

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

DAIANE MARQUES BARBOSA DE SOUZA
DIEGO DE OLIVEIRA FRÓES

**ANÁLISE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA EMPRESA
DE PEQUENO PORTE: VANTAGENS E DESVANTAGENS**

MARÍLIA/SP
2016

DAIANE MARQUES BARBOSA DE SOUZA
DIEGO DE OLIVEIRA FRÓES

ANÁLISE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA EMPRESA DE PEQUENO
PORTE: VANTAGENS E DESVANTAGENS

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.

Orientadora: Profa. Clarissa Chagas Sanches
Monassa

MARÍLIA/SP
2016

SOUZA, Daiane Marques Barbosa de; FRÓES, Diego de Oliveira

Análise do planejamento tributário em uma empresa de pequeno porte: vantagens e desvantagens / Daiane Marques Barbosa de Souza, Diego de Oliveira Fróes; Orientadora: Clarissa Chagas Sanches Monassa. Marília, SP, 2016.

77 f;

Trabalho de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília (UNIVEM), Marília, 2016.

1. Planejamento Tributário. 2. Simples Nacional. 3. Lucro Presumido. Caso Prático.

CDD: 341.396



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"
Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM

Curso de Ciências Contábeis.

Daiane Marques Barbosa de Souza - 52762-9

Diego de Oliveira Fróes - 35352-3

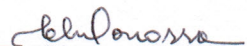
TÍTULO "Análise do Planejamento Tributário em uma Empresa de Pequeno Porte: Vantagens e Desvantagens."

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:

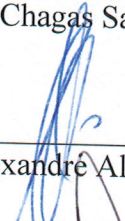
9,5

ORIENTADOR:



Clarissa Chagas Sanches Monassa

1º EXAMINADOR:


Alexandre Alves Vieira

2º EXAMINADOR:


Benedito Goffredo

Marília, 06 de dezembro de 2016.

*À minha Família
e aos Amigos,
que estão comigo
em todos os momentos;
pelo apoio e incentivo.
(Daiane Marques Barbosa de Souza)*

*Em primeiro lugar,
quero agradecer a Deus,
pela oportunidade da vida;
agradeço à minha família,
que sempre me apoiou;
e aos amigos,
irmãos que encontrei nesta jornada.
(Diego de Oliveira Fróes)*

AGRADECIMENTOS

Agradecemos, em primeiro lugar, a Deus, pela força e coragem durante toda esta longa caminhada.

Agradecemos, também, aos professores do Centro Universitário Eurípides de Marília, que foram tão importantes na nossa vida acadêmica. E, em especial à nossa professora orientadora, pela constante paciência e o incansável incentivo, que tornaram possível a conclusão desta pesquisa.

E à nossa família, pela compreensão e o encorajamento a todo instante, sobretudo na etapa final da conclusão desta graduação.

*“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades;
lembrai-vos de que as grandes coisas do homem
foram conquistadas do que parecia impossível.”
(Charles Chaplin)*

SOUZA, Daiane Marques Barbosa de; FRÓES, Diego de Oliveira. **Análise do planejamento tributário em uma empresa de pequeno porte: vantagens e desvantagens**. 2016. 77f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

RESUMO

Esta pesquisa objetiva apresentar a relevância do planejamento tributário para uma empresa de pequeno porte. Saliente-se que o planejamento tributário é uma ação de gestão que tem por sua finalidade a redução da carga tributária paga por uma empresa, por meios lícitos, buscando maximizar seus lucros e reduzir seus custos, na obtenção de maiores níveis de competitividade no mercado entre seus concorrentes. Por meio da Lei Complementar 147/2014, houve uma alteração na lei do Simples Nacional, proporcionando a empresas, que antes possuíam o código de atividade impeditivo, a opção pelo Simples Nacional. Mediante essa alternativa, propôs-se um estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços da área de atividades médicas, para verificar se, realmente, haveria vantagens para ela ao optar pelo Simples Nacional; ou se essa possibilidade tornaria mais onerosa sua carga tributária e, assim, ela devesse permanecer no regime do Lucro Presumido.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Simples Nacional. Lucro Presumido. Caso Prático.

SOUZA, Daiane Marques Barbosa de; FRÓES, Diego de Oliveira. **Análise do planejamento tributário em uma empresa de pequeno porte: vantagens e desvantagens**. 2016. 77f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2016.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to present a "Tax Planning in a small business: advantages and disadvantages". The Tax Planning has for its purpose the reduction of the tax burden paid by a company by licit means seeking to maximize their profits and reduce their costs for higher levels of competitiveness in the market among its competitors. Through Complementary Law No. 147/2014 was a change in the law of the National Simple which provided the possibility of companies that previously had the code activity detracts from the option by the National Simple, now may opt for the regime. With the possibility of choice by the National Simple was conducted a case study on a company providing medical activities area of services to see if indeed the company would obtain advantages in opting for Simples or if this possibility become more onerous tax burden and so should remain on the presumed income.

Keywords: Tax Planning. Simple national. Presumed profit. Case Study.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS.....	46
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentuais Aplicáveis ao Lucro Presumido	42
Tabela 2 – Comparativo de Recolhimento: Lucro Presumido x Simples Nacional	51

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Recolhimento de Impostos Lucro Presumido x Simples Nacional	52
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas

CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

CPP – Contribuição Patronal Previdenciária

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional

FUNDAP – Fundação do Desenvolvimento Administrativo

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

LC – Lei Complementar

PGDAS-D – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório

PIB – Produto Interno Bruto

PIS/PASEP – Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PJ – Pessoa Jurídica

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

STN – Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
CAPÍTULO 1 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO: UM OLHAR DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	16
1.1 Planejamento Estratégico e diferencial competitivo no ambiente organizacional	16
1.2 Planejamento Tributário: o papel do profissional contábil na tomada de decisão	20
1.3 Planejamento Tributário como diferencial competitivo	22
CAPÍTULO 2 – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	28
2.1 Referências doutrinárias dos tributos	28
2.2 Referência histórica do Sistema Tributário Brasileiro	35
2.3 Regime Tributário	38
2.3.1 Lucro Real	39
2.3.2 Lucro Presumido	41
2.3.3 Simples Nacional	43
2.3.4 Lucro Arbitrado	46
2.4 Alterações Promovidas pela Lei Complementar 147/2014	47
CAPÍTULO 3 – CASO PRÁTICO	50
3.1 Identificação da Organização Objeto de Estudo	50
3.2 Simulação de Planejamento Tributário pelos Regimes do Lucro Presumido e Simples Nacional	50
3.3 Vantagens e Desvantagens apresentadas pelos Regimes do Lucro Presumido e Simples Nacional	52
CONCLUSÕES.....	53
REFERÊNCIAS	54
APÊNDICES	59
ANEXOS	70

INTRODUÇÃO

Atualmente, a crescente busca para se manter e crescer no mercado competitivo tem como ferramenta essencial a implementação do planejamento tributário em empresas de grande, médio e pequeno porte, buscando, por meio de alternativas lícitas, soluções para a diminuição da carga tributária nas empresas, impactando, assim, na redução de seus custos.

Tendo em vista o cenário econômico e político vigente, com a elevada carga tributária no país e a complexa legislação atuante, é imprescindível encontrar meios para diminuição do impacto causado por tão expressivos tributos incidem sobre as organizações. É, portanto, nesse ambiente desfavorável que os profissionais da contabilidade entram em cena como os mais aptos para auxiliar os empresários na interpretação das leis e normas, com o objetivo de propiciar mecanismos de geração de informações para a tomada de decisões.

A partir das informações geradas, estudam-se meios de redução da carga tributária, analisando-se todos os horizontes: econômico, político e social, perscrutando na legislação tributária formas lícitas de redução de impostos, com isenções, imunidades e, principalmente, o enquadramento em um regime tributário que cause menor impacto aos negócios da empresa.

No ano de 2014, foi sancionada a Lei Complementar 147, que altera a também Lei Complementar 123/2006 do Simples Nacional, contemplando a implementação de novas atividades que antes eram impedidas de optar pelo regime do Simples Nacional. Porém, mesmo o Simples Nacional sendo um regime de arrecadação simplificado, é importante verificar se a opção por ele é, realmente, a melhor forma de tributação para todos os ramos de atividades ou se, no aspecto fiscal, tornaria os tributos mais onerosos para a organização.

Esta pesquisa objetiva, desse modo, demonstrar, em um caso prático, em uma empresa prestadora de serviços de pequeno porte, a necessidade de se realizar um estudo prévio para verificar os efeitos que diferentes regimes tributários podem causar em uma organização. Para tanto, inevitavelmente, destacará a importância do planejamento tributário.

CAPÍTULO 1 – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO: UM OLHAR DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

1.1 Planejamento Estratégico e diferencial competitivo no ambiente organizacional

A concepção de estratégia é de difícil definição. De origem milenar, proveniente do termo grego *strategos*, a palavra estratégia contém múltiplos significados, pois está ligada a diversos contextos. Originalmente, possuía forte ligação com a área militar, no sentido de ser o sinônimo da representação da ação de comandar e/ou conduzir exércitos em batalhas; assim, relacionava-se com a arte de guerrear (GHEMAWAT, 2000, p. 64).

Hoje, o vocábulo estratégia foi elencado a outras áreas de conhecimento, estando diretamente relacionado ao contexto econômico, político, humano e, sobretudo, ao âmbito da gestão, cujo foco se volta ao planejamento de objetivos e planos de ação a serem, efetivamente, realizados, conforme a perspectiva de mercado.

Para o panorama contemporâneo, em que as empresas, para crescerem, precisam passar, constantemente, por reestruturações administrativas, financeiras e tecnológicas, interagindo e se integrando no ambiente globalizado, o pensamento estratégico se tornou fator indispensável na gestão das organizações, pois compreende a dinâmica entre a empresa e o espaço exterior.

Apenas para ilustrar essa esfera de instabilidades, no 1º semestre do ano de 2015, a proporção de empresas que optaram por encerrar suas atividades foi de 82,3% se comparado ao número de abertura de empresas no país, de acordo com publicação do jornal Estado de Minas (2015). Logo, a permanência e o prolongamento da vida operacional e econômica não são mais possíveis sem a implementação de estratégias.

A estratégia organizacional pode se desenvolver sob vários aspectos diferentes, mas é primordial que se fundamente em um conjunto de mudanças, sejam elas administrativas, operacionais, competitivas ou outras que abordem o enfoque comercial, fazendo com que os gerentes possam visualizar, agir e atingir um melhor desempenho da empresa.

Segundo Thompson e Strickland (2002, p. 01) “[...] a estratégia, em verdade, é o planejamento do jogo de gerência para reforçar a posição da organização no mercado, promover a satisfação dos clientes e atingir os objetivos de desempenho”. E são justamente os gerentes, os administradores que traçam a estratégia de uma organização.

É necessário salientar que a estratégia age como uma junção de ações planejadas, vislumbrando as reações do mercado em desenvolvimento. E esse processo de planejamento é vital no que se refere à direção da empresa, afinal, seu sucesso e desenvolvimento envolve todos

os departamentos – compras, financeiro, produção, pesquisa tecnológica –, sendo que cada um desses espaços concentra funções primordiais no processo de crescimento e expansão.

Com a finalidade de aprofundamento dos estudos, é preciso, igualmente, enfatizar a palavra planejamento, cujo teor é extremamente relevante para esta pesquisa. Segundo o dicionário Houaiss (2009): “Trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro determinados, planificação. Processo que leva ao estabelecimento de um conjunto coordenado de ações visando à execução de determinados objetivos”.

Ainda, de acordo com a Fundação do Desenvolvimento Administrativo (FUNDAP, 2015), no que diz respeito ao planejamento, pode-se defini-lo como: “Uma metodologia mediante a qual se estabelecem e se decidem os objetivos visando à solução de problemas identificados, especificando com antecedência, as ações e os recursos materiais, humanos e financeiros necessários”.

Como já exposto, portanto, o planejamento, para o mundo corporativo, pode ser descrito como o processo decisório realizado, minuciosamente e com antecedência, para servir de base ao delineamento dos objetivos a serem alcançados, que, por sua vez, levarão a tomadas de decisões. Sua execução, pois, remete a uma ferramenta de uniformidade dos procedimentos diários que devem ser incorporados pela empresa, com a finalidade de desenvolver maior interação e dinâmica entre os diversos setores, de forma hierarquizada, facultando a todos a participação no processo decisório.

