _____

2º EXAMINADOR: _____

Marília, ___ de _____ de 2014.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente a Deus pelo dom da vida e pela saúde nos dada, e que sem ele nada seríamos.

Aos nossos familiares por nos apoiarem e nos servirem como exemplo de honestidade e amor durante toda nossa vida.

Agradecemos ao nosso orientador Luis Otávio Simões (Breda) pela orientação a nós fornecida com seriedade e paciência.

Aos professores:

Silvana Festa Sabes pela orientação no que diz respeito ao rumo a seguir e área de aprofundamento.

Alexandre Alves Vieira pela orientação bibliográfica e esclarecimento de dúvidas na parte de planejamento tributário.

“Cairão mil homens à tua esquerda e dez mil à tua direita, tu não serás atingido... Nenhum mal te atingirá, nenhum flagelo chegará à tua tenda, porque aos seus anjos ele mandou que te guardasses em todos os teus caminhos. Eles te sustentarão em suas mãos, para que não tropeces em alguma pedra.”

Salmo 91

MARTINS, Filipe Jorge; BALDUINO, Marcelo Vitor Reis; MACHADO, Michelle Marconato. 2014. **Planejamento tributário com ênfase nos tributos federais: imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido**, 2014. 70 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília” Fundação de Ensino “Eurípides da Rocha” Marília, 2014.

RESUMO

Devido ao cenário atual de mercado competitivo, muitas empresas não resistem a essa condição de concorrência, e o principal fator que influencia a sua decadência é a falta de organização e planejamento no que diz respeito à parte tributária. Com isso muitas empresas optam por uma redução da sua carga tributária de maneira fraudulenta e ilícita, na maioria das vezes por desconhecerem métodos legais, caracterizando desta forma a evasão fiscal. Através de uma pesquisa que começa desde um aspecto histórico e evolutivo, procuramos mostrar o caminho que levou os tributos às condições atuais e seu impacto expressivo na vida das empresas. Dando ênfase nos tributos federais, elencando com a parte de planejamento tributário, demonstramos os efeitos e consequências de um estudo tributário bem realizado em uma empresa do setor comercial. Dentre os métodos de planejamento tributário lícitos, no presente estudo utilizou-se dos Juros sobre o Capital Próprio, e por meio de cálculos comprovamos que a aplicação do mesmo reduziu de maneira significativa a carga tributária incidente sobre a empresa objeto de estudo, maximizando seus resultados.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Regimes tributários. Carga tributária.

MARTINS, Filipe Jorge; BALBUINO, Marcelo Vitor Reis; MACHADO, Michelle Marconato. 2014. **Planejamento tributário com ênfase nos tributos federais: imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido**, 2014. 70 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília” Fundação de Ensino “Eurípides da Rocha” Marília, 2014.

ABSTRACT

Due to the current competitive market scenario, many companies don't resist this competition, and the key factor that influenced their decline is the lack of organization and planning with regard to the tax aspects. With so many companies opt for a reduction in their tax burden of fraudulent and illegal manner, mostly because of unfamiliarity with legal methods, thereby characterizing tax evasion. Through a search that starts from a historical and evolutionary perspective, we try to show the way that led the tributes to current conditions and its significant impact on businesses. With emphasis in federal taxes, listing with part of tax planning, we demonstrate the effects and consequences of a good tax study conducted in a company at the commercial sector. Among the methods of lawful tax planning, in this study we used the Interest on Capital, and through calculations proved that the application of even significantly reduced the tax burden on the incident company an object of study, maximizing your results.

Keywords: Tax planning. Tax regime. Tax burden.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Recibo de pagamento de imposto de renda do Conde Francisco Matarazzo.....26

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF: Constituição Federal

CMV: Custo das Mercadorias Vendidas

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN: Código Tributário Nacional

DARF: Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DOE: Diário Oficial do Estado

DRE: Demonstração do Resultado do Exercício

ICMS: Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

IN: Instrução Normativa

INSS: Instituto Nacional da Seguridade Social

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IR: Imposto de Renda

IRPJ: Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IRRF: Imposto de Renda Retido na Fonte

ISSQN: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

JCP: Juros sobre o Capital Próprio

LAIR: Lucro antes do Imposto de Renda

LCP: Lei das Contravenções Penais

PASEP: Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS: Programa de Integração Social

RIR: Regulamento de Imposto de Renda

SRF: Secretaria da Receita Federal

TJLP: Taxa de Juros de Longo Prazo

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Percentual de apuração do Lucro Arbitrado.....	36
Tabela 2 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio	38
Tabela 3 - Cálculo comparativo da CSLL em diferentes tipos de atividade	42
Tabela 4 - Alíquota do PIS e COFINS cumulativo e não cumulativo.....	47
Tabela 5 - Vendas Brutas no ano 20X1	53
Tabela 6 - Vendas Brutas no ano 20X2.....	53
Tabela 7 - Apuração do Simples Nacional no ano 20X2	54
Tabela 8 – Demonstrativo dos impostos no Simples Nacional.	54
Tabela 9 – Cálculo dos Impostos no Lucro Presumido	55
Tabela 10 - Cálculo dos Tributos sobre o faturamento no Lucro Real.....	56
Tabela 11 – Apuração dos Tributos sobre o faturamento no Lucro Real.....	56
Tabela 12 – DRE no Lucro Real	57
Tabela 13 - Demonstração dos Impostos por Regime de Tributação.....	58
Tabela 14 - Faturamento no Ano 20X2 no caso	58
Tabela 15 - Cálculo dos Impostos no Lucro Presumido no caso II.....	59
Tabela 16 - Cálculo dos Tributos sobre o faturamento no Lucro Real no caso II.....	60
Tabela 17 - Apuração dos Tributos sobre o faturamento no Lucro Real no caso II.....	60
Tabela 18 - DRE no Lucro Real no caso II	61
Tabela 19 - Demonstração dos Impostos por Regime de Tributação no caso II.....	62
Tabela 20 - DRE no Lucro Real no caso III.....	63
Tabela 21: Demonstração dos Impostos por Regime de Tributação no caso III.....	63

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	14
CAPÍTULO 1 - ORIGEM DOS TRIBUTOS NO MUNDO	16
1.1 Surgimento do Tributo no mundo	16
1.2 A instituição do Imposto de renda no Mundo... ..	18
1.3 História do Imposto de Renda no Brasil.....	20
1.4 Tentativas de instituição do Imposto na República.....	23
1.5 O cenário para a instituição do Imposto de Renda	25
1.6 Surgimento da Contribuição Social.....	26
CAPÍTULO 2 – TRIBUTO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	28
2.1 Código Tributário Nacional.....	28
2.2 Tributos.....	28
2.2.1 Conceito.....	28
2.2.2 Espécies	28
2.2.3 Impostos	29
2.2.4 Taxas.....	29
2.2.5 Contribuições de Melhorias.....	29
2.2.6 Contribuições Sociais	30
2.2.7 Competência Tributária	30
2.3 Regimes de Tributação	31
2.3.1 Lucro Real	31
2.3.1.1 Conceito.....	31
2.3.1.2 Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Real	32
2.3.1.3 Período de Apuração Trimestral e Anual	32
2.3.1.4 Pagamento Mensal por Estimativa	33
2.3.2 Lucro Presumido	33
2.3.2.1 Conceito.....	33
2.3.2.2 Período de Apuração	33
2.3.2.3 Limite de Faturamento	34
2.3.2.3.1 Conceito de Receita Bruta	34
2.3.2.4 Receitas e Rendimentos não Tributáveis.....	34
2.3.2.5 Escrituração	35
2.3.3 Lucro Arbitrado	35
2.3.3.1 Conceito.....	35
2.3.3.2 Apuração do Lucro Arbitrado.....	35
2.3.3.3 Ganho no Exterior	36
2.3.4 Simples Nacional.....	36
2.3.4.1 Surgimento	36
2.3.4.2 Definição de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.....	37
2.3.4.3 Empresas que podem optar pelo Simples Nacional.....	37
2.3.4.4 Recolhimento Único	37
2.3.4.5 Alíquota	38
2.4 Imposto de Renda Pessoa Jurídica	38
2.4.1 Conceito.....	38
2.4.2 Base de Cálculo e Alíquota	39

2.5 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.....	39
2.5.1 Base de Cálculo	39
2.5.2 Alíquota	42
2.5.3 Comparação entre os Tipos de Atividade.....	42
2.6 ICMS	43
2.6.1 Definições Gerais	43
2.6.2 Incidência.....	43
2.6.3 Fato Gerador.....	43
2.6.4 Base de Cálculo	44
2.6.5 Alíquota	45
2.7 PIS e COFINS	46
2.7.1 Contribuintes	46
2.7.2 Definição	46
2.7.3 Base de Cálculo	46
2.7.4 Alíquota	46
2.8 Planejamento Tributário	47
2.8.1 Tipos de Planejamento Tributário	48
2.8.1.1 Elisão Fiscal.....	48
2.8.1.2 Evasão Fiscal	48
2.8.1.3 Elusão Fiscal.....	49
2.9 Juros Sobre o Capital Próprio.....	50
2.9.1 Definição	50
2.9.2 Cálculo.....	50
2.9.3 Limites de Dedutibilidade	50
2.9.4 Incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte.....	51
2.9.5 Imputação dos Juros sobre o Capital Próprio aos Dividendos	51
2.9.6 Incorporação ao Capital Social.....	51
CAPÍTULO 3 - APLICAÇÃO PRÁTICA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	52
3.1 Planejamento Tributário Baseado no Orçamento da Matriz	52
3.1.1 Simples Nacional.....	53
3.1.2 Lucro Presumido	55
3.1.3 Lucro Real	55
3.2 Resultado Consolidado da Matriz e Filial	58
3.2.1 Lucro Presumido	59
3.2.2 Lucro Real	59
3.3 Utilização dos Juros Sobre o Capital Próprio.....	62
CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
REFERÊNCIAS	65
APÊNDICES	68

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário é um dos filhos da contabilidade que está mais em evidência atualmente devido a sua importância nas organizações que buscam estabilidade e até mesmo expansão no mercado. Com a concorrência acirrada e a competitividade cada vez mais intensa, a diminuição dos custos e da carga tributária, são fatores que influenciam diretamente neste cenário de busca de espaço.

Para um entendimento aprofundado da parte tributária no país, procuramos demonstrar no trabalho a origem do tributo no mundo de vários pontos de vista, com livros e artigos de diversos autores, inclusive demonstrando diferentes hipóteses de seu verdadeiro aparecimento.

Percorremos vários estágios da história do mundo, para que pudéssemos evidenciar o aspecto tributário em diferentes épocas, destacando a maneira como eram cobrados, a maneira repressiva que era imposta pelos cobradores, suas principais características, sua evolução e aperfeiçoamento com o passar das décadas, até chegar aos moldes atuais.

Tendo em vista o tema por nós abordado e o desafio atual que as empresas estão enfrentando no que se refere à redução lícita de tributos, procuramos demonstrar neste trabalho:

O surgimento do primeiro modelo de imposto que mais se assemelha com o Imposto de Renda dos dias atuais, e sua implantação no Brasil no ano de 1843, pela Lei nº 317 e posteriormente regulamentado pelo Decreto nº 349 de 20 de abril de 1844, juntamente com o primeiro esboço de que o imposto seria cobrado de forma progressiva, conforme os vencimentos recebidos pelas pessoas daquela época. Desta parte histórica procuramos enfatizar o formato de cobrança do imposto que é o Imposto de Renda atual, e evidenciar que desde o início de sua criação, sempre predominou o formato progressivo de cálculo do tributo devido, e que se estendeu esse método até os dias atuais.

As espécies e o conceito de tributo, evidenciando o papel do Código Tributário Nacional de regular o sistema tributário nacional vigente e eleger as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e a maneira diferenciada de arrecadação de cada Ente Federativo do Estado.

Os regimes tributários atuais e suas especificações de acordo com a legislação atual, com foco nas suas características e obrigatoriedade dos mesmos.

Com a frequente mudança da legislação tributária do nosso país, a tarefa de planejar os impostos está cada vez mais árdua. Em decorrência disso, a necessidade de profissionais qualificados da área contábil e de direito tributário é fundamental para realização de um trabalho de elisão fiscal válido, e para que realmente cause efeitos positivos na empresa.

Analisando este cenário atual de “guerra fiscal” o destaque do trabalho foi a definição de planejamento tributário e sua importância para as empresas que querem se destacar no mercado e reduzir seus recolhimentos à União, permitindo que a economia gerada por essa prática, se transforme em novos investimentos e benefícios para a empresa.

Dentre as diversas formas de se planejar o resultado fiscal da empresa, utilizamos em nosso trabalho, um método antigo, porém que entrou em evidência nos últimos 20 anos, chamado Juros Sobre Capital Próprio, que foi regulamentado pela Lei nº 9.249/1995, que se refere a uma forma de se remunerar os sócios da empresa por meio de cálculos percentuais que utilizam a TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) aplicada sobre o Patrimônio Líquido da empresa. Esta prática favorece as empresas, pois além de aumentar o valor a ser distribuído aos sócios, o valor dos Juros tem natureza de despesa financeira e conseqüentemente uma redução do lucro tributado.