Mediante tal plano de ação, deseja-se implementar procedimentos que possibilitem que os objetivos, as decisões e as estratégias propostas pelos administradores possam fluir plenamente na organização, interagindo e propondo diretrizes para o alcance dos objetivos pretendidos.

Desse modo, o planejamento é um processo que tem por objetivo vislumbrar ações e metas a serem cumpridas, com a missão de definir o momento mais oportuno de agir no mercado, para que, com eficiência e eficácia, as metas pretendidas possam ser alcançadas.

A falta de um projeto anterior à efetiva ação no mercado é, claramente, sentida pelas empresas. Segundo reportagem do jornal Folha de São Paulo, em pesquisa demográfica das empresas realizada pelo IBGE – com dados do ano de 2013, verificou-se que mais da metade das empresas fundadas no Brasil encerram suas atividades após quatro anos de funcionamento, deixando evidente que o processo decisório é, de fato, elementar para o aumento da estimativa de vida do negócio e a maximização de seus lucros.

As organizações necessitam realizar o planejamento estratégico como forma eficaz de aumentar suas chances competitivas, antecipando as ações concorrentes e driblando futuros percalços operacionais e mudanças no ambiente.

Planejar ações é, então, um projeto que prepara as organizações para o futuro, aumentando as possibilidades e perspectivas de estar preparado para diferentes reações dos negócios. Tiffany e Peterson (1999, p. 10) asseveram que um plano estratégico é a visão mais ampla e nítida do futuro crescimento de sua empresa.

Pensando a questão sob esse viés, faz-se necessário responder a algumas indagações:

- Como será seu setor?;
- Em que mercados você vai competir?;
- Com quem vai competir?;
- Quais produtos e serviços irá oferecer?;
- Que valor vai oferecer aos clientes?;
- Que vantagens a longo prazo terá?; e
- Quais serão o porte e a lucratividade de sua empresa?

Para que o plano de ação seja produtivo, é preciso que as questões ora elencadas sejam elaboradas com base no atual ambiente – setor ou mercado – da empresa, com dados que se aproximem, ao máximo, da realidade. Independentemente do porte da organização, é imperativo colher essas informações para compreender e prever o melhor caminho para seu negócio.

O planejamento estratégico, em Wright, Krol e Parnel (2000, p. 47), compreende um processo contínuo, que, uma vez implementado, requer modificações constantes, em concordância com as mudanças do ambiente dos negócios.

Esse processo envolve três níveis de análise: o macroambiente da empresa, o setor em que está inserida e a gestão interna da empresa.

Cada organização coexiste em uma rede chamada de forças ambientais, ficando suscetível a ser afetada por tendências e por sistemas políticos, tecnológicos, sociais e econômicos que levam a distinção de macroambiente, fazendo com que ocorram diversas mudanças na estruturação empresarial e criando oportunidades, ameaças e restrições para os gestores. Essas forças são divididas em quatro segmentos podendo ser definidos como:

Forças políticas-legais, e um sentido mais amplo, incluem a postura básica do governo em relação às operações da empresa e, em termos mais restritos, os resultados de eleições, de legislações e de sentenças judiciais, bem como as decisões de várias comissões e agências em todos os níveis de governo. As forças econômicas incluem elementos como o impacto do crescimento ou da diminuição do PIB e aumentos ou diminuições de taxas de juros, da inflação e do valor do dólar. As forças tecnológicas incluem melhorias e inovações científicas que afetam as operações de uma empresa e/ou seus produtos ou serviços. As forças sociais incluem tradicionalmente, valores, tendências sociais e as expectativas da sociedade em relação à empresa. (WRIGHT; KROL; PARNEL, 2000, p. 79)

Nos diversos setores de uma empresa existem forças ainda mais específicas que influenciam, diretamente, o planejamento estratégico idealizado pelos gestores. Novamente recorrendo a Wright, Krol e Parnel (2000, p. 60), os autores analisam que a maximização do lucro de um negócio está, intimamente, ligada a cinco forças competitivas; a saber:

- a ameaça de novos concorrentes no setor em que sua organização atua;
- a intensa rivalidade entre concorrentes já existentes no setor;
- a ameaça de produtos ou serviços substitutos;
- o poder de barganha dos clientes; e
- o poder de barganha dos fornecedores das empresas do setor.

Vê-se, portanto, que o objetivo do plano estratégico de uma empresa é encontrar o ponto de equilíbrio no setor em que atua, para, assim, ser capaz de defender-se das forças competitivas incidentes no mercado que podem intervir negativamente nos seus resultados ou, ainda, estar apta a estudá-las e revertê-las em benefício da empresa. Os gestores, nessas condições, devem estar cientes do estado atual da empresa, estando atentos e preparados para fazer previsões dos estados futuros do mercado, antecipando-se às ameaças.

Além dos riscos do ambiente externo, é importante fazer uma análise minuciosa das fraquezas e forças do ambiente interno da organização, especificamente dos recursos que ela possui para se manter no mercado, compreendendo seus pontos fortes e fracos. Essa análise tem o intuito de possibilitar o posicionamento da corporação diante de determinadas oportunidades e/ou trabalhar na minimização das ameaças, enfatizando os pontos fortes e fracos que possam ser trabalhados; note-se que tais pontos constituem os recursos da empresa, podendo ser definidos como:

Recursos humanos (experiência, capacidades, conhecimentos, habilidades e julgamento de todos os funcionários da empresa), os organizacionais (os sistemas e processos da empresa, inclusive suas estratégias, estrutura, cultura, administração e desenvolvimento, marketing, sistemas de informação e sistemas de controle) e físicos (instalações e equipamentos localização geográfica, acesso a matérias-primas, rede de distribuição e tecnologia. Em contexto de excelência, todos os três tipos de recursos trabalham juntos para oferecer à empresa uma **vantagem competitiva**. (WRIGHT; KROL; PARNEL, 2000, p. 82)

Com isso, a empresa almeja visualizar pontos fortes até então desconhecidos e identificar e diminuir o impacto dos pontos negativos, permitindo realizar a formulação de estratégias para a concretização de seus objetivos e se destacar em meio aos concorrentes.

Em suma, o planejamento estratégico age como importante ferramenta para a permanência das empresas no mercado, tornando-se um diferencial competitivo frente aos

concorrentes por possibilitar aos administradores um rumo a seguir frente à otimização de ativos, aumentos do lucro e minimização dos custos e despesas. Proporciona, também, o alcance da excelência e o reajustamento de metas, por conta da identificação das falhas no gerenciamento de negócio.

1.2 Planejamento Tributário: o papel do profissional contábil na tomada de decisão

Para uma boa gestão organizacional que vise ao crescimento e à capitalização, não se pode prescindir da etapa de planejamento; é preciso, inicialmente, traçar objetivos, metas e ações para que o interesse principal da empresa seja alcançado. Nessa seara, Oliveira (2001, p. 35) versa sobre o planejamento:

Conceituado como uns processos desenvolvidos para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficiente, eficaz e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos pela empresa. Assim sendo, planejamento não é um ato isolado, porque ele visualiza um processo composto por ações inter-relacionamentos e interdependentes, que alcançam um objetivo comum.

O profissional contábil pode atuar como empregado, empregador ou como profissional liberal em diversos setores, em função do extenso campo contemplado pela contabilidade:

De maneira genérica, pode ser afirmado que todas as decisões tomadas envolvendo as atividades de uma empresa, qualquer que seja o nível dessa decisão, têm por base algum tipo de informação. Nesse contexto, o profissional de contabilidade tem papel importante. (LISBOA, 1997, p. 37)

A profissão contábil foi regulamentada pelo Decreto-Lei 9.295/46, que institui o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Contabilidade. Particularizando a questão:

O contador é um profissional de nível superior, portador do diploma de bacharel em Ciências Contábeis, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade. A ausência do registro do diploma no CRC, além do impedimento do exercício da profissão, não lhe dá o título de contador, sendo considerado somente o título de bacharel em Ciências Contábeis. (FORTES, 2005, p. 23)

Muitas informações são geradas pelo profissional contábil e destinadas a usuários distintos. Iudicibus (2003, p. 48) conceitua usuário como sendo “[...] toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade,

seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar”. Cada usuário necessita, pois, de um tipo específico de informação para empregar em diferentes tomadas de decisões, conforme esclarece Lisboa (1997, p. 38): “O papel do contabilista é suprir com informações desejadas a cada um desses usuários, na medida de suas necessidades, sem buscar o benefício ou o privilégio de qualquer um em particular”.

O mundo vem mudando; com isso, quebram-se padrões antigos de comportamento e impõem-se novas regras, que, rápida e eficientemente, devem ser assimiladas e adequadas na área do profissional de contabilidade. Diante do avanço da tecnologia e da crescente globalização do mercado competitivo, são indispensáveis, portanto, ferramentas que possibilitem esse profissional manter-se atualizado e bem informado sobre os grandes ajustes que ocorrem. Segundo Silva (2000, p. 26): “O mercado atual requer modernidade, criatividade, novas tecnologias, novos conhecimentos e mudanças urgentes na visão através dos paradigmas, impondo, com isso, um desafio: o de continuar competindo”.

Em igual diapasão, Schawez (2001, p.14) referenda:

Nesse novo contexto o profissional contábil tradicional tende a ser extinto. Todavia, a competição entre as empresas, cada vez mais exige profissional diferencial, gerando outras funções para a classe contábil. Teoricamente, as necessidades estão aí, basta supri-las. Este é o momento ideal do profissional contábil retomar espaços, além de, quem sabe, conquistar novos terrenos. Mas, quais seriam, afinal, os desafios da profissão contábil nesse limiar de milênio? O primeiro desafio, que será vencido concomitantemente com os demais, é mudar a imagem. O profissional contábil deve ser e passar a imagem de pessoa dinâmica, bem informada, deter as informações, saber utilizá-las e saber retransmiti-las. O segundo é abandonar a ideia da contabilidade tradicional, tal tarefa continuará sendo feita, pelo menos a curto prazo, diante das exigências fiscais e legais, mas o profissional da contabilidade do novo milênio irá apenas supervisionar o trabalho, esclarecendo dúvidas, solucionando problemas e desenvolvendo aspectos estratégicos. O terceiro desafio é deter a informação de tudo que ocorre na empresa, tratar esses dados de forma que sejam úteis aos gestores do negócio. Conquistar um canal aberto de comunicação com os usuários, pois são de vital importância que as mesmas estejam adequadas às suas necessidades, sob pena da perda de utilidade das mesmas, bem como do executor.

Dentre as diversas áreas sobre as quais se exige conhecimento de um profissional contábil, uma delas envolve o cenário econômico como um todo e, por tabela, a responsabilidade do patrimônio de uma empresa. Tal profissional, assim, é, justamente, o incumbido da análise e do diagnóstico de uma empresa; aquele ao qual o empresário confia a saúde e a continuidade de seus negócios. Na ótica do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 1995), “[...] as informações geradas pela contabilidade devem propiciar a seus usuários base

segura a suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece”. Já Sá (2007, p. 154) pontua que “O contador que possui conhecimentos melhores em administração, economia, direito, sociologia, matemática e lógica está muito mais credenciado ao sucesso que aquele que se limita apenas ao conhecimento contábil”.

As informações são demasiado importantes para a sobrevivência e o crescimento de uma empresa; com elas, os responsáveis conseguem administrar, corrigir possíveis falhas e aprimorar seu processo, objetivando a ampliação e competitividade no mercado. Nesse caso, o profissional contábil bem informado auxilia a administração na tomada de decisão, tornando-se uma das peças chave da organização.

O papel da contabilidade torna-se proeminente, a tal ponto que Marion (1988, p. 540) a traduz como instrumento imprescindível. Enquanto Simon (1970, p. 277), focalizando a informação contábil, igualmente salienta a ação do especialista na área.

Note-se, ademais, que nesse o profissional contábil precisa passar de uma ação passiva para uma ação proativa, mantendo-se atualizado e bem informado, não somente nos assuntos que dizem respeito à sua área de atuação, mas a um mix de contextos que interferem, direta ou indiretamente, ao seu trabalho:

Para seu benefício profissional e como cidadão, o contador deve manter-se não apenas com as novidades de sua profissão, mas de forma mais ampla, interessar-se pelo assunto econômico, sociais e políticos que tanto influem no cenário em que se desenrola a profissão. (IUDICIBUS, 1991, p. 07)

A Comissão de Valores Mobiliários observa na Contabilidade uma ciência social quanto à sua finalidade, por atuar com o patrimônio que, a seu turno, envolve um conjunto de pessoas na sociedade (CVM, 1986); em outras palavras: a contabilidade gera informações que explicam os fenômenos patrimoniais, efetua análise e controle entre outras funções relevantes à projeção das ações (OLIVEIRA; MÜLLER; NAKAMURA, 2000).

1.3 Planejamento Tributário como diferencial competitivo

A contabilidade é o estudo do registro, do controle e da interpretação do patrimônio das entidades, sejam elas com ou sem fins lucrativos, mensurando-se todos os fatos, atos e variações ocorridas nas empresas durante o período, que, posteriormente, serão visualizadas mediante demonstrações financeiras. Segundo Franco e Marra (2001, p. 25):

Contabilidade é a ciência – ou, segundo alguns, a técnica – destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativo e qualitativo e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período.

A contabilidade, portanto, tem por fim o controle do patrimônio das empresas (seu objeto de estudo) e, por meio das demonstrações, a geração de informações para seus usuários; isto é, é ela quem executa as comunicações necessárias para além de dados apenas econômicos, em atendimento às obrigações do Fisco, tomando parte nas decisões, possibilitando o controle, a gestão e a continuidade de seus negócios. Sobre informação contábil, aliás, Attie (2009, p. 96) assim a descreve:

A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional o previstos em legislação.

A exatidão e eficiência no registro dos fatos e dos atos contábeis são medulares para o planejamento das ações administrativas, já que, sem relatórios atualizados e objetivos, é inviável propor um planejamento sério e conciso. Fabretti (2009, p. 9) analisa que a contabilidade possui, portanto, algumas funções essenciais; a saber:

- registrar os fatos administrativos (memória);
- demonstrar e controlar as mutações patrimoniais (controle);
- servir como elemento de prova em juízo ou tribunal (documento);
- fornecer elementos para que os acionistas ou sócios possam examinar as contas da diretoria e aprová-las ou não (direção);
- demonstrar ao Fisco o cumprimento da legislação tributária (fiscal);
- fornecer dados para a tomada de decisões, etc. (gestão);
- a legislação tributária tem, constantemente, criado novas obrigações acessórias (escrituração, preenchimento de formulários, prestação de informações ao Fisco, etc.), com multas elevadas, cujo correto cumprimento tem um alto custo administrativo.

Sabendo disso, atualmente, em posse de demonstrações geradas, as empresas tentam colher informações para minimizar e/ou reduzir os efeitos e impactos dos custos e das despesas administrativas para o próximo período do exercício operacional, custos e despesas essas que, em significativa parcela, advêm de impostos, taxas e contribuições incidentes sobre vendas, serviços, folha de pagamento e demais operações de rotina.

Às empresas cabe, invariavelmente, debruçar-se em ações para a redução de custos e minimização do impacto dos impostos em seus resultados. Apesar disso, a legislação brasileira, que adota um número expressivo de leis no ramo tributário (diversas delas, inclusive, pautadas em constantes mudanças) acaba caracterizando um grande empecilho, pois as deliberações, por vezes, são complexas e derivam de intrincada interpretação, dificultando a atualização e, em consequência, a redução dos custos nas organizações.

Nesse mar revolto, surge, então, o planejamento tributário, que, para Fabretti (2009, p. 08) representa “[...] o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”.

E Borges (2002, p. 65), a seu tempo, igualmente contribui:

[...] uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Em artigo publicado pela revista Valor Econômico, o Brasil detém a maior carga tributária de impostos da América Latina, superando, também, a média das arrecadações dos países ricos. Além disso, dados divulgados pelo jornal Folha de São Paulo revelam que, no ano de 2015, a carga tributária brasileira chegou a R\$ 2,09 trilhões, com um aumento de 7,2% se comparado ao ano de 2014, quando o valor arrecadado foi de R\$ 1,95 trilhões.

Nota-se, pois, que o ônus tributário afeta diretamente a vida econômica e o desenvolvimento empresarial, impactando no resultado da organização e minimizando seus rendimentos e lucros auferidos no decorrer do período. Empresas de grande porte, geralmente, possuem reservas de dinheiro que podem ser utilizadas no pagamento de impostos, taxas e contribuições em um momento de crise; contudo, àquelas de pequeno porte, o ônus tributário pode resultar mesmo em fechamentos, caso esses valores ultrapassem o caixa da organização.

Tanto a globalização quanto o ônus tributário atuaram no aumento da concorrência, o que verteu, inevitavelmente, na busca incessante das empresas por redução dos custos, para a manutenção da competitividade e a maximização dos lucros. Logo, o planejamento tributário tornou-se ferramenta vital ao melhoramento dos resultados do negócio em grandes empresas, mas, principalmente, na gestão de pequenas organizações que são justamente aquelas que sofrem o maior impacto das inúmeras mudanças na legislação tributária.

Por conta disso, Huck (1998, p. 148) destaca: “[...] tão essencial quanto um planejamento econômico, técnico, comercial, de mercado etc., o planejamento tributário é aquele que visa à eficiência em seu campo, ou seja, o menor ônus tributário, dentro dos limites da Lei”.

No campo do planejamento tributário, há alternativas legais válidas no que diz respeito à diminuição do ônus tributário. Tais formas discricionárias e lícitas encontram-se congregadas na ação denominada Elisão Fiscal. O perigo do mau planejamento, então, está em que resulte de Evasão Fiscal, que significa a redução da carga tributária por meio do descumprimento de meios legais na diminuição do ônus tributário, em processo conhecido como sonegação fiscal. Para Cassone e Cassone (2011, p. 337): “A elisão fiscal e evasão fiscal são dois institutos do direito tributário antagônicos, pois, enquanto o primeiro expressa uma não incidência tributária legalmente admitida (ou uma tributação reduzida), o segundo é significativo de uma ilicitude para fugir da tributação”.

Desse modo, entende-se que o planejamento tributário é marcado pelo estudo das diversas alternativas lícitas, em que o contribuinte pode optar entre uma ou mais possibilidades que resultem na diminuição ou postergação do pagamento do imposto: “Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador” (CASSONE, 1997, p. 191).

Sinteticamente, a Elisão consiste na economia de tributos de forma lícita, podendo ser induzida ou configurada por fatos não contemplados na legislação. A ocorrência da Elisão de forma induzida ocorre por meio dos incentivos fiscais concedidos pelo governo para beneficiar os contribuintes, como, por exemplo, os incentivos concedidos à Inovação Tecnológica pela Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, que contemplam toda a pessoa jurídica que exerça, de forma preponderantemente em sua atividade, o desenvolvimento de software ou prestação de serviços de tecnologia da informação, com a obrigação de exportar percentual igual ou superior a 50% da receita bruta anual da empresa que decorrer da venda dos bens e serviços no que tange à essa lei. Ainda sobre a questão, Malerbi (1984, p. 13 e 45) assevera que

A elisão tributária refere-se a um certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence, assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar.

Por outro lado, quando os fatos não estão contemplados nos parâmetros da legislação ou não dispõem de elementos proibitórios, as empresas podem se beneficiar dessas lacunas na

legislação. Um exemplo seria de uma empresa prestadora de serviço que, para reduzir seus gastos com o pagamento do ISS – Imposto sobre Serviços (pertencente ao âmbito municipal), decide mudar sua firma para outro município que estabelece uma alíquota mais baixa no seu segmento de negócio visando à diminuição do ônus tributário. Mesmo ficando comprovada que a definição do local da sede da empresa propõe-se à redução do imposto, a legislação não impõe proibição ou pena para com os contribuintes, pois estes possuem liberdade para optar sobre o lugar onde será mais conveniente o exercício de suas atividades.

Para o tema, Cassone e Cassone (2011, p. 341) observam que “[...] evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador”. Ademais, a Evasão Fiscal, ao contrário da Elisão, consiste na ocorrência ilícita de ações que possam vir a lesar o Fisco, como ações que levem ao não pagamento e/ou pagamento a menor do imposto devido pela empresa, de modo deliberado ou por negligência da administração. A Evasão Fiscal pode ser considerada uma forma de sonegação de impostos, em que pode se dar simulação e alterações de operações depois de já ocorrido o fato gerador do imposto ou, ainda, considerada uma ação fraudulenta, quando a alteração da operação ocorre antes do fato gerador do imposto devido, sendo ocultada essa informação do Fisco com o objetivo da diminuição ou não pagamento do imposto.

De acordo com o artigo 71 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, a sonegação é qualificada por toda ação ou omissão dolosa que incite o impedimento ou retardamento, sejam eles totais ou parciais, do conhecimento, por parte da autoridade fazendária, que sejam relativos à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e circunstâncias matérias e, também, no que se refere às condições pessoais de contribuinte que sejam suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Já segundo o artigo 72 da mesma reportada Lei, a ação fraudulenta é definida por toda ação ou omissão dolosa que tende a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou a exclusão ou modificação de suas características fundamentais, de modo que reduza o montante do imposto devido e evite ou defira seu pagamento.

Como o foco é a estabilização da empresa no mercado, enfrentar a concorrência com alternativas viáveis que resultem na redução dos custos e no aumento do lucro da empresa são decisões que o planejamento tributário, necessariamente, deve prever e assessorar. Porém, muitos gestores, principalmente nas empresas de pequeno porte, não possuem conhecimento da

responsabilidade fiscal da empresa perante o Fisco, já que encontram dificuldades na interpretação das leis e normas vigentes respectivas à alta carga tributária incidente no país.

O profissional contábil, então, assume papel decisivo no processo de gestão da empresa, colhendo informações que influenciam na gestão e saúde da organização. Cabe, pois, ao profissional contábil procurar formas lícitas que auxiliem na redução do imposto devido, assistindo, assim, a manutenção dos negócios e proporcionando a maximização dos resultados.

O planejamento tributário resulta em um diferencial competitivo dentro das organizações, de modo que, buscando a redução de seus custos, é possível reavaliar e melhorar os preços de seus produtos ou serviços, repassando para os clientes um preço mais acessível, atraindo um maior número de consumidores, fazendo com que a empresa seja reconhecida no mercado como uma forte concorrente em seu setor, se comparada a outras do seu ramo.

CAPÍTULO 2 – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 Referências doutrinárias dos tributos

Tributo é uma obrigação criada por lei, conforme Art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN): “[...] tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Devem ser consideradas aqui algumas especificidades que a definição de tributo abrange:

- prestação pecuniária;
- compulsória;
- em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir;
- que não constitua sanção de ato ilícito;
- instituída em Lei;
- é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sujeito Ativo da obrigação tributária é classificado pelo Art. 119 do Código Tributário Nacional (CTN) como o “Sujeito Ativo da obrigação é a pessoa Jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. E Baleeiro (2010, p. 717) complementa:

Sujeito ativo Pessoa Jurídica de direito publico interno, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, segunda a definição do CTN, é a União, ou o Estado, ou Distrito Federal, ou Município, diretamente ou por delegação a entidade pública instituída por qualquer dessas pessoas.

Logo, o Sujeito Ativo da relação é sempre uma pessoa jurídica de direito público, o polo ativo da relação tributária, sendo um ente público com direito e obrigação para cumprir todas as obrigações tributárias de sua competência.

Por outro lado, o Art. 121 do mesmo Código Tributário Nacional informa que o “Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou Penalidade de pecuniária”. E novamente Baleeiro (2010, p. 721), em sua contribuição, observa que “[...] não há, pois responsabilidade fiscal se não aquela resultante expressamente da lei. O contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: quem prática, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei”.

O Sujeito Passivo da obrigação tributária é, portanto, o devedor (pessoa física ou jurídica) que tem um compromisso a ser respeitado com o Sujeito Ativo; aquele que tem relação direta ou indireta com alguma situação que constitua o respectivo fato gerador.

Sobre o fato gerador, é a ocorrência que faz nascer a obrigação tributária. Baleeiro (2010, p. 703) salienta ser “[...] a condição para que o funcionário do fisco pratiquem os atos administrativos que individualizam a obrigação fiscal (lançamento), constituído o crédito tributário” e arremata “[...] não há dívida de imposto sem que a lei estabeleça o fato gerador”.