CAPÍTULO 1 - A ORIGEM DO TRIBUTO NO MUNDO

1.1 Surgimento do Tributo no Mundo

Desde o início da humanidade, o tributo sempre esteve presente no cotidiano do homem, em formas e essências diferentes, mas sempre com a mesma característica de entrega de parte de suas riquezas.

As primeiras formas de humanidade, que são denominados nômades, com o tempo foram evoluindo e conquistando seus territórios. Este período da época é chamado de Pré-História.

Os homens aprenderam a domesticar os animais, a plantar e a construir suas casas. Assim, deixaram de ser nômades e descobriram as vantagens de manter para si um pedaço de terra. Dessa forma, a terra passa a ser um bem de muito valor para o homem e objeto constante de cobiça e disputa, motivando o surgimento de guerras pela conquista de mais território. Nessa época era comum os homens homenagearem seus Deuses e líderes com presentes a que davam o nome de tributos.

Segundo a Receita Federal do Brasil os contribuintes foram divididos em classes:

Na primeira, estavam os que possuíam criadagem, carros e cavalos; na segunda, na falta desses elementos, a base de cálculo era medida em relógios, cães e janela; a terceira se baseava na habitação [...].

Esses supostos tributos eram cobrados pelo governante das tribos, e a justificativa para essa cobrança era que o sacrifício feito a um ser divino, se transformaria em proteção e sucesso nas batalhas.

Segundo AMED E NEGREIROS (2000, p. 21). A origem dos tributos na história da humanidade está relacionada com o aparecimento do embrião do Estado.

Esta instituição, ao separar os governantes dos governados, fez com que outra série de instituições dentro do aparelho estatal fosse criada. Uma administração pública, uma força militar, além de obras públicas. Era necessário que parte da riqueza produzida pela população fosse transferida para um soberano ou agente público; isso dava-se através da tributação. O fato é que a tributação, em modelos próximos ao que aplicamos hoje, só pode ser compreendida dentro de uma estrutura de poder coercitivo. Assim, quando das comunidades primitivas, ou seja, antes do aparecimento das

Cidades-Estado, não havia necessidade da tributação, pois não havia a concepção de propriedade privada, sendo que os bens eram praticamente coletivos e a riqueza advinda dos trabalhadores, sem qualquer forma de expropriação. (AMED E NEGREIROS, 2000, p. 21).

Uma das civilizações que marcaram o início da formalização do Estado de governo na humanidade foi o Império Romano. Além de ser um marco histórico de muita relevância pela sua importância para com o desenvolvimento de civilizações futuras, caracterizou-se principalmente pela forma violenta com que arrecadava os tributos para manter e expandir seus domínios. No entanto, AMED E NEGREIROS (2000, p. 22):

Roma notabilizou-se pela cobrança de impostos dos seus cidadãos, mas principalmente, arrecadava-os dos povos submetidos ao poder. A sua prática expansionista organizava-se a partir do saque de outras regiões, com a escravização dos vencidos e a cobrança de tributos. Internamente, o tributo era o principal imposto pago pelos cidadãos romanos (AMED E NEGREIROS, 2000, p. 22).

Após o fim do Império Romano, surgiu no ano 476 d.C. o Feudalismo. Este sistema caracterizou-se pela sua descentralização político-administrativa, ou seja, mais do que uma pessoa possuía o poder, descaracterizando o Estado centralizado das civilizações anteriores. Com os tributos cobrados não foi diferente, houve severas transformações e mudanças foram feitas, mas sempre mantendo a maneira agressiva e opressiva de cobrança. Conforme AMED E NEGREIROS (2000, p. 23):

As principais obrigações devidas ao senhor feudal eram a Corvéia – trabalho forçado de servos nas terras senhoriais; em geral, três dias por semana – e as Redevances – retribuições pagas em produtos ou dinheiro, como a talha (parte da produção), banalidades (presentes obrigatórios), taxas de casamento (se o servo casava-se com mulher de fora do Domínio), mão-morta (tributo pela transmissão de herança). Também o dízimo era pago para a Igreja Católica (AMED E NEGREIROS, 2000, p. 23).

Por volta do século XIV começou a surgir à lenta formação dos Estados Nacionais, que é o que mais se assemelha com nossa administração atual, e conseqüentemente a ordem feudal foi se extinguindo até sua completa decadência. Nesta formação caracterizou-se o regime centralizado de poder, onde um rei absolutista era o governante do Estado. De acordo com AMED E NEGREIROS (2000, p. 23):

Este representante do Estado – isto quando não se confundia com o próprio Estado -, tornou-se o encarregado da cobrança tributária, a fim de que o poder público tivesse recursos para manter a máquina estatal e para colocar o poder desse Estado (AMED E NEGREIROS, 2000, p. 23).

1.2 A Instituição do Imposto de Renda no Mundo

O surgimento do imposto de renda aconteceu com a difícil medição de troca de produtos e serviços. Com a criação da moeda houve a percepção de acréscimo do patrimônio da população, assim, determinando sua renda e possibilitando a tributação. Não apenas sendo avaliada pelos seus bens e serviços, mas também pela sua renda.

No século XV, foi instituída em Florença a Décima Scalata, onde “décima”, era uma forma que se dava aos impostos scalata, gradual, progressivo. Permutar o mesmo que o imposto não era cobrado sobre a renda, mas sim sobre a capitalização.

O tributo apurado era um índice para avaliação da renda, pela renda auferida, obtendo assim, o patrimônio para sua produção, chegando a ter características de progressividade, entretanto seu surgimento foi à curto prazo.

Conforme, AMED E NEGREIROS (2000, pg. 247), um dos tributos mais importantes da atualidade, o imposto sobre a renda ou simplesmente IR, trata-se de uma modalidade de tributo que somente pode ser pensada no momento em que se presume a existência do livre-arbítrio entre os cidadãos: escolhe-se declarar a procedência das rendas. Na globalização, a liberdade concedida ao declarante deu e dá margens a inúmeras suspeitas. Assim, o Imposto de Renda costuma configurar nos inquéritos que envolvem alguma espécie de suspeita sobre um cidadão.

O imposto de renda surge no final do século XVIII, sua origem foi na Inglaterra que estava sendo ameaçada por Napoleão Bonaparte com a necessidade de recursos para financiar a guerra.

A arrecadação do tributo não ocorreu como esperado, porém, isso decorreu de um erro de cálculo de recursos com uma avaliação exagerada de riquezas, entretanto se torna mais fácil à alteração da lei e se torna mais repressivo.

No entanto, a cobrança de Imposto de Renda gerou controvérsias, pois na Câmara dos *Comuns Charles Fox* questionou qual seriam as consequências desta lei.

Quais serão as consequências desta lei? Os seus únicos resultados serão o imediato aniquilamento de nosso comércio, a distribuição de nossas fortunas e provavelmente de nossa liberdade pessoal. (BRASIL, 2014)

Segundo Sir John Sinclair opina-se a um novo tributo.

Se nos impuserem esse imposto, será lícito que algum dia nos livremos dele? Enquanto durar a guerra, isso não será possível. Se na paz esse acréscimo às rendas publicas for julgado indispensável? Agora, o ministro Pitt, usando de grande moderação, pede apenas um décimo de nossas rendas, mas o que impedirá de, no futuro, exigir um quinto ou mesmo um terço? Faz-se mister ainda observar que essa lei será pretexto para uma infinidade de exigências altamente vexatórias. (BRASIL, 2014)

A reação foi veemente, às vezes agressiva, alguns receavam que ao término da guerra, a cobrança do imposto não terminasse. Alguns acreditavam que com o tempo o imposto seria aumentado e outros achavam que iria interferir em sua vida pessoal.

A arrecadação não obteve um resultado esperado a primeiro momento, mas alcançou mais do que o dobro do “*assessed taxes*”, uma forma limitada de avaliação fundamentada nos gastos como indícios de riqueza.

Em 1802, o imposto de renda foi suspenso, ocorrido pela paz transitória dos países da Inglaterra e França. Em 1803, *Addington*, que era o sucessor de Pitt (Primeiro Ministro Inglês) estabeleceu alguns aperfeiçoamentos.

Os rendimentos eram classificados de acordo com a categoria e também de acordo com sua origem, a implantação da cobrança de imposto era na fonte, a isenção para pequenos rendimentos e a dedução para encargos de família.

Em 1804, com alterações tributárias, a arrecadação obteve resultados consideráveis, Pitt retomou o governo onde continuou com o sistema de *Addington*.

Em junho de 1815, Napoleão Bonaparte foi derrotado na Bélgica. Não havia mais clima para manter o imposto sobre a renda ativo, e foi extinto em 1816.

Em 1842, a Inglaterra passava por crises. Roberto Peel, que comandava o governo nos seus primeiros anos de era vitoriana, apesar de ter sido crítico desse tributo, restabeleceu o imposto de renda. Foi realizado o aumento das isenções, onde a tributação se estabeleceu uma renda anual superior a 150 libras. O parlamento inglês concordou, pois achava que o tributo seria extinto quando o caixa do tesouro permitisse. Desde então foi instituído um imposto de guerra para suprir as dificuldades financeiras que passou a ser uma das principais fontes de recursos do país.

1.3 História do Imposto de Renda no Brasil

O imposto de renda no Brasil surgiu no início do segundo reinado com a lei nº 317 de 21 de outubro de 1843, a Receita Federal orçou os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845 que estabelece o artigo 23 sobre os vencimentos que vigorou somente por dois anos.

Art. 23: Fica criada a seguinte contribuição extraordinária durante o ano desta lei.

§1º. Todas as pessoas que receberem vencimentos dos Cofres Públicos Gerais, por qualquer título que seja, ficam sujeitas a uma imposição, que será regulamentada pela maneira seguinte:

De 500\$00 a 1:000\$000 2 por cento

De 1:000\$000 a 2:000\$000 3 por cento

De 2:000\$000 a 3:000\$000 4 por cento

De 3:000\$000 a 4:000\$000 5 por cento

De 4:000\$000 a 5:000\$000 6 por cento

De 5:000\$000 a 6:000\$000 7 por cento

De 6:000\$000 a 7:000\$000 8 por cento

De 7:000\$000 a 8:000\$000 9 por cento

De 8:000\$000 para cima 10 por cento

§ 2º. Ficam executados da regra estabelecida no parágrafo antecedente os vencimentos das praças de Pret de terra e mar, e os vencimentos dos militares em campanha.

§ 3º. Na palavra vencimentos se compreendem quaisquer emolumentos que se percebem nas Secretarias, ou Estações Públicas.

§ 4º. O governo estabelecerá o modo de arrecadar-se esta nova imposição.

A cobrança da contribuição sobre os vencimentos foi regulamentada pelo Decreto nº 349 de 20 de abril de 1844. Aqueles que, de forma progressiva arrecadavam os vencimentos dos cofres públicos. A reação obteve tamanha repercussão que foi suprimida.

Segundo as condições da época, o país tinha uma extensão territorial imensa para implantar um imposto tão complexo, pois poucas pessoas obtinham rendas.

Entre 1864 e 1870, a guerra do Paraguai exigiu medidas fiscais para obtenção de recursos, modernizando o sistema tributário.

De acordo com a Receita Federal do Brasil, o artigo 10 da lei nº 1507 de 26 de setembro de 1867, que fixou a despesa orçou a receita geral do império para os exercícios de 1867-68 e 1868-69, instituiu o imposto pessoal e o artigo 22 desta mesma lei o imposto sobre vencimentos.

Art.10: Cobra-se há de cada pessoa nacional ou estrangeira que residir no império, e tiver por sua conta casa de habitação arrendada ou própria, ainda que nela não more, um imposto de 3% sobre o rendimento locativo anual ou inferior a 480\$000 na corte, a 180\$000 nas capitais das Províncias do Rio de Janeiro, S. Paulo, Bahia, Pernambuco, Maranhão e Pará, a 120\$000 nas demais cidades e a 60\$000 nos demais lugares (BRASIL, 2014).

Art. 22: Todas as pessoas, que receberem vencimento dos cofres públicos gerais, provinciais ou municipais, compreendidos os pensionistas, jubilados e aposentados, ficam sujeitas ao imposto de 3% sobre os mesmos vencimentos, excetuados os inferior a 1:000\$000 (BRASIL, 2014).

O imposto pessoal se assemelha com o imposto Predial e Territorial Urbano, regulamentado pelo Decreto nº 4052 de 28 de dezembro de 1867, era cobrada de pessoas que morassem em casa própria ou alugada.

Em 1867, o imposto sobre a renda foi efetivado quando Visconde de Jequitinhonha defendeu a implementação.

As opiniões ficaram divididas, onde tentativa de instituir o imposto sobre a renda no final do império, se preocupava em reorganizar o sistema tributário, quando em 1879, por conveniência, os financistas queriam instituir o imposto sobre a renda.