Não há tributo sem que a lei o decreta, definindo-lhe o fato gerador da obrigação fiscal. Este fato gerador caracteriza cada tributo, sendo indiferente o erro ou a malícia do legislador que empregue denominação diversa daquela esposada pela Constituição e pela CTN. (BALEEIRO, 2010, p. 703)

Para que um ente público possa cobrar o imposto, é necessário que se tenha lei que o permita fazer isso, bem como regras estabelecidas. O fato gerador, assim, é o fato que possibilitará a cobrança dos impostos e caracterizará cada um deles; sem ele, o Fisco não é autorizado a realizar a cobrança de tributos.

O Sistema Tributário Brasileiro é o registro de todas as normas e regulamentação para arrecadação dos tributos, advindo da Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, e regido, efetivamente, pela Lei 5.172, de 1996. Nas palavras de Santos (1970, apud DENARI, 2008):

[...] é a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos, aos quais a Constituição atribui competência tributária.

Tal Sistema engloba a arrecadação dos tributos do país e as regras estabelecidas juridicamente, respeitando as competências tributárias prevista na Constituição Federal. Ele impõe suas normas e leis sobre todos os indivíduos, sejam eles pessoas físicas ou pessoas jurídicas. Tributo é gênero composto por cinco espécies previstas no Art. 145 da Constituição Federal Brasileira e do Art. 5º do CTN: os *impostos*, *taxas*, *contribuição de melhoria*, *empréstimo compulsório* e *contribuições*, que serão detalhados na continuidade.

a) **Impostos:** O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (CTN, Art. 16):

A definição do art.16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver imposto é prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo uma pessoa jurídica de direito publico, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e tem capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento. (BALEEIRO, 2010, p. 197)

O imposto é cobrado por um ente de direito público, com a finalidade de interesse coletivo, sendo que este imposto cobrado não tem uma contrapartida.

b) **Taxas:** Tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva e potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (CTN, Art. 77):

Taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou tem a sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos. (BALEIRO, 2010, p. 540)

É a contra prestação de um serviço ou benefício à disposição ou custeada pelo Estado em favor do contribuinte. Um exemplo de taxa é aquela referente à vistoria realizada pelo corpo de bombeiros para liberação de alvará de funcionamento de uma empresa.

c) **Contribuição de melhoria:** É o tributo cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a 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 (CTN, Art. 81):

Realizada obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue. Efetivamente, havendo benefício direto para algumas pessoas, é razoável que o seu custeio não se dê por toda a sociedade igualmente, mas, especialmente, por aqueles a quem a obra aproveite. (PULSEN, 2012, p. 24)

Ao realizar uma obra pública que beneficie a região, é cobrada uma contribuição pela valorização que ocorreu no local; um exemplo seria a construção de uma praça.

d) **Empréstimo compulsório:** Somente pode ser criado diante de situações específicas (guerra externa ou sua iminência e calamidade pública, ou investimento público de caráter relevante), e a aplicação dos recursos provenientes de sua arrecadação é vinculada à despesas correspondente, que justificou sua instituição. Trata-se de exceção, prevista em norma de superior hierarquia (CF/88, Art. 148, parágrafo único):

Os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do art. 148 da CF. (PULSEN, 2012, p. 25)

Este tributo se dá em causa de necessidade, seu fato gerador não é específico no texto constitucional e, ainda sobre o tema, Pulsen (2012, p. 25) esclarece: “Mas o traço efetivamente peculiar e exclusivo dos empréstimos compulsórios é a promessa de devolução, sem a qual não se caracteriza tal espécie tributária”. Trata-se, pois, de um tributo que é cobrado em caso de necessidade e, futuramente, devolvido.

e) **Contribuições Especiais:** Os recursos obtidos com sua arrecadação devem ser, obrigatoriamente, aplicados no atendimento da finalidade que justifica a sua cobrança. Podem ser sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de custeio da iluminação pública (CF/88, art149):

As contribuições só podem ser instituídas para atender às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição: sociais, de intervenção no domínio econômico, do interesse das categorias profissionais ou econômicas e, ainda, de iluminação pública. A destinação legal a tais finalidades justifica a sua instituição e a destinação efetiva legítima o prosseguimento da sua cobrança, sob pena de se descaracterizar, ao longo do tempo, a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional. (PULSEN, 2012, p. 25)

As contribuições são criadas amparadas pela Constituição Federal, em seu artigo 149 e 149-A, observando-se que se destinam para atender a propósitos específicos.

O tributo apenas pode ser criado mediante lei, atendendo ao Princípio da Legalidade, conforme o Art. 5º, inciso II, da Constituição Federal: “[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”; sendo igualmente previsto no Artigo 150, inciso I, em que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “[...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Sobre isso, Machado (2007, p. 86) amplifica: “[...] o importante é saber que, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários a que se saibam quem deve, a quem deve, quanto deve e quando deve pagar residam na lei, em sentido estrito”. União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir ou aumentar tributos por suas próprias vontades ou necessidades; a Constituição garante e ampara os indivíduos, protegendo-os de possíveis atos arbitrários cometidos pelo Estado.

O tributo não é uma penalidade imposta, é sempre algo lícito, devidamente previsto em lei. A penalidade existe no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto, que é legal e devido; nesse caso, tornando-se factível a sofrer as sanções da área tributária:

O tributo em si é uma prestação de caráter não sancionatório, embora o inadimplemento quanto à obrigação tributária propicie a aplicação de penalidade, donde deparamos, por vezes, com a cobrança de tributo e a exigência da penalidade a um só tempo, pois vêm permeados na mesma notificação de lançamento ou auto de infração. (Ferreira, 2005, p. 94)

O legislador enfatiza que a concepção de tributo não pode assumir uma forma de penalidade, sanção ou qualquer situação que tenha implícita a punição.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A obrigação tributária existe devido à ocorrência de algum fato previsto na Legislação Tributária, sendo a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, com o objetivo de pagar o tributo (obrigação principal) e fornecer informações que auxiliem o Fisco (obrigação acessória). E Baleeiro (2010, p. 697) reitera: “Por outras palavras, a obrigação tributária não contém elementos singularmente característico ou específico, que a distingue em substância, das obrigações jurídicas de outra natureza”. Como em toda relação de natureza jurídica, como, por exemplo, a obrigação do direito civil (direitos e deveres), a obrigação tributária terá que ser cumprida, obedecendo, assim, a referida lei.

A Competência Tributária é a capacidade de legislar, fiscalizar e arrecadar tributos, intransferível e conferida a União, Estados, Distrito Federal e Municípios; é a faculdade para tais entes federados instituírem seus respectivos tributos. Nas palavras de Bastos (2002, p. 195), é a “Competência, em matéria tributária, é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos”. A classificação daquilo que compete a cada ente federado está na Constituição Federal em seus artigos:

CF, Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

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

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

CF, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos;

II – 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;

III – propriedade de veículos automotores.

CF, Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

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

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Os tributos dos entes federados dispostos na Constituição têm sua competência assim relacionada:

Cabe à União:

– Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

Imposto de Renda é o tributo que incide sobre o acúmulo de renda (ou rendimento). Sendo que o fato gerador do imposto de renda incide sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza, de acordo com a Lei 5.172/66 e art. 43 do CTN. O contribuinte do Imposto de Renda é toda pessoa física ou jurídica que acumule renda superior ao valor estabelecido pela tabela de IR de cada ano.

Costa (2009, p. 348) analisa que “Quanto às alíquotas, a lei estabelece uma alíquota padrão de 15%, com a possibilidade de um adicional de 10%, imprimindo-se ao IRPJ uma tímida progressividade”. Portanto, os contribuintes do imposto sobre a renda devem observar que, para a apuração do imposto, deve-se considerar a base sobre o lucro, podendo ser ele real, presumido ou arbitrado. Já sobre o lucro apurado, a alíquota é de 15% (quinze por cento), verificando-se que, sobre a parcela excedente do lucro, calcula-se um adicional de 10% (dez por cento).

– Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Pela Lei 7.689, de 1998, institui-se a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social. Segundo Costa (2009, 130-131):

As contribuições sociais constituem instrumentos de atuação da união na área social. Para delimitar-se o domínio dentro do qual se autoriza a instituição de contribuições desta natureza, impõe-se a remissão ao título de ordem social no texto fundamental (arts. 193 a 232). Assim, as contribuições sociais podem ser instituídas para alcançar finalidades relativas a seguridade social, a educação, a cultura e ao desporto, a ciência e a tecnologia, a comunicação social, ao meio ambiente, a família, a criança, ao adolescente, ao idoso, e aos índios.

As contribuições sociais auxiliam o Estado na manutenção da área social; logo, os ingressos dessas contribuições são, obrigatoriamente, destinados ao financiamento pela União no setor social.

– Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Em relação ao PIS/PASEP e a COFINS, existem diversas similaridades a respeito dos seus fatos geradores e base de cálculo para apuração do tributo. De acordo com a Receita Federal do Brasil, existem três hipóteses de incidência desses tributos, sendo elas:

1. o faturamento ou o auferimento de receitas, para pessoas jurídicas de direito privado;
2. o pagamento da folha de salários, para entidades de relevância social determinadas em lei; e
3. a arrecadação mensal de receitas correntes e o recebimento mensal de recursos, para entidades de direito público.

Na ótica de Sabbag (2011, p. 534):

Com o advento da Constituição de 1998 (art. 239, CF), ficou estipulado que os recursos do PIS/ PASEP iriam financiar o programa do seguro- desemprego e o abono salarial, sendo este consistente no pagamento de um salário mínimo anual aos empregados que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal, desde que seus empregadores contribuam para o PIS/PASEP (art. 239, § 3º, CF).

E o referido autor acrescenta:

[...] Com o advento da Medida Provisória n. 164 (convertida na Lei n. 10.865/04), foram instituídas as contribuições para: (I) o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e (II) os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS), incidentes sobre a importação de bens e serviços. (SABBAG, 2011, p. 534)

Para cálculo dos tributos, existem variações das alíquotas segundo o regime de tributação de cada empresa. No caso de empresas optantes pelo lucro real, as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, 1,65% e 7,6% e calculadas pelo regime não-cumulativo. Se a empresa decidir pelo lucro presumido, suas alíquotas serão de 0,65% e 3% apuradas pelo regime cumulativo.

Cabe aos Municípios:

– Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

Imposto que tem como fato gerador a prestação de serviços (por empresa ou profissional autônomo) descritos em lista da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003.

Os contribuintes do imposto são as empresas ou os profissionais autônomos que prestam o serviço tributável. Porém, em alguns casos, os municípios podem atribuir às empresas ou aos indivíduos que tomam os serviços a responsabilidade pelo recolhimento do imposto:

[...] em linhas gerais, o fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha da definição do Código Civil, que, no seu art. 1.212, assim dispõe sobre locação de serviços: “toda a espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”. O trabalho às vezes é predominantemente imaterial (do advogado, professor, cantor, et alii), na maioria das vezes, porém, a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar. (BALEIRO, 2010, p. 491)

Logo, este imposto abrange quaisquer serviços que não tramitam pela competência dos Estados e da União, cabendo ele a competência Municipal. Constituem serviços de ordem material e imaterial, como, por exemplo, os serviços intelectuais e, também, os contábeis, que não são de natureza material.

2.2 Referência histórica do Sistema Tributário Brasileiro

Nos primeiros anos de colonização do Brasil, iniciou-se a tributação com a exploração do Pau-Brasil, quando a coroa portuguesa obrigava os exploradores a pagarem um quinto do que era retirado. Estes tributos, na época, eram pagos com a própria mercadoria, pois não existia circulação de moeda na colônia (MORAES, 2000, p. 108). Com a chegada das capitâneas hereditárias, surgiram novos impostos, advindos da exploração de metais e de pedras preciosas, das colheitas, da pesca e de produtos fabricados na época, atendendo a atos que eram instituídos pelos Reis de Portugal (BALTHAZAR, 2004).

Devido à baixa arrecadação de impostos, foi instituída, pelo Rei de Portugal, uma administração centralizada na colônia, e criado um governo geral. Passaram a existir, pois, dois tipos de tributos: o de natureza ordinária intitulado de “rendas da real fazenda”, enquanto imposto que incidia sobre o monopólio do comércio, e o outro, de natureza extraordinária, “rendas do governo geral”, que incidia sobre todo monopólio de todo engenho, fossem eles dos escravos, passagem dos rios e quinto do pau-brasil que ainda continuavam pagos com os próprios produtos (MATOS, 2007).