Alguns argumentaram contra: RECEITA FEDERAL, (BRASIL, 2014)

Receio os abusos do arbítrio na execução e duvido das vantagens práticas das medidas (José Júlio Dreys).

É um imposto difícil de estabelecer com igualdade, menos produtivo do que se acredita e vexatório a uma população não habituada às contribuições diretas (Belisário).

Muito difícil na execução (José Fernandes Moreira).

Opino pelo imposto sobre a renda proveniente dos juros e dividendos de títulos conhecidos e autorizados pelo governo e de que se faz escrituração sujeita á fiscalização pública (Francisco de Paula Santos).

Contudo a maioria se manifestou favorável:

Considero proveitosa e acertada uma contribuição sobre a renda. Proponho a tributação progressiva de vencimentos até 10%, incidindo em todas as

remunerações pagas pelos cofres públicos, inclusive a lista civil da família imperial. (Raphael Arcanjo Galvão).

Uma imposição sobre a renda seria, não só proveitosa, mas ainda muito conveniente (João Cardoso de Menezes e Souza)

Uma taxa sobre a renda seria proveitosa e acertada (Leopoldino Joaquim de Freitas)

O imposto sobre a renda é, em minha opinião, o que menos objeções podem encontrar, e o que necessariamente terá de produzir mais avantajado resultado (João Afonso de Carvalho)

Não há motivos para que este imposto não seja adotado por todos os países, em que exista o nobre desejo de possuir-se um bom sistema tributário. Tenho firme crença de que, reconhecidas as suas vantagens, se fará ele aceito no Brasil, como já o é em muitas nações antigas e experimentadas (João José do Rosário).

Em 1879, foi apresentada à Câmara de Deputados pela comissão presidida pelo Visconde de Ouro uma proposta de instituição do Imposto:

Segundo Receita Federal (Brasil, 2014), cobrar 5% sobre a renda dos contribuintes, que não pagarem o imposto de subsídios, de vencimentos, ou de indústria e profissões.

A arrecadação do imposto sobre a renda era feita pelo próprio contribuinte, o valor para a declaração era de 400\$ para cima.

No caso do contribuinte se recusar a realizar tal declaração, era feita pelos lançadores, onde tomavam base pelo valor locativo da casa e outras riquezas.

A grande maioria não aceitou a ideia, e o projeto não se converteu em lei.

Em 1883, a comissão elaborou um projeto para rever as rendas gerais, provinciais e municipais, nomeado por o Conselheiro Lafayette:

Art. 4º É criado no Império o imposto geral sobre a renda, fundado nas seguintes bases, podendo estabelecer-se diversas classes e subdivisões de taxas: (BRASIL, 2014)

1º Da renda das terras, fazendas, ou antes, de todos os imóveis por natureza, cuja taxa deve ser paga pelo proprietário, 2%;

2º Da renda dos mesmos imóveis, pelo seu gozo, taxa paga pelo rendeiro, 1%;

3º Proventos ou lucros industriais, comerciais ou de outra natureza ou proveniências, juros de letras ou depósitos em caixas econômicas, somas dadas por empréstimos a particulares, ações de campanhas, todos os salários ou ganhos, ou todas as percepções pessoais, a título de trabalho, ou indústria, 2%;

4º Pensões, anuidades, dividendos ou rendas sobre títulos de fundos públicos, 2%;

5º Subsídios de membros do poder legislativo, vencimento de qualquer natureza, percebidos por funcionários e pensionistas do Estado, abolido o atual imposto de 2%, 1%;

§ 1º São isentas as rendas cujo conjunto for de 600\$ para baixo.

1.4 Tentativas de Instituição do Imposto na República

O Brasil atravessava por uma grande crise financeira, exigia soluções para equilibrar suas contas do tesouro. O imposto foi por diversas vezes lembrado pela República a fim de reduzir seu déficit orçamentário.

Entre 1890 e 1891 na Assembleia constituinte foi criada pelo senador Muniz Freire, que foi rejeitada. Abrangia os impostos de indústrias e profissões e sobre a renda do capital e outras rendas industriais e pessoais.

O ministro Francisco de Paula Rodrigues em 1896 frisava que o imposto de renda era uma maneira de extinguir a desigualdade, no entanto a percepção dessa ideia não foi adiante.

Apesar de todas as rejeições para a implementação do imposto, os ministros não se davam por vencidos. Os deputados Serzedelo Corrêa e Augusto Montenegro em 1896 apresentaram uma adoção para o ano seguinte, não obtiveram êxito.

Onde SERZEDELO (BRASIL, 2014), relatou: Pensa a comissão que o imposto sobre a renda e um corretivo para compensar as desigualdades das taxas indiretas. É uma sobrecarga que, com razão, deve recair sobre as classes mais abastadas em virtude do próprio bem-estar em maior escala de que gozam.

MONTENEGRO (BRASIL, 2014), não concordou com certo resultado e declarou:

Não concordo com os conceitos externados no parecer sobre a dificuldade do estabelecimento ente nós do imposto sobre a renda; pelo contrário, parece-me que se impõe como remédio eficaz para reconstituição de nossas finanças e que mais cedo ou mais tarde será adotado pelo legislador. (idem ao de cima)

O Deputado Felisbello Freire, no projeto da lei para o exercício de 1898, experimentou a utilizar o imposto, que foi aprovado pela Comissão de Orçamento, sendo abrangidos todos os tipos de renda. A cobrança do imposto seria realizada em duas formas,

por meio de retenção, que era chamada de pagamento à boca do cofre. E a outra forma consiste por meio de declaração com uma forma e apuração do imposto. A isenção só era concedida para os rendimentos inferiores a 2:000\$000.

O projeto decorreu por um processo de votação, no qual foi derrotado em sua última sessão, onde grandes deputados como Alfredo Pinto, Paulo Ramos e Serzedelo Corrêa, antigo defensor do imposto, que não havia mudado sua opinião, realizaram grandes críticas. As alegações eram as mesmas: De acordo com a RECEITA FEDERAL (BRASIL, 2014), “O Brasil não está preparado para instituir imposto tão complexo e o governo gastaria na máquina administrativa mais do que arrecadaria”.

O deputado Felisbello reprovava o predomínio dos capitalistas, pois a carga tributária beneficiava a classe de baixa renda, falou sobre os impostos diretos, que serviria como um corretivo para as injustiças das taxas indiretas.

Em 1904, ao discorrer sobre o orçamento da receita, o deputado Anízio de Abreu realçou a importância da instituição do imposto sobre a renda. Porém o congresso não considerou fácil efetivar a cobrança.

A lei orçamentária era a base para a cobrança do imposto sobre a renda, a partir da lei nº 2.321 de 30/12/1910, onde as alíquotas eram variadas até o exercício de 1918. A lei nº 3.644 de 31/12/1918, não compreende o imposto sobre vencimentos.

As alíquotas maiores no imposto sobre vencimentos eram cobradas do Presidente da República, senadores, deputados e ministros de Estado. Obtiveram essa alíquota maior de imposto sobre vencimento porque foi orçado pela Receita Geral dos Estados Unidos do Brasil a lei nº 2.919 de 31 de dezembro de 1914, exercício de 1915, com a preocupação de obter recursos para o Tesouro.

Foram cobrados os seguintes impostos para qualquer pessoa civil ou militar, ou de qualquer outra prestação de serviços.

De 100\$ até 299\$ mensais de 8%;

De 300\$ até 999\$ mensais de 10%

De 1:000\$ mensais ou mais de 15%

Presidente da República, Senadores, Deputados e Ministros de Estados de 20%.

Vice Presidente da Republica de 8%

1.5 O Cenário para a Instituição do Imposto de Renda

O deputado Otávio Rocha em 1920 defendia um projeto que só tributaria o imposto com rendas maiores que 6:000\$000. As rendas até 30:000\$000, teriam alíquotas que oscilavam de 1% a 10%. A dedução permitia para títulos de encargos de família, no percentual de 5% por pessoa. Para o Ministro da Fazenda Homero Batista, os impostos indiretos eram os de renda.

Em 1921, a opinião do deputado Mario Brant, era de que sob um aspecto ético, era o imposto mais justo, para ele era inadmissível que não existisse um sistema tributário de imposto de renda em um país de instituições liberais.

Cada vez mais o Brasil conscientizava-se de que era importante ter um sistema tributário mais justo, que participava da receita para arrecadar recursos para se tornar mais justo para os contribuintes. Aos poucos, essas resistências contra o imposto sobre a renda eram quebradas.

Em 1922, eram instituídas algumas substituições pela lei Orçamentária propostas pelo deputado Antônio Carlos, onde teve uma grande importância de tal instituição, principalmente pelo seu papel exercido no congresso.

Figura 1 – Recibo de pagamento de imposto de renda do Conde Francisco Matarazzo 1926.

A modalidade de um imposto sobre a renda individual do cidadão é implantada no país.

102. Recibo de pagamento de imposto de renda do Conde Francisco Matarazzo, 1926. Rio de Janeiro, Museu da Fazenda Federal.

DELEGACIÃO GERAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Declaração de rendimentos n.º 11.400 Exercício de 1925

Rio de Janeiro, 10 de Abril de 1926

Sr. Conde Francisco Matarazzo Júnior

Avenida Paulista 83

O imposto que tendes de pagar, em virtude do lançamento feito, à vista da vossa declaração de rendimentos, importa em Rs. 22.563.300

Para importância pode ser paga em três prestações iguais que pedimos o obsequio de mandar em cheques a favor desta Delegação do Distrito Federal.

Este aviso destina-se unicamente a scientificar o contribuinte ao lançamento que lhe foi feito. Para pagamento do imposto, deve aguardar a notificação da Recebedoria do Distrito Federal.

Carneiro

DELEGACIÃO GERAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

S. N.

Declaração de rendimentos n.º 11.400 Exercício de 1925

Rio de Janeiro, 10 de Abril de 1926

Sr. Conde Francisco Matarazzo

Avenida Paulista 83

O imposto que tendes de pagar, em virtude do lançamento feito, à vista da vossa declaração de rendimentos, importa em Rs. 22.563.300

Para importância pode ser paga em três prestações iguais que pedimos o obsequio de mandar em cheques a favor desta Delegação do Distrito Federal.

Este aviso destina-se unicamente a scientificar o contribuinte ao lançamento que lhe foi feito. Para pagamento do imposto, deve aguardar a notificação da Recebedoria do Distrito Federal.

Secretaria

Carneiro

Fonte: AMED E NEGREIROS (2000, p. 247).

1.6 Surgimento da Contribuição Social

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido foi criada em 1988 pela Lei 7689/88 com a finalidade de financiar a seguridade social.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (Lei 8.981, de 1995, artigo 57).

A CSLL tem como base a fundamentação constitucional o Art. 195, inciso I, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988.

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais (BRASIL, 2014).

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

Posteriormente, foi regulada pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, conforme Art. 1: (BRASIL, 2014). “Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social”.

Estão sujeitas a referida contribuição às pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, domiciliadas no país.

São aplicadas à CSLL as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, apenas observadas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação vigente.

O recolhimento da contribuição social procederá de acordo com a forma de tributação escolhida, não sendo possível a empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real e a CSLL pelo Lucro Presumido. Ambos deverão ser do mesmo regime de tributação.

CAPÍTULO 2 - TRIBUTO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 Código Tributário Nacional

De acordo com LUCIANO AMARO, (2011 p. 40), a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (promulgada na forma de lei ordinária) foi batizada de “Código Tributário Nacional” pelo Ato Complementar nº 36/67, e com o advento da Constituição de 1967, assumiu a eficácia de lei complementar.

Em seu art. 1º, o CTN estabelece que o mesmo regule, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Ainda, o art. 2º define que o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

2.2 Tributos

2.2.1 Conceito

Segundo o CTN em seu art. 3º, podemos definir os tributos como “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”.

Ainda, o Art.4º do CTN define que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la: a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação.

2.2.2 Espécies

De acordo com LUCIANO AMARO (2011, p. 52), o art. 5º do Código Tributário Nacional diz que são espécies de tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, porém, além dessas, existem outras espécies que por uma série de razões não se enquadram na tipologia listada no referido artigo do CTN. Ainda, LUCIANO AMARO (2011, pag. 71) diz que as figuras não enquadradas como espécie de tributos no CTN são o pedágio, os empréstimos compulsórios e as contribuições.

2.2.3 Impostos

O imposto é definido pelo art. 16 do CTN como o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

2.2.4 Taxas

O CTN (Código Tributário Nacional), em seu art. 77 define que:

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

Ainda no art. 78 CTN (Código Tributário Nacional), considera como 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 dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

2.2.5 Contribuições de Melhoria

De acordo com o art. 81 do CTN, a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária,

tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O Art. 82 do CTN estabelece que a lei relativa à contribuição de melhoria deverá observar os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia do memorial descritivo do projeto; do orçamento do custo da obra; da determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; da delimitação da zona beneficiada; e da determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a trinta dias, para impugnação pelos interessados;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

2.2.6 Contribuições Sociais

As contribuições sociais foram instituídas pela CF de 1988 e alteradas pela Emenda Constitucional nº 20 de 1998.