A primeira constituição foi criada em março de 1824, sendo intitulada Constituição Política do Império do Brasil, cuja inspiração se deu na constituição francesa de 1791 e na

espanhola de 1812. A primeira constituição nacional consagrou o Brasil como um império de nação livre e independente; seu governo era estabelecido como monarca, hereditário, constitucional e representativo, e seu poder político era exercido pelos poderes legislativo, executivo, judiciário e moderador.

A Constituição criada em 1824, no âmbito da tributação, já trazia, em seu texto, o princípio da legalidade, quando asseverava que nenhum cidadão podia ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, se não em virtude de lei que o diga, e também o princípio da irretroatividade, ao mencionar que nenhuma disposição legal poderia produzir efeitos retroativos. No tocante à Constituição de 1824, em seu artigo sobre a evolução do direito de tributar, Matos (2007) encerra que,

Mais especificamente em direito Tributário, destaca-se a letra da carta Magna que ninguém será isento de contribuir com as despesas do estado e definia também que: a iniciativa sobre os impostos era privada da câmara dos deputados, que as contribuições diretas seriam estabelecidas anualmente pela assembleia Geral, o tesouro nacional administraria a área e cuidaria da arrecadação e da contabilidade, cada província teria a sua assembleia legislativa para legislar sobre a repartição da contribuição direta pelos municípios, bem como a fiscalização e o uso de suas rendas.

Com a Proclamação da República, no ano de 1889, houve um rompimento das relações entre o Estado e a Igreja. Com isso, sucedeu-se uma redução significativa nas despesas. Em 1891, a Constituição da República confirmou o país no federalismo e, quanto à parte tributária, excluiu os municípios da competência fiscal, ficando, assim, a União e os Estados com essa competência; já o Estado ficou com a competência dos municípios. Sobre o federalismo, Ferreira (1995, p. 262) assinala que:

O Estado Federal é uma organização, formada sob a base de uma repartição de competências entre o governo federal e os governos estaduais, de sorte que a União tenha a supremacia sobre os Estados-Membros, e estes sejam entidades dotadas de autonomia constitucional.

A Constituição de 1934 teve mudanças significativas no que tange aos Estados e Municípios. O Estado surge agora com a competência para criar um novo imposto, denominado de Imposto sobre Vendas e Consignações, o IVC, já os Municípios, a partir desta nova constituição, passaram a ter competência para criar outros tributos. Com a Constituição de 1934, foi aperfeiçoada a tributação por competência, ampliados os tributos da União, deixando vedada a bi-tributação e a impossibilidade do exercício cumulativo de competências. De sua parte, Versano (1997, p. 02) analisa que, com a Constituição de 1934, o sistema existente no final do

Império foi adotado sem maiores modificações e, com a mudança do regime de governo para federativo, seria preciso que os Estados e Municípios tivessem suas próprias receitas, ficando, assim, com autonomia financeira.

Com a Constituição de 1981, após a Proclamação da República, aconteceram mudanças na estrutura social e política do país; quanto à área tributária, porém, não houve mudanças de relevância.

A atual Constituição Federal é a sétima na história do Brasil, e foi promulgada em 5 de outubro de 1988. Com ela, foi aperfeiçoado o Sistema Tributário, estabelecendo-se princípios gerais de tributação, ampliando-se o poder de tributar e distribuídas as competências entre os entes federados (União, Distrito Federal, Estados e Municípios). Todos esses entes estão no mesmo plano hierárquico, recebendo tratamento igualitário. A Constituição definiu a cada elemento a sua competência, distintas entre si, sendo que lei alguma poderá alterar a competência atribuída a eles:

De fato, inexistente hierarquia jurídica entre os entes federativos. Todos são pessoas jurídicas dotadas de capacidade política, enquanto atuam dentro de suas esferas de competência, constitucionalmente traçadas. Portanto, a harmonia deve presidir a conveniência dos entes federativos (pessoas políticas). Há, aliás, implícita na Constituição Brasileira a ideia de que desta conveniência harmoniosa resultará o bem de toda a Nação. (CARRAZZA, 2003, p. 129)

Vê-se que, para cada ente da federação, é atribuído o poder de instituir e arrecadar, exercendo a faculdade que lhes foi dada pela Constituição Federal.

O Sistema Tributário Nacional (STN) é um conjunto de regras jurídicas que disciplina a arrecadação de tributos cobrados em todo o país; é previsto na Constituição Federal, nos Arts. 145 a 162, tratando das limitações do poder de tributar, dos impostos dos entes federativos e das repartições das receitas tributárias arrecadadas. Também na Constituição Federal, constam os princípios tributários:

– **Princípio da legalidade** (CF, art. 150, I): tem por finalidade garantir os direitos e os deveres individuais e coletivos, uma vez que, nos Estados democráticos, não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas, também, a própria administração pública. A legalidade, como princípio fundamental do Estado de Direito, não se restringe a vedar ou proibir a tributação sem lei, mas, fundamentalmente, garantir, a todo cidadão, segurança jurídica, econômica e social.

– **Princípio da anterioridade da lei** (CF, art. 150, III, b e c): proíbe a exigência de tributo ou seu aumento “no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que o instituiu”,

a fim de evitar que o contribuinte seja surpreendido pela majoração da carga tributária. É um corolário do princípio da não surpresa.

– **Princípio de irretroatividade da lei** (CF, art. 150, III, a): este princípio é também um princípio geral de direito; visa a impedir que determinada lei produza efeitos sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. A lei não retroage, a menos que seja benígna ao contribuinte.

– **Princípio da isonomia**: trata-se da igualdade de todos perante a lei; este princípio aparece no *caput* do art. 5º da CF como um dos cinco direitos fundamentais.

– **Princípio da uniformidade da tributação** (CF, art. 151, I): “É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município”. A Constituição Federal permite, entretanto, que a União exerça uma política de incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as regiões do País.

– **Princípio da capacidade contributiva** (CF, art. 145, § 1º): visa à justiça fiscal e social, exigindo mais de quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributária para os contribuintes com menor capacidade econômica. Esse princípio atende ao imperativo da redistribuição de renda. Em respeito ao princípio, a legislação tributária deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando conformar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte.

– **Princípio da proibição de confisco** (CF, art. 150, IV); busca proteger o contribuinte da possibilidade de o ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou a sua renda. A análise de cada caso é que permitirá dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes.

2.3 Regime Tributário

No âmbito de uma organização, o que irá definir a incidência para a base de cálculo dos tributos é a escolha do regime tributário e seu devido enquadramento. No Brasil, são quatro os tipos de regimes tributários utilizados nas empresas para enquadramento, conforme seu porte e atividade desenvolvida:

- Lucro Real;
- Lucro Presumido;
- Simples Nacional; e
- Lucro Arbitrado.

O regime de tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas ou equiparadas, usualmente, é o lucro real. Porém os legisladores tributários atentos à alta complexidade da apuração dos impostos pelo lucro real criaram outros regimes tributários como o lucro presumido e o simples nacional, enquanto opções menos onerosas para os contribuintes, no caso de empresas de menor porte.

Cada regime tributário possui sua própria legislação específica em que constam os procedimentos a serem adotados, a fim de estabelecer um enquadramento adequado para determinada atividade desenvolvida. No início de cada ano, é feita a opção por permanecer no regime tributário ou alterá-lo para outro que ofereça maiores benefícios para organização, observando as características da empresa, visando ao alcance da diminuição da carga tributária de maneira legal, sem se falar em sonegação ou fraude perante o Fisco.

Para a verificação opção pelo regime tributário correto, o contador é peça essencial, já que é indispensável o conhecimento da legislação tributária. Apenas a título de exemplo, vale mencionar que, segundo a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, a legislação não permite a alternância do regime tributário dentro de um mesmo exercício; logo, a opção pelo regime errado perdurará durante todo o ano-calendário. Ademais, como consequência de optar por um regime errôneo, tal decisão acarretará, para a empresa, o pagamento de um maior percentual de tributos e contribuições que, fatalmente, aumentará seus custos.

2.3.1 Lucro Real

Todas as empresas, independentemente do seu porte, atividade ou faturamento, podem fazer a opção pelo regime do Lucro Real, definido enquanto “[...] o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda” (SILVA, 2006, p. 01).

No Art. 247 RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração, com observância das leis comerciais.

Algumas empresas ficam obrigadas a adotar o regime de tributação do Lucro Real, seja em função da receita bruta, em razão da atividade desenvolvida, da origem dos lucros, dos benefícios fiscais; sejam eles relativos à isenção ou redução de tributos aplicados ao segmento

dos negócios ou, ainda, em razão do recolhimento de impostos pelo regime de estimativa mensal durante o ano-calendário.

Conforme Artigo 22 da IN RFB 1515, de 24 de novembro de 2014, ficam obrigadas à apuração dos impostos pelo regime do lucro real as empresas que se enquadrem nas seguintes condições:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

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

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

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

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma prevista no art. 4º;

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

§ 1º Considera-se receita total, o somatório:

a) da receita bruta mensal;

b) das demais receitas e ganhos de capital;

c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;

d) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;

e) da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012.

§ 2º A obrigatoriedade a que se refere o inciso III do caput não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita de exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior.

§ 3º Para fins do § 2º, não se considera direta a prestação de serviços realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.

§ 4º Estão obrigadas ao regime de tributação do lucro real as pessoas jurídicas que explorem a atividade de compras de direitos creditórios, ainda que se destinem à formação de lastro de valores mobiliários (securitização).

Como sugerido pelo termo em si, o lucro, nesse regime de tributação, é efetivo, real; ou seja, sua apuração se dá pela soma das receitas, menos os custos e as despesas para determinar o lucro da empresa em determinado período, e os impostos federais incidentes sobre a apuração pelo lucro real são o Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) não-cumulativo e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não-cumulativo.

O IRPJ e a CSLL são apurados anual ou trimestralmente, tendo como base de cálculo o lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações, obedecendo ao artigo 247 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, por meio do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. Já a base de cálculo para o PIS/PASEP é regida pela Lei 10.637, de 2002, artigo 1º, alínea 1º e 2º, e o COFINS regido pela Lei 10.833, de 2003, artigo 1º, alínea 1º e 2º, com incidência não-cumulativa na maioria dos casos; é o valor do faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas mensalmente pela pessoa jurídica, independente de denominação ou classificação contábil.

2.3.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido pode ser considerado uma forma de tributação mais prática e menos onerosa em relação ao Lucro Real para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo que, para apuração dos impostos, aplicam-se percentuais padrões a determinadas atividades sobre a receita bruta de vendas ou serviços, percebida em cada trimestre civil, para a presunção de dado lucro presumido pela aplicação do percentual.

O Imposto de Renda calculado alicerçado neste regime de tributação é auferido pelos valores trimestrais computados e encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, de cada ano-calendário, conforme Lei 1930, de 1996, arts. 1º e 25; RIR/1999, art. 516, em que a manifestação para inclusão ao Lucro Presumido é realizada com o pagamento da primeira quota do Imposto de Renda devido, considerada definitiva para todo o ano-calendário.

Os percentuais de alíquota para presunção do lucro estimado determinado pela Receita Federal estão previstos nas alíneas 1 e 2, do artigo 4, da IN RFB 1.515/2014, e seus percentuais variam entre 1,6%, 8%, 16% e 32%, consoante a atividade exercida pela empresa:

Tabela 1: Percentuais Aplicáveis ao Lucro Presumido

RECEITA DA ATIVIDADE	Percentuais aplicáveis a partir de 1996
REGRA GERAL	-
- Comércio e Indústria	8,0
- Serviços em geral	32,0
ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS	-
- Revenda de Combustíveis (gás inclusive)	1,6
- Serviços de transporte, exceto cargas	16,0
- Transporte de cargas	8,0
- Serviços hospitalares, de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; Nota: Até dezembro de 2008, somente eram permitidos os serviços hospitalares. (Lei 11.727/2008)	8,0
- Intermediação de negócios	32,0
- Administração, locação de bens e direitos	32,0
- Pequenos serviços	16,0

Fonte: Econet Editora.