Torres (2011 p. 412 e 413) ensina que:

A contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social garantido pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa.

As contribuições sociais podem ser classificadas quanto à sua destinação constitucional, compreendendo o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma de lei, e incidem sobre: a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; a receita ou faturamento; o lucro (art. 195, I da CF/1988).

2.2.7 Competência Tributária

Como ensina Amaro (2011 pág. 115), a competência tributária é a “aptidão para criar tributos”, atribuída pela Constituição, ou seja, a CF não cria tributos, ela outorga competência tributária à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e esses entes políticos

criam determinados tributos e definem seu alcance, seguindo os critérios de divisão de competência estabelecidos pela Constituição.

O art. 7º do CTN diz que a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de Direito Público a outra. Em suma, o ente político que for titular da competência tributária tem a opção de não exercê-la, ou de executá-la parcialmente, mas não é permitido que a competência fosse transferida ou delegada a outro ente político.

Segundo Amaro (2011 pág. 119), a Constituição Federal de 1988, em seu art. 153 outorgou à União competência tributária para criar impostos que incidem sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguros ou relativos a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; e grandes fortunas.

O art. 155 descreve os impostos cuja competência tributária é atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, e são os impostos que incidem sobre: transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e propriedade de veículos automotores.

Aos Municípios e ao Distrito Federal, foi conferida a instituição e cobrança dos impostos que incidem sobre as situações descritas no art. 156 da Constituição: propriedade predial e territorial urbana; transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II.

2.3 Regimes de Tributação

2.3.1 Lucro Real

2.3.1.1 Conceito

O Lucro Real é o resultado, ou seja, lucro ou prejuízo que a empresa pode obter, ajustado por adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda.

De acordo com OLIVEIRA, CHIEREGATO, HERNANDEZ e BEZERRA pode-se concluir que:

Contabilmente falando, pode-se concluir que o lucro real é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estreita e rigorosa observância dos princípios de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais.

2.3.1.2 Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Real

Estão obrigadas ao regime de tributação lucro real, as seguintes pessoas jurídicas segundo informações contidas no site da Receita Federal do Brasil:

- a) Cujas receita total, ou seja, o somatório da receita bruta mensal, das receitas e ganhos de capital, dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável e dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, de parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma na da Lei nº 12.814 de 2013, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00.
- b) Cujas atividades sejam em bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores imobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores imobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- c) Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;
- d) Que, autorizadas pela legislação tributária, usufrua de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução dos impostos creditórios resultantes.
- e) Que, no, decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do imposto de renda, determinado sobre a base de cálculo estimada, de forma do art. 2º da Lei 9.430, de 1996;
- f) Que explorem as atividades de prestação cumulativa e continua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e receber, compra de direito creditórios resultantes de vendas mercantis, a prazo ou de prestação de serviços.

2.3.1.3 Período de Apuração Trimestral e Anual

O resultado líquido de cada trimestre deve ser apurado mediante levantamento das demonstrações contábeis, devidamente ajustado pelas adições e exclusões com observância das normas atuais vigentes.

Segundo Art. 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 1996 a apuração encerra-se:

Nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, no caso de apuração trimestral do imposto de renda;

No dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, no caso de apuração anual do imposto de renda;

Na data de extinção da pessoa jurídica, assim entendida a destinação total de seu acervo líquido;

Na data do evento, nos casos de incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica.

Vale salientar que o Art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e o art. 6º da Lei nº 9.648 de 27 de maio de 1998, tratam da responsabilidade por sucessão, o resultado do período, que servirá de base para a apuração do imposto de renda, nos casos de extinção, incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica, compreenderá os fatos geradores ocorridos até a data do evento.

2.3.1.4 Pagamento Mensal por Estimativa

De acordo com Oliveira et al, (2011, p.19) as empresas que optam por este regime, podem realizar o pagamento do imposto de renda e contribuição social em base estimadas mensais, apurando-se o lucro real anualmente, podendo utilizar a suspensão ou redução do imposto com base em balanços e balancetes periódicos.

2.3.2 Lucro Presumido

2.3.2.1 Conceito

De acordo com dados retirados do site da Receita Federal do Brasil, pode definir o Lucro Presumido como:

Uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, á apuração do Lucro Real. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014)

2.3.2.2 Período de Apuração

Segundo a Receita Federal do Brasil o imposto de renda com base no lucro presumido é determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

A opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido é irretratável para o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

2.3.2.3 Limite de Faturamento

De acordo com a Lei 12814/14 em seu Art. 13, poderá optar pelo regime tributário do lucro presumido as pessoas jurídicas:

Cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (BRASIL, 2014).

Também poderão optar por este regime, as empresas que não estiverem obrigadas a tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária.

2.3.2.3.1 Conceito de Receita Bruta

Segundo a (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014) considera-se receita bruta total no ano calendário: O produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas, tais como, rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc. e dos ganhos de capital (BRASIL, 2014).

2.3.2.4 Receitas e Rendimentos Não Tributáveis

Segundo Lei 9.430 de 1996, art.53, consideram-se receitas não tributadas abaixo:

Recuperações de crédito que não representem ingressos de novas receitas, e cujas não tenham sido deduzidas na apuração do lucro real em períodos anteriores;

A reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas, desde que o valor provisionado não tenha sido deduzido na apuração do lucro real dos períodos anteriores, ou que se refiram ao período no qual a pessoa jurídica tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

2.3.2.5 Escrituração

De acordo com informações contidas no site da Receita Federal do Brasil a Pessoa Jurídica que optar pela tributação com base no Lucro Presumido deverá manter:

A escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;

Livro Registro de Inventário no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

Livro de Apuração do Lucro Real, quando estiverem lucros diferidos de períodos de apuração anteriores, inclusive saldo de lucros a tributar.

2.3.3 Lucro Arbitrado

2.3.3.1 Conceito

O lucro arbitrado é utilizado como base de cálculo do imposto de renda como forma de apuração pela autoridade tributária ou por contribuintes, é aplicável quando a determinação do lucro real ou lucro presumido deixa de cumprir suas obrigações para pessoa jurídica.

A tributação do lucro arbitrado ocorrerá trimestralmente, encerrados no dia 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, segundo o RIR/1999, art. 220 e 530.

A apuração do lucro é aplicada a partir de 01.01.1995 pela autoridade fiscal, previsto na legislação de imposto de renda (RIR/99, art. 530), adotado pelo próprio contribuinte, conhecida como receita bruta (RIR/99, art. 531).

2.3.3.2 Apuração do Lucro Arbitrado

Os percentuais de apuração do lucro arbitrado segundo a Receita Federal do Brasil são:

Tabela 1 - Percentual de apuração do Lucro Arbitrado

Atividades	Percentuais
Revenda para Combustível	1,92%
Fabricação Própria	9,60%
Revenda de Mercadoria	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 assemelhadas	45%

Fonte: Receita Federal do Brasil

2.3.3.3 Ganho no Exterior

Segundo o RIR/99, art. 536,§5º, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundo do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

2.3.4 Simples Nacional

2.3.4.1 Surgimento

A partir de 01.07.2007, a lei complementar nº 123/2006 institui, o novo tratamento simplificado, conhecido como Simples Nacional.

O tratamento diferenciado estabelece normas gerais ao Simples Nacional e favorece as empresas e microempresas no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por meio de regime único de arrecadação, mesmo obrigações acessórias.

2.3.4.2 Definição de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte

Conforme art. 966 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, consideram-se as microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, registrado no registro Civil de pessoas jurídicas, empresas mercantis, afim de que esteja dentro dos limites de receita bruta previstos na legislação. (BRASIL, 2014)

2.3.4.3 Empresas que podem optar pelo Simples Nacional

Segundo a Lei Complementar 147/2014, poderão optar pelo regime tributário do simples as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte que não incorram em nenhuma das vedações previstas na legislação. (BRASIL, 2014)

Considera-se Microempresa e Empresa de Pequeno Porte de acordo com a Lei Complementar 139/11 em seu Art.3

No caso de microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil - reais); e No caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e ou inferior a R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). (BRASIL, 2014)

Esses valores continuarão incluídos no Simples Nacional a partir de 1º de janeiro de 2015, com ressalva ao direito de exclusão por comunicação da optante.

2.3.4.4 Recolhimento Único

Tais arrecadações do Simples Nacional implicam no recolhimento mensal (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, INSS, ICMS e ISS).

Entretanto, há algumas exceções, pois conforme a atividade será realizada de forma distinta do recolhimento.

Entretanto, em alguns desses tributos há exceções, pois o recolhimento será realizado de forma distinta, conforme a atividade.

2.3.4.5 Alíquota

As alíquotas do Simples Nacional são estabelecidas por tabelas contidas nos anexos da Lei Complementar 139/11, de acordo com a atividade preponderante da empresa.

Para empresas de atividade comercial, utiliza-se a tabela do anexo I, a saber:

Tabela 2 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Anexo I da Lei Complementar 139/11. (BRASIL, 2014)

2.4 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

2.4.1 Conceito

De acordo com a Receita Federal do Brasil, o artigo 43, da lei 5.172/66, define que o Imposto de Renda é de competência da União e incide sobre renda decorrente do capital, do

trabalho ou do seu conjunto (acréscimo patrimonial). Sua incidência não depende da localização, nacionalidade, condição jurídica e origem, ou seja, qualquer pessoa física ou jurídica privada ou pública deve pagar o imposto conforme a renda.

Art. 43 O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Código Tributário Nacional – Capítulo III Seção IV). (BRASIL, 2014)

2.4.2 Base de Cálculo e Alíquota

A Lei 5.172/66 Art. 44 define que. “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. (BRASIL, 2014)

No lucro real, conforme determina o art. 247 do RIR, é o lucro líquido do período base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda.

Para Chierigato et al (2011, p.19) no lucro presumido, em vez da apuração pelo lucro real, ou seja, de escrituração contábil, podem presumir o lucro. Considerando, o resultado da aplicação de determinado percentual sobre a receita total.

O Imposto de Renda devido em cada mês será calculado mediante a aplicação da alíquota de 15%.

A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de Imposto de Renda, à alíquota de 10%. (DOMINGUES, 2011, p.83)

2.5 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

2.5.1 Base de Cálculo

A base de cálculo da CSLL foi instituída no Art. 2 § 2º da Lei 7.689/88, alterada pelo art. 20 da Lei nº 9.249/1995, e posteriormente alterada pelo Art. 9 da Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, devida por pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil (Lucro por Estimativa e/ou Presumido) corresponde a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta auferida sobre prestação de serviço em geral, e 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta

auferida para pessoas jurídicas que exerçam atividades de prestação de serviços em geral, exceto a de serviço hospitalar; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; ou 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 crediários resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

Conforme Art. 9 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014:

Art. 9 - A Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações (BRASIL, 2014).

Base de cálculo da CSLL - Estimativa e Presumido

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os Arts. 2o, 25 e 27 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderão a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1o do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento). [...]

As empresas optantes pelo Lucro Real têm como base de cálculo para CSLL, o Lucro antes do Imposto de Renda (LAIR), correspondente ao resultado contábil do período ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas em lei. A Receita Federal dispõe instruções para a base de cálculo para empresas optantes do Lucro Real:

A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado por:

1) Adições, tais como:

a) o valor de qualquer provisão, exceto as para o pagamento de férias e décimo terceiro salário de empregados, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência complementar e das operadoras de planos de assistência à saúde, quando constituídas por exigência da legislação especial a elas aplicável;

b) o valor da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido efetivamente realizado no período de apuração, se não computado em conta de resultado (Lei nº 8034, de 1990, art. 2º);

c) o ajuste por diminuição do valor dos investimentos no Brasil avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8034, de 1990, art. 2º);

d) a parcela dos lucros, anteriormente excluídos, de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou

serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, recebida no período de apuração, inclusive mediante resgate ou alienação sob qualquer forma de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para quitação desses créditos, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8003, de 1990, art. 3º);

e) a parcela da reserva especial, mesmo que incorporada ao capital, proporcionalmente à realização dos bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título (Lei nº 8200, de 1991, art. 2º);

f) os juros sobre o capital próprio, em relação aos valores excedentes aos limites de dedução estabelecidos na legislação;

g) as despesas não dedutíveis (Lei nº 9249, de 1995, art. 13º);

h) os prejuízos e perdas incorridos no exterior e computados no resultado (MP nº 1991-16, de 2000, art. 21º);

i) os valores excedentes aos limites estabelecidos para o Preço de Transferência (Lei nº 9430, de 1996, art. 18 a 24);

j) o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (Lei nº 9532, de 1997, art. 60);

k) os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil no curso do ano-calendário (Lei nº 9532, de 1997, art. 1º).