As pessoas jurídicas que não estão enquadradas nas obrigatoriedades da opção pelo regime do lucro real estabelecidas pelo artigo 22 da IN RFB 1515, de 24 de novembro de 2014, poderão optar pelo regime de tributação do Lucro Presumido pelo artigo 121 da mesma IN RFB 1515, de 24 de novembro de 2014:

Art. 121. As pessoas jurídicas não enquadradas nas disposições contidas no art. 22, cuja receita 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 no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 140, a opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 2º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

§ 3º A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção de que trata este artigo com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

§ 4º Não poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas resultantes de evento de incorporação ou fusão enquadradas nas disposições contidas no art. 22, ainda que qualquer incorporada ou fusionada fizesse jus ao referido regime antes da ocorrência do evento, não se lhes aplicando o disposto no art. 4º da Lei nº 9.964, de 10

de abril de 2000. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1556, de 31 de março de 2015)

§ 5º O disposto no §4º não se aplica no caso em que a incorporadora estivesse submetida ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis) antes do evento de incorporação. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1556, de 31 de março de 2015).

Os impostos federais incidentes sobre este regime de tributação são o Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) cumulativo e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) cumulativo. Para o cálculo do Imposto de Renda, aplica-se a alíquota de 15% sobre a base de cálculo e a alíquota de 10% sobre o adicional do IRPJ, quando a base de cálculo ultrapassar o limite de R\$ 60.000,00 por trimestre. Já para cálculo da Contribuição Social, aplica-se a alíquota de 9% sobre a base de cálculo e não há adicional. Para o cálculo do PIS, aplica-se a alíquota de 0,65% sobre o faturamento e a alíquota de 3% para cálculo do COFINS.

2.3.3 Simples Nacional

Instituído pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, o Simples Nacional é um regime tributário simplificado e compartilhado que estabelece a normatização geral referente à arrecadação, cobrança e fiscalização dos tributos; é um regime aplicável somente a microempresas e empresas de pequeno porte. O artigo 3º da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, considera que, para serem optantes pelo regime do Simples Nacional, as empresas terão que ser enquadradas nos seguintes tópicos:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);

II - 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 igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Ainda que a organização seja uma microempresa ou uma empresa de pequeno porte e que não ultrapasse o limite da receita bruta durante o ano, existem algumas atividades que possuem Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) não permitidas para atuar no Simples Nacional, conforme a Resolução CGSN 94, de 29 de novembro de 2011, em seu Art. 8º, § 1º:

Art. 8º Serão utilizados os códigos de atividades econômicas previstos na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) informados pelos

contribuintes no CNPJ, para verificar se a ME ou EPP atende aos requisitos pertinentes.

§ 1º O Anexo VI relaciona os códigos da CNAE impeditivos ao Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, caput).

O artigo 1º da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, destaca que o Simples Nacional engloba a participação de todos os entes federados, a União, Distrito Federal, Estados e Municípios. Sua administração cabe a um Comitê Gestor integrado por oito grupos: quatro pertencentes à Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB), dois ao Estado e Distrito Federal e dois no âmbito Municipal.

O Simples Nacional foi instituído pelo artigo 12, da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2007, sendo um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte; por conseguinte, contempla a arrecadação dos seguintes impostos em um documento único de arrecadação, em conformidade com o artigo 13 da supracitada lei:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; (efeitos: a partir de 01/07/2007);

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; (efeitos: a partir de 01/07/2007);

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; (efeitos: a partir de 01/07/2007);

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; (efeitos: a partir de 01/07/2007);

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; (efeitos: a partir de 01/07/2007);

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008) (efeitos: a partir de 01/01/2009);

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; (efeitos: a partir de 01/07/2007);

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. (efeitos: a partir de 01/07/2007).

Marins e Bertoldi (2007, p. 132) também se posicionam sobre o assunto:

Com natureza jurídica de regime tributário especial, o Simples Nacional cria para o contribuinte um conceito próprio e unificado para a cobrança dos impostos e contribuições abrangidos pelo seu microsistema. Por envolver simultaneamente oito tributos e um imensurável leque de atividades empresariais, o regime jurídico criado para a apuração da base de cálculo e da

alíquota aplicável ganhou disciplina complexa, repleta de particularidades e, além disso, marcada por numerosas exceções.

A sistemática do Simples Nacional baseia-se na forma de apuração e recolhimento do imposto cuja sua alíquota será determinada em relação à receita bruta anual e a incidência da alíquota será fundamentada na receita bruta mensal:

Embora a apuração seja mensal, a determinação da alíquota se faz com base na receita bruta anual, com base nos 12 meses anteriores ao do período de apuração, independentemente do ano-calendário. Nos casos em que a empresa optante tenha menos de 12 meses de atividade, será considerada a média dos meses de atividade efetiva. Para a determinação da alíquota, o contribuinte deverá enquadrar-se em uma das seis tabelas que integram a Lei Complementar, referentes às seguintes atividades: I-comércio; II-indústria; III-serviços e locação de bens móveis; e IV-serviços [...]

[...] Determinada a alíquota em bases anuais, a base de cálculo será apurada mensalmente, de acordo com dois critérios à escolha do contribuinte: receita bruta auferida no mês ou receita bruta recebida no mês. Contabilmente, a primeira refere-se ao regime de competência, apurável de acordo com o valor das notas fiscais emitidas pelo contribuinte, e a segunda consiste no regime de caixa, que corresponde à resultante das receitas abrangidas pelo regime especial, efetivamente recebidas no mês de apuração (dinheiro ingressado no caixa ou reconhecimento de receitas, na medida do recebimento). (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 132)

Assim, em concordância com o Artigo 18 da lei em tela, o valor do imposto devido pela microempresa ou empresa de pequeno porte que opte pelo Simples Nacional, embora seja recolhido em uma única guia, suas alíquotas, para determinação do valor dos impostos, diferem de acordo com a atividade exercida pela empresa, sendo expressas em seis anexos diferentes, definidos pela atuação comercial:

- Anexo I: refere-se a empresas do setor do Comércio cujas receitas são provenientes de revenda de mercadorias;
- Anexo II: refere-se a empresas do setor das Indústrias cujas receitas são provenientes da venda de produtos industrializados;
- Anexo III: refere-se a empresas Prestadoras de Serviços e que sejam Locadoras de Bens Móveis, como, por exemplo: agências de viagens, creches, corretagem de seguros e fisioterapia;
- Anexo IV: refere-se a empresas também Prestadoras de Serviços de atividades como: serviços advocatícios, serviços de vigilância e limpeza;

- Anexo V: refere-se a empresas cuja receita advenha, também, da Prestação de Serviços de atividade como: administração e locação de imóveis de terceiros, academias de danças e elaboração de programas de computadores;
- Anexo VI: refere-se a empresas Prestadoras de Serviços de atividades como: medicina, seja laboratorial ou enfermagem, odontologia e arquitetura.

Para cálculo da alíquota a ser utilizada em determinada competência, o contribuinte recorrerá à receita bruta acumulada dos últimos doze meses anteriores ao período de apuração dos impostos para identificar a faixa em que a empresa se enquadra em determinado anexo naquela competência. A apuração da guia é efetuada por meio de um sistema eletrônico que leva o nome de Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS-D). A seguir uma guia de Simples Nacional para exemplificação:

Figura 1: Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS

	MINISTÉRIO DA FAZENDA CGSN	02 COMPETÊNCIA	
		03 NÚMERO DO CNPJ	
DOCUMENTO DE ARRECAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL DAS		04 DATA DE VENCIMENTO	
		05 VALOR DO PRINCIPAL	
01 NOME EMPRESARIAL		06 VALOR DA MULTA	
		07 VALOR DOS JUROS E FOLGAS ENCARGOS	
Número do Documento: 00.00.00000.0000000-0 Data limite para acolhimento: dd/mm/aaaa		08 VALOR TOTAL	
		09 AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA (Somente em dias úteis)	
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> 81770000000 0 01093659970 2 41131079703 9 00143370831 8 </div> 			

Fonte: Os autores.

Os valores e demais dados que forem informados no PGDAS-D possuem características declaratórias, isto é, o preenchimento demonstra a confissão da dívida para com a Receita Federal do Brasil; logo, no caso da não efetuação do pagamento do tributo, a União tem o poder de exigí-los.

2.3.4 Lucro Arbitrado

De acordo com Cassone (2011, p. 281): “[...]o arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do IR utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte”. O

arbitramento é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir com suas obrigações acessórias que se relacionam à determinação do Lucro Real ou Presumido. Ao ser reconhecida a receita bruta da empresa, o contribuinte poderá optar por efetuar o recolhimento do IR de acordo com as regras do Lucro Arbitrado, desde que ocorra uma das seguintes hipóteses, de acordo com o RIR/1999, art. 530:

1. A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - a) Identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou;
 - b) Determinar o lucro real.
2. O contribuinte deixar de apresentar à autoridade os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular;
3. O contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;
4. O comissário ou representante da PJ estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior.
5. O contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.
6. O contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real.

Desse modo, o Lucro Arbitrado é uma forma de tributação que somente deve ser aplicada como última alternativa válida para a apuração dos tributos, que se dá tanto pelo Fisco quanto pelo contribuinte, quando, após um estudo conciso, confirma-se a ausência total de integridade nas informações contábeis escrituradas pela empresa, devido à falta de documentos ou de elementos que possibilitem a verificação da base de cálculo dos impostos.

2.4 Alterações Promovidas pela Lei Complementar 147/2014

A Lei Complementar 147, de 07 de agosto de 2014, alterou a Lei Complementar 123, de 2006, que institui o Estatuto da Micro e Pequena Empresa e dispõe sobre o Simples Nacional, com o objetivo de facilitar e desonerar milhares de microempresas e empresas de pequeno porte, além de incentivar a criação de novas empresas em todo o país. Tal lei foi sancionada, sem vetos, possibilitando o ingresso de 142 atividades do ramo de serviços.

“Chamo esse projeto de universalização do Simples”, resumiu a presidenta Dilma Roussef. “Fica claro que sancionamos o projeto com a incorporação de todas as categorias ao Simples. Agora profissionais como advogados, corretores e fisioterapeutas estão abarcados pela lei, não havendo veto [ao projeto].” (ROUSSEF, DILMA. Sancionado Projeto que amplia o Supersimples para 140 novas atividades: 21/08/2014. Reportagem de Christina Peres).

A principal alteração proporcionada pela Lei Complementar 147 foi a implantação de atividades que antes possuíam CNAE's impeditivos e a criação de um novo Anexo VI do Simples Nacional, para empresas prestadoras de serviços, prevendo alíquotas entre 16,93% e 22,45% e permitindo que se opte pelo Simples Nacional, desde que, em função de estudos e planejamentos, sejam verificadas vantagens, benefícios ou desvantagens que essa mudança pode proporcionar para a empresa em âmbito fiscal.

A Lei Complementar 147/2014 prenuncia, em suas normas, que as microempresas ou empresas de pequeno porte que exerçam as seguintes atividades poderão definir-se pelo Simples Nacional, a partir de 01/01/2015:

a) Tributadas com base nos Anexos I ou II da LC 123/2006: produção e comércio

atacadista de refrigerantes;

b) Tributadas com base no Anexo III da LC 123/2006:

- Fisioterapia;
- Corretagem de seguros;
- Serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, na modalidade fluvial, ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes e trabalhadores (retirando-se o ISS e acrescentando-se o ICMS);

c) Tributada com base no Anexo IV da LC 123/2006: serviços advocatícios;

d) Tributadas com base no (novo) Anexo VI da LC 123/2006:

- medicina, inclusive laboratorial e enfermagem;
- medicina veterinária;
- odontologia;
- psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia; clínicas de nutrição, de vacinação e bancos de leite;
- serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação;

- arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodesia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia;
- representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros;
- perícia, leilão e avaliação;
- auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração;
- jornalismo e publicidade;
- agenciamento, exceto de mão-de-obra;
- outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, desde que não sujeitas à tributação na forma dos Anexos III, IV ou V da LC 123/2006.

As empresas que estejam enquadradas nas atividades específicas de produção e comércio atacadista de refrigerantes, de fisioterapia, corretagem de seguros em geral e serviços advocatícios, que foram constituídas após a implementação e regulamentação da Lei Complementar 147/2014 puderam realizar a opção pelo regime do Simples Nacional ainda no ano de 2014. Já as empresas já constituídas, tanto desses setores específicos quanto às empresas que exerçam as demais atividades econômicas supracitadas poderiam realizar a opção no primeiro dia útil do ano de 2015.

CAPÍTULO 3 – CASO PRÁTICO

3.1 Identificação da Organização Objeto de Estudo

Este capítulo objetiva estudar o caso prático de uma empresa de pequeno porte, prestadora de serviços e que, conforme seu CNAE, trabalha no ramo de prestação de serviços de atividades médicas ambulatoriais, com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos. Para a realização da análise desse caso prático será preservada a razão social da empresa; todavia, os valores e as informações ora expressas concentram dados reais.

A empresa em questão, até o ano de 2014, embora seja uma empresa de pequeno porte, possuía CNAE impeditivo para optar pelo Simples Nacional, estando, assim, obrigada a permanecer no regime de apuração do Lucro Presumido. Com a implementação da Lei Complementar 147/2014, foi aberto espaço para diversas atividades relacionadas à prestação de serviços e uma das classificações que adentraram na Lei do Simples foi a de Atividades Médicas Ambulatoriais, propiciando, então, um estudo tributário para avaliar qual seria o regime de tributação mais viável para os negócios da empresa.

Esta seção dedicar-se-á, portanto, à análise das informações e dos dados da empresa, por meio de um comparativo focado em dois regimes de tributação: o Lucro Presumido e o Simples Nacional, a fim de demonstrar qual regime tributário é o mais favorável, economicamente, para o desenvolvimento e crescimento da empresa em estudo.

3.2 Simulação de Planejamento Tributário pelos Regimes do Lucro Presumido e Simples Nacional

Serão expostos, na Tabela 2, os valores dos tributos que foram recolhidos no ano de 2015 pela empresa estudada pelo regime do Lucro Presumido nos quatro trimestres do ano-calendário em comparativo com os valores que ela iria recolher se optasse pelo Simples Nacional como seu regime de tributação. É importante salientar que a empresa estudada não apresenta folha de pagamento, sendo que os resultados obtidos são rateados aos sócios por meio da distribuição de lucros.

Tabela 2: Comparativo de Recolhimento: Lucro Presumido x Simples Nacional

TRIMESTRES	LUCRO PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL		DIFERENÇA EM MOEDA		DIFERENÇA EM %	
1º TRIMESTRE	IRPJ	R\$ 16.524,51	IRPJ	R\$ 54.286,77	IRPJ	-R\$ 29.279,08	IRPJ	-53,93%
1º TRIMESTRE	CSLL	R\$ 6.796,95	CSLL					
1º TRIMESTRE	PIS	R\$ 300,29	PIS					
1º TRIMESTRE	COFINS	R\$ 1.385,95	COFINS					
1º TRIMESTRE	-	-	CPP					
1º TRIMESTRE	ISS VARIÁVEL	R\$ 10.108,98	ISS	R\$ 14.373,76	ISS	-R\$ 4.264,78	ISS	-29,67%
2º TRIMESTRE	IRPJ	R\$ 17.603,46	IRPJ	R\$ 57.172,54	IRPJ	-R\$ 30.699,89	IRPJ	-53,70%
2º TRIMESTRE	CSLL	R\$ 7.117,69	CSLL					
2º TRIMESTRE	PIS	R\$ 311,90	PIS					
2º TRIMESTRE	COFINS	R\$ 1.439,60	COFINS					
2º TRIMESTRE	-	-	CPP					
2º TRIMESTRE	ISS VARIÁVEL	R\$ 10.592,23	ISS	R\$ 15.114,71	ISS	-R\$ 4.522,47	ISS	-29,92%
3º TRIMESTRE	IRPJ	R\$ 14.158,27	IRPJ	R\$ 48.438,36	IRPJ	-R\$ 25.916,03	IRPJ	-53,50%
3º TRIMESTRE	CSLL	R\$ 6.170,65	CSLL					
3º TRIMESTRE	PIS	R\$ 390,57	PIS					
3º TRIMESTRE	COFINS	R\$ 1.802,84	COFINS					
3º TRIMESTRE	-	-	CPP					
3º TRIMESTRE	ISS VARIÁVEL	R\$ 8.887,77	ISS	R\$ 12.768,77	ISS	-R\$ 3.880,99	ISS	-30,39%
4º TRIMESTRE	IRPJ	R\$ 15.922,85	IRPJ	R\$ 53.568,32	IRPJ	-R\$ 29.543,57	IRPJ	-55,15%
4º TRIMESTRE	CSLL	R\$ 6.577,24	CSLL					
4º TRIMESTRE	PIS	R\$ 271,52	PIS					
4º TRIMESTRE	COFINS	R\$ 1.253,15	COFINS					
4º TRIMESTRE	-	-	CPP					
4º TRIMESTRE	ISS VARIÁVEL	R\$ 9.829,05	ISS VARIÁVEL	R\$ 14.121,07	ISS VARIÁVEL	-R\$ 4.292,02	ISS VARIÁVEL	-30,39%

Fonte: Empresa em estudo – adaptada pelos autores.

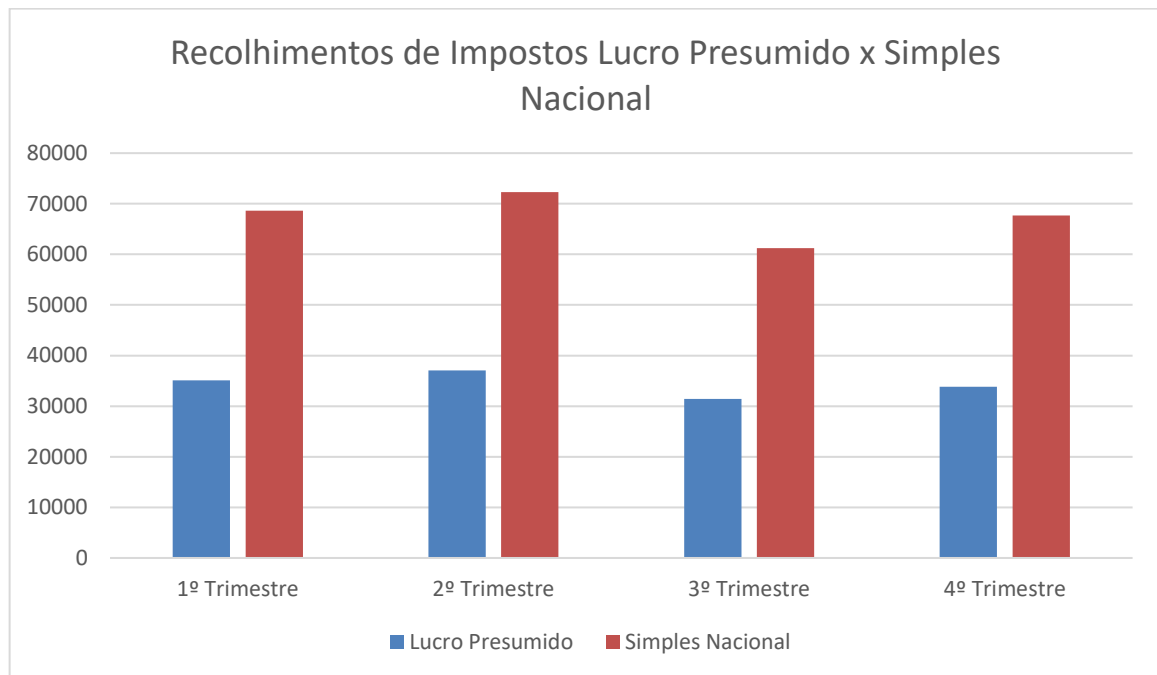
Foram analisados os valores recolhidos no ano de 2015 pela empresa no Lucro Presumido e os valores que a empresa recolheria se optasse pelo regime do Simples Nacional. Pode-se observar que, somados os valores pagos em relação ao ISS, no ano de 2015, pelo Lucro Presumido, a empresa recolheu valor de R\$ 39.418,03 e, pelo Simples Nacional, a empresa recolheria o valor de R\$ 56.378,31, tendo uma diferença de R\$ 16.960,28. Esse valor representa uma diferença, em percentual, de 30,08% de recolhimento a maior de ISS se a empresa fosse optante pelo Simples Nacional.

Se somados os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS no ano de 2015 pelo Lucro Presumido, o valor pago seria de R\$ 98.617,54. Já no Simples Nacional, a empresa recolheria, além de o IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, a CPP também somada a alíquota do Simples no valor de R\$ 213.465,99, tendo uma diferença de R\$ 114.848,47. Esse valor representa uma diferença em percentual de 53,80% de recolhimento a maior de tributos se a empresa optasse pelo Simples Nacional.

3.3 Vantagens e Desvantagens apresentadas pelos Regimes do Lucro Presumido e Simples Nacional

Para melhor demonstrar os efeitos das modalidades de regime de tributação do Lucro Presumido e do Simples Nacional, na continuidade, o Gráfico 1 contempla a comparação dos recolhimentos de todos os tributos nos 4º trimestres do ano de 2015.

Gráfico 1 – Recolhimentos de Impostos Lucro Presumido x Simples Nacional



Fonte: Empresa estudada – adaptado pelos autores.

Tendo em vista o Gráfico 1, em todos os trimestres do ano de 2015, a empresa teria um gasto maior, caso fosse tributada pelo Simples Nacional. Nos quatro trimestres, a empresa pagou de tributos pelo lucro presumido R\$ 137.425,44; se ela tivesse optado pelo Simples Nacional, teria pago de tributos R\$ 269.844,30, uma diferença expressiva de, aproximadamente, 49% a mais. Logo, a melhor opção para o regime de tributação da empresa estudada é a permanência no Lucro Presumido, no qual ela se encontra.

No Simples Nacional, a empresa se enquadraria no Anexo VI, uma classificação desvantajosa, devido às alíquotas serem maiores do que as encontradas no Lucro Presumido; além disso, no Simples Nacional, a empresa pagaria um tributo a mais, a Contribuição Previdênciária Patronal. Sintetizando: no caso, a escolha pela permanência no Lucro Presumido é mais lucrativa pelo não pagamento da Contribuição Previdenciária Patronal e pelas alíquotas menores em decorrência de uma situação atípica: pela ausência da folha de pagamento.

CONCLUSÕES

Sabendo que o Brasil é um dos países que possui uma das mais elevadas cargas tributárias e onde a legislação tributária é de complexo entendimento, o planejamento tributário se torna uma ferramenta essencial para a permanência, o desenvolvimento e crescimento das empresas.

Nesta pesquisa, analisou-se o papel do profissional contábil como instrumento essencial no auxílio das empresas para a realização de um planejamento tributário que visa à diminuição dos impostos de forma lícita. Verificou-se, também, os tipos de regime de tributação em que uma empresa pode se enquadrar, quais os quesitos para esse enquadramento e os impostos que incidem em cada um deles.

Para tanto, houve a explanação de um caso prático, em uma empresa optante pelo Lucro Presumido que estava impossibilitada de escolher pelo Simples Nacional, pois sua atividade exercida era impeditiva. Com a alteração da Lei Complementar 147/2014, novas atividades do ramo de prestação de serviços entraram para o Simples Nacional, uma delas era a atividade exercida pela empresa em estudo. A partir dessa possibilidade de escolha de um novo regime de tributação, foi desenvolvido o estudo comparativo para apurar o impacto que a opção pelo Simples Nacional traria para a empresa e, como resultado, obteve-se uma desvantagem significativa, sendo que o melhor caminho para a empresa em pauta foi a permanência no Lucro Presumido já que a empresa não possui folha de pagamento e no simples nacional recolheria também a contribuição previdenciária.

Portanto, o planejamento tributário é um aliado não somente no que concerne à maximização dos lucros da empresa, mas, também, para sua permanência no mercado competitivo, principalmente, para empresas de pequeno porte que têm a necessidade de reduzir seus custos para poderem sobreviver e suportarem a concorrência de um mercado altamente competitivo.

REFERÊNCIAS

ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, U. C. **A resistência ao pagamento de Tributos no Brasil** – Uma breve análise histórica e humanística. Disponível em <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/2lzt/a-resistencia-ao-pagamento-de-tributos-no-brasiluma-breve-analise-historica-e-humanistica-ubaldo-cesar-balthazar-andre-zampieri-alves>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

BASTOS, C. R. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002.