2) Exclusões, tais como:

a) o valor da reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, baixadas no período de apuração, seja por utilização da provisão ou por reversão, e anteriormente adicionada (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

b) os lucros e dividendos de investimentos no Brasil avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

c) o ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido receita (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);

d) a parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, computada no lucro líquido, proporcional à receita dessas operações considerada nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do período de apuração, inclusive quando quitados mediante recebimento de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º).

2.5.2 Alíquota

A alíquota de Contribuição foi instituída no Art. 3º da Lei nº 7.689/88, posteriormente alterada pela Lei nº 11.727/08, conforme Art. 17, (BRASIL, 2014)

Art. 17 - O art. 3º da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º A alíquota da contribuição é de:

I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

2.5.3 Comparação entre os Tipos de Atividades

Simulando que uma empresa de regime Lucro Presumido apresenta receita de R\$ 15.000.000,00, porém possui diferentes tipos de atividades, com base na legislação para cálculo de CSLL, aplicou-se o percentual da base de cálculo sobre a receita com incidência de alíquota para cálculo da contribuição. Na tabela a seguir segue demonstrativo do cálculo:

Tabela 3 – Cálculo comparativo da CSLL em diferentes tipos de atividade

Atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte.		Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte.	
Receita bruta	R\$ 15.000.000,00	Receita bruta	R\$ 15.000.000,00
Percentual	12%	Percentual	32%
Base de Calculo	R\$ 1.800.000,00	Base de Calculo	R\$ 4.800.000,00
Alíquota Aplicada	9%	Alíquota Aplicada	9%
Valor CSLL	R\$ 162.000,00	Valor CSLL	R\$ 432.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme cálculo demonstrado, podemos notar que o montante da receita bruta sendo de valor igual para ambas às atividades, o valor a recolher da CSLL é maior para atividades de Prestação de Serviços em Geral, exceto de serviços hospitalares e transporte, devido o percentual aplicado sobre a receita ser correspondente a 32% (trinta e dois por cento).

2.6 ICMS

2.6.1 Definições Gerais

De acordo com CARRAZZA (2001 pág. 37).

O ICMS vem genericamente previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, que estatui: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

2.6.2 Incidência

Segundo CARRAZZA (2001, pág. 37)

ICMS incide sobre operação com mercadorias, e não sobre a simples circulação de mercadoria. Somente a transferência de mercadorias de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço a tributação por meio de ICMS.

2.6.3 Fato Gerador

De acordo com Art. 12 da Lei Complementar 87/96 Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão à terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a

retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (*Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002*)

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (*Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000*)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

2.6.4 Base de Cálculo

De acordo com o Art. 13. da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo do ICMS é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

- a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;
- b) imposto de importação;
- c) imposto sobre produtos industrializados;
- d) imposto sobre operações de câmbio;
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

2.6.5 Alíquota

Conforme a Lei 6374/89, As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são: (BRASIL, 2014).

I - 18% (dezoito por cento), nas operações ou prestações internas ou naquelas que se tenham iniciado no exterior; (Redação dada ao inciso pela Lei 13.230, de 27-11-2008; DOE 28-11-2008; Retificação DOE 29-11-2008; Efeitos a partir de 1º-01-2009)

II - 12% (doze por cento), nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste; (Redação dada ao inciso pela Lei 10.619, de 19-07-2000; DOE 20-07-2000)

III - 7% (sete por cento), nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo; (Inciso acrescentado pela Lei 10.619/00 de 19-07-2000; DOE 20-07-2000)

IV - nas prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, em que o destinatário do serviço seja contribuinte do imposto, 4% (quatro por cento). (Inciso acrescentado pela Lei 10.619, de 19-07-2000; DOE 20-07-2000)

2.7 PIS e COFINS

2.7.1 Contribuintes

De acordo com o Art. 3 da Instrução Normativa SRF 247/2002, são contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9 °.

2.7.2 Definição

De acordo com a Lei Complementar nº 7 de 1970, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

De acordo com a Lei 9718/98 o COFINS tem a finalidade de contribuir para o financiamento da Seguridade Social

2.7.3 Base de Cálculo

Segundo JOÃO ROBERTO DOMINGUES PINTO (ANO 2012 p. 262)

Ambas as contribuições tem como fato gerador o faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta de venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

2.7.4 Alíquota

As alíquotas de PIS e COFINS cumulativo e não cumulativo conforme demonstrativo a seguir:

Tabela 4 - Alíquota do PIS e COFINS cumulativo e não cumulativo

Incidência Cumulativa	Incidência não Cumulativa
Alíquota de 0,65% para o PIS e 3% ou 4% para a COFINS	Alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6 para a COFINS
Não se podem utilizar créditos	Permitida a utilização de créditos
Aplica-se a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado e não se aplica a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, exceto nos casos específicos previstos em Lei.	Não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, arbitrado e optantes pelo Simples Nacional.

Fonte: José Roberto Domingues Pinto (2012, p.256)

2.8 Planejamento Tributário

Segundo Júlio César Zanluca – Contabilista e escritor do Portal Tributário Planejamento tributário é um conjunto de procedimentos legais que visam reduzir o pagamento de tributos.

É direito do empresário contribuinte conduzir o seu empreendimento da melhor maneira possível, procurando sempre a diminuição de custos, despesas e impostos. Essa redução dos impostos devidos se for realizada de maneira legal, é denominada de planejamento tributário ou elisão fiscal.

Segundo (Luís Martins de Oliveira, Renato Chieregato, Jose Hernandez Perez Junior, Marliete Bezerra Gomes) (2011, p. 19).

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal... Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

De acordo com Júlio César Zanluca quando se fala em diminuição de encargos tributários, o contribuinte poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal é denominada de elisão fiscal ou economia legal (planejamento tributário) e a forma ilegal denomina-se sonegação fiscal.

2.8.1 Tipos de Planejamento Tributário

2.8.1.1 Elisão Fiscal

A elisão fiscal ou planejamento tributário é a prática lícita, que visa à eliminação ou redução de tributos de uma empresa.

De acordo com Huck (1998, p. 11): “[...] a elisão é uma categoria lógica de reflexão, uma maneira de designar esquematicamente as técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou evitar a aplicação de leis tributárias [...]”.

Segundo ZANLUCA há duas espécies de elisão fiscal: a decorrente de própria lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei.

No caso da elisão decorrente da lei, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios.

Já a segunda espécie, contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonizem com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

2.8.1.2 Evasão Fiscal

A evasão fiscal constitui-se por uma prática ilegal que tem a finalidade de por meio de fraudes e sonegação, reduzir os tributos devidos ao Erário por parte do contribuinte.

De acordo com Huck, (1998, p. 11):

Não seria temerário afirmar que uma corrente majoritária distingue os termos de forma a enquadrar como evasão o artifício doloso do qual se vale o agente para subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeita.

Segundo o artigo de BASTOS, Roseli Quaresma, a evasão ocorre quando o contribuinte de maneira ardilosa visa o não pagamento do tributo, mesmo após o nascimento da obrigação tributária.

Segundo BASTOS, Roseli Quaresma: “[...] evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais [...]”

2.8.1.3 Elusão Fiscal

A elusão fiscal pode ser descrita como uma prática que segrega o planejamento tributário da sonegação fiscal, ou seja, não é tratada como uma ação ilícita, mas por usar meios atípicos pode gerar desconfiança por parte dos órgãos fiscalizadores.

Segundo Alexandre (2011, p. 269):

Existem casos em que o comportamento do contribuinte não é a rigor, ilícito, mas adota um formato artificioso, atípico para o ato que está sendo praticado, tendo por consequência a isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. Alguns denominam esta última hipótese de elusão fiscal; outros, de elisão ineficaz (pois possibilitaria que o fisco, descobrindo a simulação, lançasse o tributo devido).

Para facilitar no entendimento sobre o assunto, a seguir transcrevemos um exemplo prático:

Uma pessoa física pretende vender um imóvel no valor de R\$ 100 mil a outra pessoa física. Sobre essa compra e venda incidiria o ITBI municipal. No entanto, pretendendo ambas as partes não pagar o imposto, as mesmas criam uma pessoa jurídica em sociedade. A pessoa “A” integraliza suas quotas com o imóvel e a pessoas “B” integraliza com os R\$ 100 mil em dinheiro. Algum tempo após a constituição da sociedade, as duas pessoas físicas extinguem a pessoa jurídica. Decidem que a pessoa “A” receberá sua parte em dinheiro e a pessoa “B” receberá o imóvel. Assim, tendo em vista a imunidade do ITBI de acordo com o art. 156, § 2º, I, CF, haverá a transferência de propriedade do imóvel de “A” para “B” sem incidência de ITBI. Este ato que foi praticado é teoricamente lícito, porém simulado.

2.9 Juros Sobre o Capital Próprio

2.9.1 Definição

O art. 9º da Lei nº 9.249/1995 define os Juros sobre o Capital Próprio (JCP) nos seguintes termos:

A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. (BRASIL, 2014)

Em suma, os juros sobre o capital próprio são uma compensação ao sócio ou acionista em decorrência do capital investido na empresa.

2.9.2 Cálculo

Segundo o § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Conforme o § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, para cálculo do JCP, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

- I – capital social;
- II – reservas de capital;
- III – reservas de lucros;
- IV – ações em tesouraria; e
- V – prejuízos acumulados.

2.9.3 Limites de Dedutibilidade

De acordo com o art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997, o montante do JCP passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL limita-se ao maior dos seguintes valores:

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

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

Ainda, segundo o parágrafo único do art. 29, para efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda.

2.9.4 Incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte

Conforme o § 2º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, os juros pagos ficarão sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

O imposto retido na fonte será considerado:

I – antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II – tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta (Lei nº 9.249/1995, art. 9º § 3º).

2.9.5 Imputação dos Juros sobre o Capital Próprio aos Dividendos

De acordo com o § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6404/1976, depois de deduzido o IRRF, disposto no § 2º.

2.9.6 Incorporação ao Capital Social

Conforme o § 9º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o valor do JCP poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital, a critério da pessoa jurídica. Ainda, o referido parágrafo diz que é garantida a dedutibilidade do JCP desde que o IRRF seja recolhido no prazo de 15 dias contados a partir da data do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos referidos juros, não sendo reajustável a base de cálculo nem dedutível o imposto pago para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

CAPÍTULO 3 - APLICAÇÃO PRÁTICA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para a aplicação do planejamento tributário, utilizamos uma empresa fictícia, denominada de Alfa. A empresa Alfa atua no ramo de revenda de mercadorias, e durante o ano 20X1 recolheu seus tributos seguindo o regime de tributação Simples Nacional. Com base nos dados da empresa, iremos realizar um planejamento tributário para verificar qual é o regime de tributação mais adequado a essa empresa no ano 20X2.

A empresa Alfa é uma empresa comercial revendedora de produtos de informática localizada no estado de São Paulo. Ao final do exercício 20X1 a diretoria da empresa elaborou o orçamento para o ano 20X2, e o mesmo prevê a constituição de uma filial no mesmo estado.

O planejamento tributário elaborado tem como base três casos. No primeiro caso estudaremos qual é o melhor regime de tributação para a empresa de acordo com o orçamento do ano 20X2, desconsiderando a filial a ser constituída; No segundo caso, analisaremos os regimes de tributação com o resultado consolidado do orçamento, considerando a matriz e a filial. No terceiro caso, utilizaremos um método de elisão fiscal que apesar de ser uma ótima forma de reduzir a carga tributária, atualmente é pouco utilizado nas pequenas e médias empresas.

3.1 Planejamento Tributário Baseado no Orçamento da Matriz

O orçamento da empresa Alfa projeta um faturamento de R\$ 2.792.394,24 para o ano 20X2, sendo composto conforme demonstrado na tabela nº 6. Ainda, o orçamento prevê compras de mercadoria para revenda no valor de R\$ 1.950.000,00, e que para atingir o faturamento projetado, a empresa venderá 90% das mercadorias adquiridas. Além disso, estão orçadas despesas gerais no valor de R\$ 500.000,00.

De acordo com os dados da empresa Alfa, se a mesma apurasse seus impostos com base no Lucro Real ou Presumido, teria R\$ 32.160,00 de despesas com INSS, que por não ser foco do presente trabalho, o consideramos apenas para efeito da comparação dos tributos entre o Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

3.1.1 Simples Nacional

Para o cálculo do simples nacional, precisamos saber a receita bruta acumulada nos últimos doze meses para encontrar qual a alíquota deve ser aplicada sobre o faturamento da empresa. Para isso, utilizaremos os dados das tabelas nº 5 e 6, a saber:

Tabela 5- Vendas Brutas no ano 20X1

Mês/Ano	Faturamento (em R\$)
Janeiro/20X1	175.640,47
Fevereiro/20X1	232.500,98
Março/20X1	213.648,54
Abril/20X1	168.675,94
Maió/20X1	182.857,31
Junho/20X1	208.378,82
Julho/20X1	227.941,23
Agosto/20X1	254.364,75
Setembro/20X1	236.258,64
Outubro/20X1	221.487,27
Novembro/20X1	235.685,84
Dezembro/20X1	268.524,44
Faturamento Total	2.625.964,23

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 6 - Vendas Brutas no ano 20X2

Mês/Ano	Faturamento (em R\$)
Janeiro/20X2	195.875,48
Fevereiro/20X2	228.784,65
Março/20X2	220.897,76
Abril/20X2	188.859,35
Maió/20X2	216.879,21
Junho/20X2	249.578,45
Julho/20X2	248.628,82
Agosto/20X2	252.548,37
Setembro/20X2	243.942,64
Outubro/20X2	234.687,72
Novembro/20X2	241.859,46
Dezembro/20X2	269.852,33
Total	2.792.394,24

Fonte: Elaborado pelos autores.

Após a análise das tabelas nº 5 e 6, encontramos a alíquota de 10,23% para o período de janeiro a maio, e 11,23% para o período compreendido entre os meses de junho a

dezembro de 20X2, de acordo com o Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e conforme os dados da tabela nº 7.

Tabela 7- Apuração do Simples Nacional no ano 20X2

Mês/Ano	Vendas nos últimos 12 meses	Faturamento	Alíquota	Valor a recolher
Janeiro/20X2	2.625.964,23	195.875,48	10,32%	20.214,35
Fevereiro/20X2	2.646.199,24	228.784,65	10,32%	23.610,58
Março/20X2	2.642.482,91	220.897,76	10,32%	22.796,65
Abril/20X2	2.649.732,13	188.859,35	10,32%	19.490,28
Maió/20X2	2.669.915,54	216.879,21	10,32%	22.381,93
Junho/20X2	2.703.937,44	249.578,45	11,23%	28.027,66
Julho/20X2	2.745.137,07	248.628,82	11,23%	27.921,02
Agosto/20X2	2.765.824,66	252.548,37	11,23%	28.361,18
Setembro/20X2	2.764.008,28	243.942,64	11,23%	27.394,76
Outubro/20X2	2.771.692,28	234.687,72	11,23%	26.355,43
Novembro/20X2	2.784.892,73	241.859,46	11,23%	27.160,82
Dezembro/20X2	2.791.066,35	269.852,33	11,23%	30.304,42
Total				304.019,08

Fonte: Elaborado pelos autores.

Após o cálculo do Simples Nacional, chegamos ao valor total de R\$ 304.019,08 no ano 20X2. A tabela nº 8 detalha os tributos que compõem o simples nacional e vamos utilizá-la para efeito de comparação com os tributos no Lucro Presumido e no Lucro Real.

Tabela 8 - Demonstrativo dos impostos no Simples Nacional

Mês/Ano	PIS	COFINS	CSLL	IRPJ	INSS	ICMS	Total Simples
Janeiro/20X2	665,98	2.801,02	940,20	940,20	7.991,72	6.875,23	20.214,35
Fevereiro/20X2	777,87	3.271,62	1.098,17	1.098,17	9.334,41	8.030,34	23.610,58
Março/20X2	751,05	3.158,84	1.060,31	1.060,31	9.012,63	7.753,51	22.796,65
Abril/20X2	642,12	2.700,69	906,52	906,52	7.705,46	6.628,96	19.490,28
Maió/20X2	737,39	3.101,37	1.041,02	1.041,02	8.848,67	7.612,46	22.381,93
Junho/20X2	923,44	3.893,42	1.297,81	1.297,81	11.081,28	9.533,90	28.027,66
Julho/20X2	919,93	3.878,61	1.292,87	1.292,87	11.039,12	9.497,62	27.921,02
Agosto/20X2	934,43	3.939,75	1.313,25	1.313,25	11.213,15	9.647,35	28.361,18
Setembro/20X2	902,59	3.805,51	1.268,50	1.268,50	10.831,05	9.318,61	27.394,76
Outubro/20X2	868,34	3.661,13	1.220,38	1.220,38	10.420,13	8.965,07	26.355,43
Novembro/20X2	894,88	3.773,01	1.257,67	1.257,67	10.738,56	9.239,03	27.160,82
Dezembro/20X2	998,45	4.209,70	1.403,23	1.403,23	11.981,44	10.308,36	30.304,42
Total	10.016,47	42.194,66	14.099,93	14.099,93	120.197,64	103.410,44	304.019,08

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.1.2 Lucro Presumido

Apesar da apuração do IRPJ e da CSLL no Lucro Presumido ser trimestral, para efeito do estudo demonstramos os valores mensalmente, e vamos considerar o montante anual para efeito de comparação com os outros regimes de tributação.

No Lucro Presumido a empresa tem direito a se creditar do ICMS sobre as compras, e no presente estudo a alíquota a ser utilizada é de 18%. Com isso, aplicamos a alíquota aos R\$ 1.950.000,00 em compras de mercadorias e chegamos ao valor a ser creditado de R\$ 351.000,00.

Tabela 9 - Cálculo dos Impostos no Lucro Presumido

Mês/Ano	Vendas	CSLL	IRPJ	PIS	COFINS	ICMS	Total
Janeiro/20X2	195.875,48	2.115,46	2.350,51	1.273,19	5.876,26	35.257,59	46.873,00
Fevereiro/20X2	228.784,65	2.470,87	2.745,42	1.487,10	6.863,54	41.181,24	54.748,17
Março/20X2	220.897,76	2.385,70	2.650,77	1.435,84	6.626,93	39.761,60	52.860,83
Abril/20X2	188.859,35	2.039,68	2.266,31	1.227,59	5.665,78	33.994,68	45.194,04
Mai/20X2	216.879,21	2.342,30	2.602,55	1.409,71	6.506,38	39.038,26	51.899,19
Junho/20X2	249.578,45	2.695,45	2.994,94	1.622,26	7.487,35	44.924,12	59.724,12
Julho/20X2	248.628,82	2.685,19	2.983,55	1.616,09	7.458,86	44.753,19	59.496,88
Agosto/20X2	252.548,37	2.727,52	3.030,58	1.641,56	7.576,45	45.458,71	60.434,82
Setembro/20X2	243.942,64	2.634,58	2.927,31	1.585,63	7.318,28	43.909,68	58.375,47
Outubro/20X2	234.687,72	2.534,63	2.816,25	1.525,47	7.040,63	42.243,79	56.160,77
Novembro/20X2	241.859,46	2.612,08	2.902,31	1.572,09	7.255,78	43.534,70	57.876,97
Dezembro/20X2	269.852,33	2.914,41	3.238,23	1.754,04	8.095,57	48.573,42	64.575,66
Total	2.792.394,24	30.157,86	33.508,73	18.150,56	83.771,83	502.630,96	668.219,94

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para a determinação do valor a recolher do ICMS temos que considerar a diferença entre o valor dos débitos e dos créditos, desta forma, temos a seguinte apuração ao final do exercício 20X2: débitos de R\$ 502.630,96 e créditos de R\$ 351.000,00, e com isso, saldo a recolher de R\$ 151.630,96.

Conforme demonstrado na tabela nº 9 e considerando os créditos do ICMS e o valor do INSS - utilizado apenas para efeito de comparação - chegamos ao montante anual de R\$ 349.379,94 no Lucro Presumido.

3.1.3 Lucro Real

No Lucro Real é possível o aproveitamento de créditos de ICMS, PIS e COFINS sobre as compras de mercadorias para revenda, com as alíquotas de 18%, 1,65% e 7,60% respectivamente. Com isso, a empresa tem R\$ 351.000,00 em créditos de ICMS, R\$ 32.175,00 de PIS e R\$ 148.200,00 de COFINS.

Tabela 10 - Cálculo dos Tributos sobre o faturamento no Lucro Real

Mês/Ano	Faturamento	PIS	COFINS	ICMS
Janeiro/20X2	195.875,48	3.231,95	14.886,54	35.257,59
Fevereiro/20X2	228.784,65	3.774,95	17.387,63	41.181,24
Março/20X2	220.897,76	3.644,81	16.788,23	39.761,60
Abril/20X2	188.859,35	3.116,18	14.353,31	33.994,68
Maió/20X2	216.879,21	3.578,51	16.482,82	39.038,26
Junho/20X2	249.578,45	4.118,04	18.967,96	44.924,12
Julho/20X2	248.628,82	4.102,38	18.895,79	44.753,19
Agosto/20X2	252.548,37	4.167,05	19.193,68	45.458,71
Setembro/20X2	243.942,64	4.025,05	18.539,64	43.909,68
Outubro/20X2	234.687,72	3.872,35	17.836,27	42.243,79
Novembro/20X2	241.859,46	3.990,68	18.381,32	43.534,70
Dezembro/20X2	269.852,33	4.452,56	20.508,78	48.573,42
Total	2.792.394,24	46.074,50	212.221,96	502.630,96

Fonte: Elaborado pelos autores.

A tabela nº 10 demonstra o valor dos débitos de PIS, COFINS e ICMS, e considerando os créditos, temos a apuração desses impostos, explícita na tabela nº 11 a seguir:

Tabela 11 - Apuração dos Tributos sobre o faturamento no Lucro Real

Ano 20X2	ICMS	PIS	COFINS
Débitos	502.630,96	46.074,50	212.221,96
Créditos	351.000,00	32.175,00	148.200,00
Saldo a recolher	151.630,96	13.899,50	64.021,96

Fonte: Elaborado pelos autores.

Para elaborarmos a demonstração do resultado do exercício, precisaremos calcular o custo das mercadorias vendidas, e para isso temos que considerar o valor das compras de mercadorias líquidas dos impostos recuperáveis e o estoque final desejado, de 10% das compras, e com isso tem-se o seguinte cálculo:

Compras de mercadoria = 1.950.000,00 – 351.000,00 – 32.175,00 – 148.200,00 = 1.418.625,00

Estoque Final = 1.418.625,00 x 10% = 141.862,50

$$\text{CMV} = \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Estoque Final}$$

$$\text{CMV} = 0,00 + 1.418.625,00 - 141.862,50$$

$$\text{CMV} = 1.276.762,50$$

Para o cálculo do IRPJ e da CSLL, precisamos chegar ao lucro do período antes dos tributos sobre o lucro e fazer os devidos ajustes. Para efeito do presente estudo, não existem ajustes a serem efetuados.

Com essas informações, temos a demonstração do resultado do exercício, conforme a tabela nº 12. Para o cálculo da CSLL, aplicamos o percentual de 9% sobre o lucro e chegamos ao valor de R\$ 22.923,39, e para o cálculo do IRPJ, utilizamos a alíquota de 15% sobre o lucro de R\$ 254.704,32, além do adicional de 10% sobre R\$ 14.704,32, que representa o lucro excedente a R\$ 240.000,00, e chegamos ao montante de R\$ 39.676,08.

Tabela 12 - DRE no Lucro Real

Receita Bruta	2.792.394,24
(-) PIS	-46.074,50
(-) COFINS	-212.221,96
(-) ICMS	-502.630,96
Receita Líquida	2.031.466,82
(-) CMV	-1.276.762,50
Lucro Bruto	754.704,32
(-) Despesas Gerais	-500.000,00
Lucro Antes do IRPJ e da CSLL	254.704,32
(-) IRPJ	-39.676,08
(-) CSLL	-22.923,39
Lucro Líquido	192.104,85

Fonte: Elaborado pelos autores.

Analisando os tributos por regime de tributação, na tabela nº 13, identificou que o INSS no Simples Nacional é menos vantajoso em comparação ao Lucro Presumido e ao Lucro Real. Em contrapartida, o ICMS, o PIS, a COFINS, a CSLL e o IRPJ são mais vantajosos quando a empresa é optante pelo Simples Nacional. Comparando apenas o Lucro Real e o Lucro Presumido, é possível identificar que neste cenário o primeiro é menos oneroso, pois quando se trata de PIS e COFINS no Lucro Real a empresa tem direito a crédito sobre as compras, e, além disso, o lucro do período foi menor do que a presunção de lucro utilizada na apuração do Lucro Presumido.

Tabela 13 – Demonstração dos impostos por regime de tributação

Regime de Tributação	ICMS	PIS	COFINS	CSLL	IRPJ	INSS	Total
Lucro Real	151.630,96	13.899,50	64.021,96	22.923,39	39.676,08	32.160,00	324.311,90
Lucro Presumido	151.630,96	18.150,56	83.771,83	30.157,86	33.508,73	32.160,00	349.379,94
Simples Nacional	103.410,44	10.016,47	42.194,66	14.099,93	14.099,93	120.197,64	304.019,08

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.2 Resultado Consolidado da Matriz e Filial

O orçamento da empresa Alfa projeta as receitas e despesas da filial na ordem de 80% dos resultados da matriz. Desta forma, temos os seguintes resultados: faturamento anual de R\$ 2.233.915,39, compras de mercadoria para revenda de R\$ 1.560.000,00 e despesas gerais de R\$ 400.000,00. Para a filial atingir o faturamento projetado, espera-se que 75% das mercadorias adquiridas sejam vendidas.

Neste caso, não iremos considerar o ICMS nos totais a recolher dos regimes de tributação, pois a apuração é a mesma tanto para o Lucro Presumido quanto para o Lucro Real. De acordo com o demonstrado na tabela nº 14, o faturamento do ano 20X2 consolidado da empresa Alfa é de R\$ 5.026.309,63. Com esse faturamento, a empresa ultrapassa o limite máximo do Simples Nacional, deixando de poder optar por esse regime de tributação. Desse modo, o estudo será realizado tendo como base o Lucro Presumido e o Lucro Real.

Tabela 14 - Faturamento no Ano 20X2

Mês/Ano	Matriz	Filial	Total
Janeiro/20X2	195.875,48	156.700,38	352.575,86
Fevereiro/20X2	228.784,65	183.027,72	411.812,37
Março/20X2	220.897,76	176.718,21	397.615,97
Abril/20X2	188.859,35	151.087,48	339.946,83
Mai/20X2	216.879,21	173.503,37	390.382,58
Junho/20X2	249.578,45	199.662,76	449.241,21
Julho/20X2	248.628,82	198.903,06	447.531,88
Agosto/20X2	252.548,37	202.038,70	454.587,07
Setembro/20X2	243.942,64	195.154,11	439.096,75
Outubro/20X2	234.687,72	187.750,18	422.437,90
Novembro/20X2	241.859,46	193.487,57	435.347,03
Dezembro/20X2	269.852,33	215.881,86	485.734,19
Total	2.792.394,24	2.233.915,39	5.026.309,63

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.2.1 Lucro Presumido

Para o cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicamos os percentuais de presunção (8% para o IRPJ e 12% para a CSLL) sobre o faturamento e encontramos a base de cálculo de R\$ 402.104,77 para o IRPJ e R\$ 603.157,16 para CSLL. Com isto, o montante a ser recolhido de IRPJ é de R\$ 76.526,19 e a quantia devida de CSLL é de R\$ 54.284,14.

Tabela nº 15: Cálculo dos Impostos no Lucro Presumido no caso II

Mês/Ano	Faturamento	CSLL	IRPJ	PIS	COFINS	Total
Janeiro/20X2	352.575,86	3.807,82	5.051,52	2.291,74	10.577,28	21.728,36
Fevereiro/20X2	411.812,37	4.447,57	6.236,25	2.676,78	12.354,37	25.714,97
Março/20X2	397.615,97	4.294,25	5.952,32	2.584,50	11.928,48	24.759,55
Abril/20X2	339.946,83	3.671,43	4.798,94	2.209,65	10.198,40	20.878,42
Maior/20X2	390.382,58	4.216,13	5.807,65	2.537,49	11.711,48	24.272,75
Junho/20X2	449.241,21	4.851,81	6.984,82	2.920,07	13.477,24	28.233,93
Julho/20X2	447.531,88	4.833,34	6.950,64	2.908,96	13.425,96	28.118,90
Agosto/20X2	454.587,07	4.909,54	7.091,74	2.954,82	13.637,61	28.593,71
Setembro/20X2	439.096,75	4.742,24	6.781,94	2.854,13	13.172,90	27.551,21
Outubro/20X2	422.437,90	4.562,33	6.448,76	2.745,85	12.673,14	26.430,07
Novembro/20X2	435.347,03	4.701,75	6.706,94	2.829,76	13.060,41	27.298,85
Dezembro/20X2	485.734,19	5.245,93	7.714,68	3.157,27	14.572,03	30.689,91
Total	5.026.309,63	54.284,14	76.526,19	32.671,01	150.789,29	314.270,64

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme a tabela nº 15, o PIS devido é de R\$ 32.671,01 e o COFINS é de R\$ 150.789,29, totalizando R\$ 314.270,64 a ser recolhido no Lucro Presumido.

3.2.2 Lucro Real

Neste cenário, os débitos dos tributos sobre o faturamento no Lucro Real, são de R\$ 82.934,11 de PIS, R\$ 381.999,53 de COFINS e R\$ 904.735,73 de ICMS, conforme explícito na tabela nº 16.

Tabela 16 - Cálculo dos Tributos sobre o faturamento no Lucro Real no caso II

Mês/Ano	Faturamento	PIS	COFINS	ICMS
Janeiro/20X2	352.575,86	5.817,50	26.795,77	63.463,66
Fevereiro/20X2	411.812,37	6.794,90	31.297,74	74.126,23
Março/20X2	397.615,97	6.560,66	30.218,81	71.570,87
Abril/20X2	339.946,83	5.609,12	25.835,96	61.190,43
Maió/20X2	390.382,58	6.441,31	29.669,08	70.268,86
Junho/20X2	449.241,21	7.412,48	34.142,33	80.863,42
Julho/20X2	447.531,88	7.384,28	34.012,42	80.555,74
Agosto/20X2	454.587,07	7.500,69	34.548,62	81.825,67
Setembro/20X2	439.096,75	7.245,10	33.371,35	79.037,42
Outubro/20X2	422.437,90	6.970,23	32.105,28	76.038,82
Novembro/20X2	435.347,03	7.183,23	33.086,37	78.362,47
Dezembro/20X2	485.734,19	8.014,61	36.915,80	87.432,15
Total	5.026.309,63	82.934,11	381.999,53	904.735,73

Fonte: Elaborado pelos autores.

As compras de mercadoria totalizam R\$ 3.510.000,00, e com isso tem-se R\$ 57.915,00 de créditos de PIS, R\$ 266.760,00 de COFINS e R\$ 631.800,00 de ICMS.

Conforme exposto na tabela nº 17, os valores a recolher dos tributos incidentes sobre o faturamento são de R\$25.019,11 de PIS, R\$ 115.239,53 de COFINS e R\$ 272.935,73 de ICMS.

Tabela 17 - Apuração dos Tributos sobre o faturamento no Lucro Real no caso II

Ano/20X2	ICMS	PIS	COFINS
Débitos	904.735,73	82.934,11	381.999,53
Créditos	631.800,00	57.915,00	266.760,00
Saldo a recolher	272.935,73	25.019,11	115.239,53

Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo com os dados do orçamento da filial da empresa Alfa, o custo das mercadorias vendidas consolidado é calculado da seguinte forma:

Compras de mercadoria = 1.560.000,00 – 280.800,00 – 25.740,00 – 118.560,00 = 1.134.900,00.

Estoque Final = 1.134.900,00 x 25% = 283.725,00.

CMV Filial = 0,00 + 1.134.900,00 – 283.725,00 = 851.175,00.

CMV consolidado = CMV Matriz + CMV Filial

CMV consolidado = 1.276.762,50 + 851.175,00 = 2.127.937,50.

Conforme demonstrado na tabela nº 18, o lucro antes dos tributos é de R\$ 628.702,76, e calculando a CSLL e o IRPJ sobre este valor, encontramos que a empresa teria que recolher de CSLL o montante de R\$ 56.583,25 e de IRPJ a quantia de R\$ 133.175,69.

Tabela 18 - DRE no Lucro Real no caso II

Receita Bruta	5.026.309,63
(-) PIS	-82.934,11
(-) COFINS	-381.999,53
(-) ICMS	-904.735,73
Receita Líquida	3.656.640,26
(-) CMV	-2.127.937,50
Lucro Bruto	1.528.702,76
(-) Despesas Gerais	-900.000,00
Lucro Antes do IRPJ e da CSLL	628.702,76
(-) IRPJ	-133.175,69
(-) CSLL	-56.583,25
Lucro Líquido	438.943,82

Fonte: Elaborado pelos autores.

Comparando os tributos no Lucro Presumido e Real, podemos observar que o valor do IRPJ no Lucro Real é consideravelmente superior em comparação ao Lucro Presumido, isto se deve a diferença entre o lucro antes dos tributos (R\$ 628.702,76), utilizado como base para o cálculo do IRPJ no Lucro Real, e o lucro presumido para o IRPJ (R\$ 402.104,77), base de cálculo do IRPJ no Lucro Presumido. Quanto à CSLL, a variação não é relevante, pois a presunção do lucro para o cálculo da CSLL no Lucro Presumido é de R\$ 603.157,16, e o lucro real é de R\$ 628.702,76. Em relação ao PIS e a COFINS, o valor é maior devido a não ser permitido o aproveitamento de créditos sobre as compras de mercadorias no lucro presumido.

Conforme o exposto na tabela nº 19, montante dos tributos no Lucro Presumido é de R\$ 314.270,64, e no Lucro Real é de R\$ 330.017,58, sendo o primeiro mais econômico para a empresa em R\$ 15.746,94.

Tabela 19 - Demonstração dos Impostos por Regime de Tributação no caso II

Regime de Tributação	PIS	COFINS	CSLL	IRPJ	Total
Lucro Real	25.019,11	115.239,53	56.583,25	133.175,69	330.017,58
Lucro Presumido	32.671,01	150.789,29	54.284,14	76.526,19	314.270,64

Fonte: Elaborado pelos autores.

3.3 Utilização dos Juros Sobre o Capital Próprio

No presente cenário, demonstraremos que ao aplicar o método de elisão fiscal chamado Juros sobre o Capital Próprio, a empresa remunera os sócios pelo capital aplicado e obtém redução na carga tributária, maximizando seus resultados.

Para o cálculo do JCP, temos que a TJLP para o ano 20X2 é de 6%, e o patrimônio líquido da empresa é de R\$ 2.500.000,00, composto pelos seguintes itens:

- Capital Social = R\$ 1.500.000,00;
- Reservas de Capital = R\$400.000,00;
- Reservas de Lucros = R\$ 600.000,00;

Com base nessas informações, temos o seguinte cálculo do JCP:

$$\text{JCP} = \text{PL} \times \text{TJLP}$$

$$\text{JCP} = 2.500.000,00 \times 6\% = 150.000,00$$

Sobre o valor dos JCP distribuídos, a empresa deve reter 15% de Imposto de Renda, resultando em R\$ 22.500,00. Com isto, o valor que os sócios efetivamente vão receber é de R\$ 127.500,00.

No Lucro Presumido o JCP não causa redução da carga tributária, pois o mesmo não considera o lucro do período para a determinação da base de cálculo dos tributos.

Sendo o JCP uma despesa financeira, devemos incluí-lo na DRE para fins fiscais, uma vez que societariamente os mesmos devem ser reconhecidos como dividendos no patrimônio líquido, alterando o valor do lucro e conseqüentemente o IRPJ e a CSLL. Conforme demonstrado na tabela nº 20, o lucro do período é de R\$ 478.702,76. Desta forma, temos que o montante do IRPJ é de R\$ 95.675,69, e a CSLL totaliza R\$ 43.083,25.

Tabela 20 - DRE no Lucro Real no caso III

Receita Bruta	5.026.309,63
(-) PIS	-82.934,11
(-) COFINS	-381.999,53
(-) ICMS	-904.735,73
Receita Líquida	3.656.640,26
(-) CMV	-2.127.937,50
Lucro Bruto	1.528.702,76
(-) Despesas Gerais	-900.000,00
(-) Juros s/ Capital Próprio	-150.000,00
Lucro Antes do IRPJ e da CSLL	478.702,76
(-) IRPJ	-95.675,69
(-) CSLL	-43.083,25
Lucro Líquido	339.943,82

Fonte: Elaborado pelos autores.

Analisando os tributos nos dois regimes de tributação após a utilização do JCP, podemos observar que houve redução de aproximadamente 23% no montante a ser recolhido de CSLL e de aproximadamente 28% no valor do IRPJ devido. Conforme a tabela nº 21, o total dos impostos devidos no Lucro Real é de R\$ 301.517,58, e no Lucro Presumido é de R\$ 336.770,64, sendo o Lucro Real R\$ 35.253,06 mais econômico do que o Lucro Presumido.

Tabela 21: Demonstração dos Impostos por Regime de Tributação no caso III

Regime de Tributação	PIS	COFINS	CSLL	IRPJ	IRRF	Total
Lucro Real	25.019,11	115.239,53	43.083,25	95.675,69	22.500,00	301.517,58
Lucro Presumido	32.671,01	150.789,29	54.284,14	76.526,19	22.500,00	336.770,64

Fonte: Elaborado pelos autores.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos dias atuais, a carga tributária incidente sobre as empresas é consideravelmente alta, fazendo com que as mesmas destinem boa parte de suas receitas aos cofres da União. O planejamento tributário é um método muito eficaz que pode reduzir os efeitos da carga tributária e com isso maximizar os resultados, através de estudos e análises da legislação tributária e das operações da empresa. Ao analisar os casos apresentados, observou-se que antes de qualquer tomada de decisão, a administração da empresa deve recorrer a um profissional da contabilidade devidamente qualificado, para o mesmo avaliar qual é o impacto tributário de cada situação apresentada, correndo o risco de ao não fazê-lo, ter seus resultados significativamente minimizados por falta de um estudo tributário bem elaborado.

Através do estudo dos casos da empresa fictícia, verificamos que a escolha do regime de tributação depende de uma série de fatores, como a atividade da empresa, o faturamento e o montante de custos e despesas. Observamos que se a empresa tem um patamar razoável de custos e despesas e atende aos requisitos para se enquadrar no Simples Nacional, é recomendável que opte por este regime de tributação.

Se em função do faturamento ou de algum outro requisito a empresa não puder optar pelo Simples Nacional, é necessário analisar os resultados da empresa para verificar qual é o regime de tributação mais adequado e se há alguma alternativa para reduzir a carga tributária.

No presente estudo, comprovou-se que mesmo em um cenário onde o lucro presumido é mais viável, existem alternativas que tornam o lucro real menos oneroso à empresa. Portanto, pode-se dizer que ao realizar o planejamento tributário é preciso analisar todas as situações possíveis dentro da realidade da empresa e o que a empresa projeta para os próximos exercícios. Desta forma, é possível apontar à administração da empresa quais são as alternativas mais viáveis para reduzir a carga tributária, melhorando os resultados e fazendo com que a empresa se mantenha competitiva no mercado.

REFERÊNCIAS

BASTOS, Roseli Quaresma. Elisão e evasão fiscal: **Os limites do planejamento tributário**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 81, out 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em 11 ago 2014.

ZANLUCA, Julio César. **Contabilista e escritor do Portal Tributário**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>. Acesso em 02 de jul de 2014.

OLIVEIRA, Luis Martins; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**, pág 19, 2011.

HUCK, Hermes Marcelo. **Planejamento Fiscal Teoria e Prática**, 2º vol, pág 11, 1998.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plinio José Labriola. **História dos Tributos no Brasil**, 2000.

FILHO, Andrade; OLIVEIRA, Edeмар. **Imposto de Renda nas Empresas**, 5º edição, 2008.

Primórdios do Imposto de Renda no Mundo. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>. Acesso em 28 jun 2014.

Primórdios do imposto de Renda no Brasil. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosBrasil.asp>. Acesso em 12 jul 2014

Constituição Federal de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em 20 ago 2014.

Lucro Real. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm>. Acesso em 16 ago de 2014.

Lucro Presumido. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucropresumido.htm>. Acesso em 17 de ago de 2014.

Lucro Arbitrado. Disponível em:

http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_arbitrado.html . Acesso em 18 de ago de 2014.

Simple Nacional. Disponível em:

<http://www.portaltributario.com.br/guia/simplesnacional.html>. Acesso em 21 de set de 2014.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2004/PergResp2004/pr748a763.htm>. Acesso em 27 de set 2014

Lei nº 9.249 26 de 1995. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei924995.htm> - Acesso em 22/09/2014.

Instrução Normativa SRF Nº 93 de 1997. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1997/insrf09397.htm> – Acesso em 22/09/2014.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Esquematizado 7ª edição Editora Método, São Paulo, pág 269, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, – 17ª edição, pág 40, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, – 17ª edição, pág 52, 2011

DOMINGUES PINTO, João Roberto pg.83 20ª edição – **revista, atualizada e ampliada ano 2011 Editoria/Coordenação da edição**: Conselho Federal De Contabilidade Sas Quadra 05 Bloco J Edifício CFC - Brasília, DF.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, – 17ª edição, pág 71, 2011

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 18ª edição, pág 412-413, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, – 17ª edição, pág 115, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, – 17ª edição, pág 119, 2011.

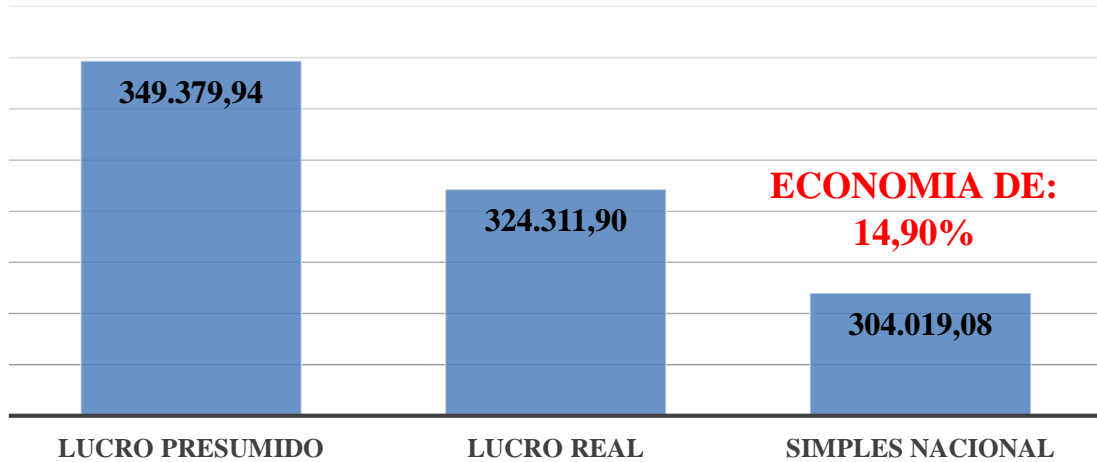
Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 20 ago 2014.

DOMINGUES PINTO, João Roberto. **Imposto de Renda**, Contribuições Administrativas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples, 20ª edição, editora Conselho Federal de Contabilidade, pág 256, 2012.

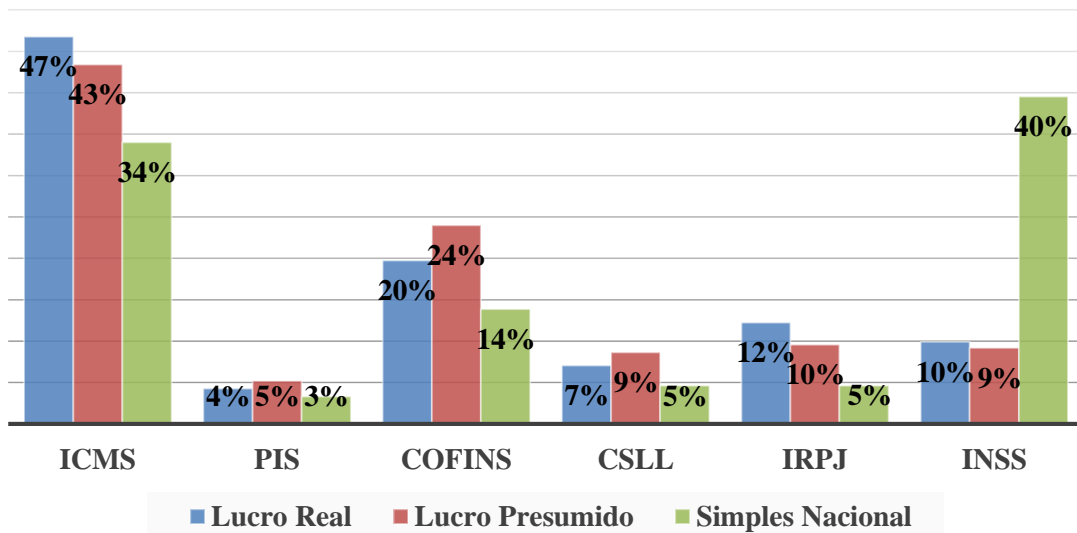
CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**, 7ª edição editora Malheiros editores, pág. 37, 2001.

APÊNDICE A - GRÁFICOS ILUSTRATIVOS DO CASO I

Total dos impostos por Regime de Tributação

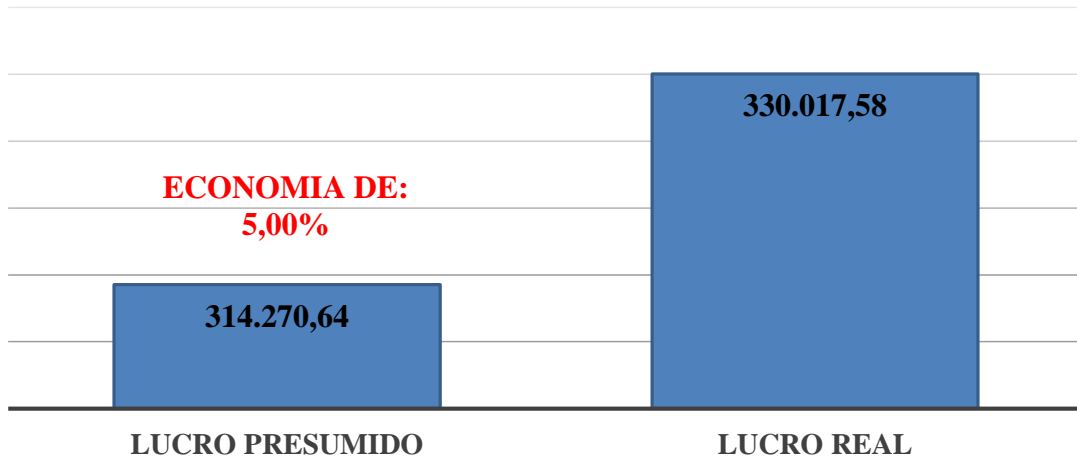


Percentual dos tributos por Regime de Tributação (em relação ao total de tributos)

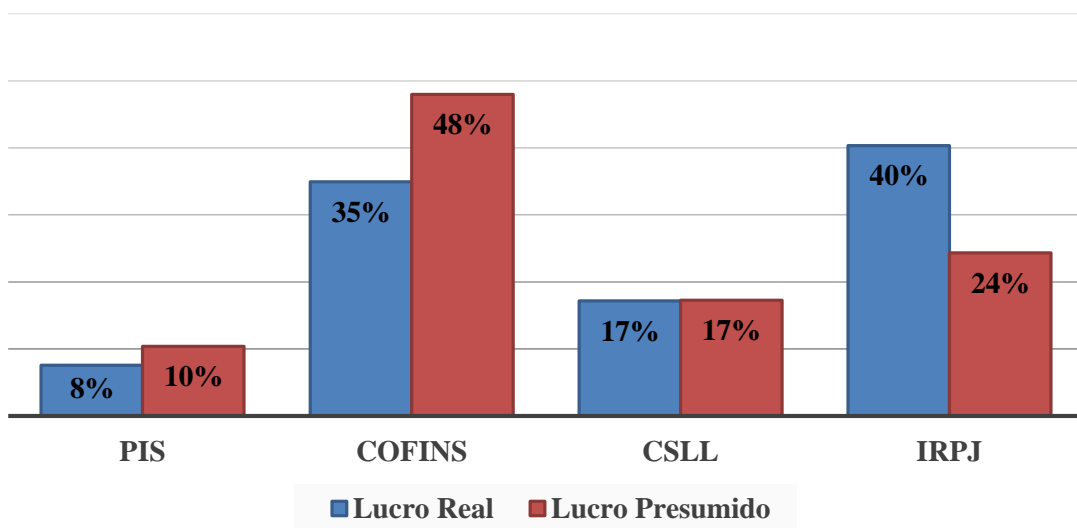


APÊNDICE B - GRÁFICOS ILUSTRATIVOS DO CASO II

Total dos impostos por Regime de Tributação

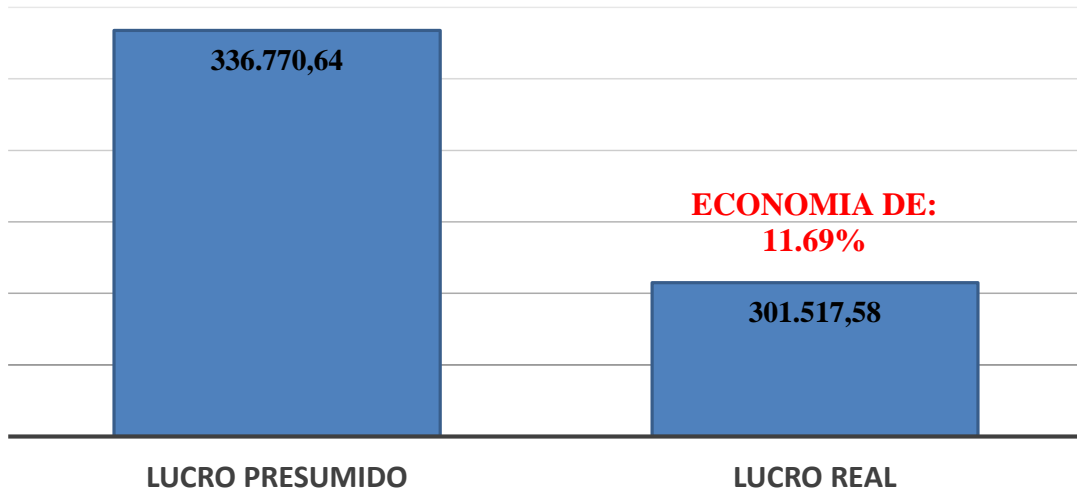


**Percentual dos tributos por regime de tributação
(em relação ao total de tributos)**



APÊNDICE C - GRÁFICOS ILUSTRATIVOS DO CASO III

Total dos impostos por regime de tributação



**Percentual dos tributos por regime de tributação
(em relação ao total de tributos)**