BÔAS, B. V. **Metade das empresas fecha as portas no Brasil após quatro anos, diz IBGE**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/09/1677729-metade-das-empresas-fecha-as-portas-no-brasil-apos-quatro-anos-diz-ibge.shtml>>. Acesso em: 09 mar. 2016.

BORGES, H. B. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Instrução Normativa RBF 1515**, de 24 de novembro de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=586>>. Acesso em: 08 jun. 2016.

_____. **Lei Complementar 147**, de 07 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em: 15 out. 2016.

_____. **Lei Complementar 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 08 jun. 2016.

_____. **Lei 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Da Cobrança não-cumulativa da COFINS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 08 jun. 2016.

_____. **Lei 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Da cobrança não-cumulativa do PIS e do Pasep. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 08 jun. 2016.

_____. **Decreto 3000**, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 08 jun. 2016.

_____. **Lei 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 08 jun. 2016.

_____. **Lei 7.689**, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 25 out. 2016.

_____. **Lei 4.502**, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 08 jun. 2016.

_____. Receita Federal do Brasil. **Regime de Incidência não cumulativa**. Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidencianaocumulativa.htm#Base de cálculo](http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidencianaocumulativa.htm#Base%20de%20c%C3%A1lculo)>. Acesso em: 06 jun. 2016.

_____. Receita Federal do Brasil. **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/CSLL>>. Acesso em: 25 out. 2016.

_____. Receita Federal do Brasil. **Contribuição para Pis/Pasep e Cofins**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/pis-pasep-cofins>>. Acesso em: 25 out. 2015.

CARRAZZA, A. R. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CASSONE, V. **Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CASSONE, V.; CASSONE, M. E. T. **Processo Tributário Teoria e Prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CEZÁRIA, M. **Carga tributária chega a R\$ 2 trilhões em 2015, com alta de 7,2%**. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/12/1723982-carga-tributaria-bate-recorde-e-chega-a-r-2-trilhoes-em-2015.shtml>>. Acesso em: 08 jun. 2016.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei5172-1966-codigo-tributario-nacional.htm>>. Acesso em: 25 mai. 2016.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. Deliberação CVM 29 de 05 de Fevereiro de 1986. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deli/anexos/0001/deli029.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 785/95 – Aprovação NBCT1 – das características da informação contábil. Disponível em: <http://www.fundata.or.br/legislação/Normas_Contabeis/RescCFC_785_1995>. Acesso em: 15 mar. 2016.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564>. Acesso em: 25 maio 2016.

DENARI, Z. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2008.

DILMA SANCIONA LEI DO NOVO SIMPLES NACIONAL. Brasília: Agência PT, 2014. Disponível em: <<http://www.pt.org.br/dilma-sanciona-lei-do-novo-simples-nacional/>>. Acesso em: 15 out. 2016.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, E. M. **Manual de direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FERREIRA, L. P. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FORTES, J. C. **Manual do Contabilista**: uma abordagem teórico-prática da profissão contábil. São Paulo: Saraiva, 2005.

FRANCO, Hi.; MARRA, H. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FUNDAP – FUNDAÇÃO DO DESENVOLVIMENTO ADMINISTRATIVO. **Programa de Gestão Governamental Curso Planejamento e Orçamento no Município**, São Paulo, 15 junho 2009. Disponível em: <http://pgg.fundap.sp.gov.br/plan/pdfs/Capitulo_2.pdfv>. Acesso em: 15 mar. 2016.

GHEMAWAT, P. **A estratégia e o cenário dos negócios: texto e casos**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

HESSEL, R. **Sem saída 191 mil empresas fecharam a portas no país em 2015**. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2015/08/10/internas_economia,676815/>. Acesso em: 10 mar. 2016.

HOUAISS, A. **Dicionário Eletrônico da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

HUCK, H. M. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IUDICIBUS, S. de M. **Contabilidade: uma visão crítica e o caminho para o futuro**. São Paulo. CRCSP, 1990.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MALERBI, D. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, J.; BERTOLDI, M. M. **Simples Nacional Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado LC 123, de 14.12.2006 LC 127, de 14.08.2007**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARION, J. C. **Contabilidade Empresarial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1988.

MATOS, M. L. B. S. **A evolução histórica do Direito Tributário**. Descrição histórica do Direito Tributário, sua evolução e surgimento de alguns tributos até a Constituição de 88. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Acesso em: 26 mai. 2016.

MORAES, B. R. **Compendio de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MOREIRA, A. **Brasil tem a maior carga tributária da América Latina**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>>. Acesso em: 08 jun. 2016.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

REVISTA ELETRÔNICA. Econet Editora. Opção pelo Lucro Presumido Trimestral. Disponível em: <http://www.econeteditora.com.br/index.asp?url=/agenda/oe-ag/09/lucro_presumido_trimestral.php?1=1>. Acesso em: 25 out. 2016.

SÁ, A. L. de. **Perícia Contábil**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, A. R. dos. **Metodologia Científica: A construção do conhecimento**. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SCHWEZ, N. Responsabilidade Social: Meta e desafio do profissional da contabilidade para o próximo milênio. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 130, jul./ago., 2001.

SILVA, J. M.; RODRIGUES, A. I. **LALUR – Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real 2006**. 4. ed. São Paulo: Cenofisco, 2006.

SILVA, T. M. **Currículo Flexível: Evolução e competência**. Artigo publicado na Revista Brasileira de Contabilidade do CFC, p. 26, n. 121, já./fev. 2000.

SIMON, H. A. **Comportamento Administrativo**. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1970.

THOMPSON JR, A. A.; STRCKLAND III, A. J. **Planejamento Estratégico: Elaboração, Implementação e Execução**. 1. ed. São Paulo: Pioneira, 2002.

TIFFANY, P.; PETERSON, S. D. **Planejamento Estratégico para Dummies**. 10. ed. São Paulo: Campus, 1999.

VERSANO, R. A. **A evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo de século: anotação e reflexões para futuras reformas**. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564>. Acesso em: 27 mai. 2016.

WRIGHT, P.; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO EFETUADO PARA O LUCRO PRESUMIDO

Demonstração das Notas Fiscais que integram o faturamento do ano para base de cálculo dos impostos.

jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15
R\$ 1.050,00	R\$ 4.000,00	R\$ 1.050,00	R\$ 3.840,00	R\$ 1.000,00	R\$ 44.568,10
R\$ 1.050,00	R\$ 15.326,60	R\$ 1.050,00	R\$ 2.600,00	R\$ 2.800,00	R\$ 7.514,88
R\$ 1.050,00	R\$ 1.050,00	R\$ 660,00	R\$ 300,00	R\$ 1.250,00	R\$ 21.560,94
R\$ 26.125,75	R\$ 1.050,00	R\$ 42.776,65	R\$ 29.555,40	R\$ 28.783,03	R\$ 2.600,00
R\$ 3.840,00	R\$ 3.840,00	R\$ 6.163,56	R\$ 1.050,00	R\$ 4.800,00	R\$ 7.650,00
R\$ 1.050,00	R\$ 1.050,00	R\$ 22.710,90	R\$ 1.050,00	R\$ 1.050,00	R\$ 1.050,00
R\$ 1.050,00	R\$ 2.600,00	R\$ 1.050,00	R\$ 47.165,01	R\$ 400,00	R\$ 20.485,28
R\$ 5.106,94	R\$ 7.000,00	R\$ 1.050,00	R\$ 4.412,24	R\$ 2.600,00	R\$ 1.050,00
R\$ 51.473,52	R\$ 1.050,00	R\$ 1.050,00	R\$ 21,76	R\$ 5.500,00	R\$ 262,65
R\$ 72.278,25	R\$ 1.050,00	R\$ 2.800,00	R\$ 1.050,00	R\$ 800,00	R\$ 5.752,80
R\$ 752,43	R\$ 38.016,60	R\$ 1.050,00	R\$ 7.440,00	R\$ 48.983,03	R\$ 67.072,40
R\$ 10.850,00		R\$ 1.050,00	R\$ 98.484,41		R\$ 20.150,00
R\$ 400,00		R\$ 7.180,00			R\$ 1.000,00
R\$ 176.076,89		R\$ 2.600,00			R\$ 1.050,00
		R\$ 290,70			R\$ 3.840,00
		R\$ 66,30			R\$ 205.607,05
		R\$ 6.864,22			
		R\$ 13.970,15			
		R\$ 9.440,00			
		R\$ 122.872,48			
jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
R\$ 1.050,00	R\$ 1.920,00	R\$ 7.700,00	R\$ 7.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.200,00
R\$ 24.707,20	R\$ 6.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 7.370,00	R\$ 1.000,00	R\$ 6.640,00
R\$ 1.050,00	R\$ 17.202,64	R\$ 1.000,00	R\$ 1.400,00	R\$ 13.995,78	R\$ 1.000,00
R\$ 2.600,00	R\$ 39.605,36	R\$ 45.419,92	R\$ 2.500,00	R\$ 4.800,00	R\$ 1.000,00
R\$ 2.600,00	R\$ 6.585,60	R\$ 6.431,44	R\$ 1.000,00	R\$ 2.400,00	R\$ 40.565,60
R\$ 1.050,00	R\$ 196,35	R\$ 10.150,00	R\$ 3.840,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
R\$ 1.050,00	R\$ 1.000,00	R\$ 19.503,66	R\$ 41.593,28	R\$ 7.600,00	R\$ 945,07
R\$ 2.600,00	R\$ 1.000,00	R\$ 3.840,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 644,70
R\$ 1.050,00	R\$ 1.000,00	R\$ 2.500,00	R\$ 6.600,00	R\$ 1.000,00	R\$ 54.474,58
R\$ 1.050,00	R\$ 1.000,00	R\$ 14.590,20	R\$ 72.303,28	R\$ 101,83	R\$ 6.213,56
R\$ 3.600,00	R\$ 500,00	R\$ 1.000,00		R\$ 7.785,74	R\$ 113.683,51
R\$ 2.700,00	R\$ 7.600,00	R\$ 1.000,00		R\$ 57.650,62	
R\$ 3.840,00	R\$ 83.609,95	R\$ 35.676,98		R\$ 5.596,84	
R\$ 1.050,00		R\$ 5.639,72		R\$ 34.117,38	
R\$ 49.997,20		R\$ 1.000,00		R\$ 2.600,00	
		R\$ 2.700,00		R\$ 141.648,19	
		R\$ 1.000,00			
		R\$ 2.500,00			
		R\$ 162.651,92			

Demonstração das Notas que integram a base de cálculo para a retenção de IRRF nas notas emitidas de Prestação de Serviços.

NOTAS EMITIDAS PARA PESSOA JURÍDICA PARA CÁLCULO DO IRRF					
jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15
R\$ 26.125,75	R\$ 4.000,00	R\$ 42.776,65	R\$ 3.840,00	R\$ 28.783,03	R\$ 44.568,10
R\$ 3.840,00	R\$ 15.326,60	R\$ 6.163,56	R\$ 29.555,40	R\$ 4.800,00	R\$ 7.514,88
R\$ 5.106,94	R\$ 3.840,00	R\$ 22.710,90	R\$ 47.165,01	R\$ 33.583,03	R\$ 21.560,94
R\$ 51.473,52	R\$ 23.166,60	R\$ 6.864,22	R\$ 4.412,24		R\$ 20.485,28
R\$ 72.278,25		R\$ 13.970,15	R\$ 84.972,65		R\$ 5.752,80
R\$ 752,43		R\$ 9.440,00			R\$ 67.072,40
R\$ 10.850,00		R\$ 101.925,48			R\$ 20.150,00
R\$ 170.426,89					R\$ 3.840,00
					R\$ 190.944,40
jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
R\$ 24.707,20	R\$ 1.920,00	R\$ 45.419,92	R\$ 7.000,00	R\$ 13.995,78	R\$ 6.640,00
R\$ 1.050,00	R\$ 17.202,64	R\$ 6.431,44	R\$ 3.840,00	R\$ 4.800,00	R\$ 40.565,60
R\$ 3.840,00	R\$ 39.605,36	R\$ 10.150,00	R\$ 41.593,28	R\$ 7.785,74	R\$ 945,07
R\$ 29.597,20	R\$ 6.585,60	R\$ 19.503,66	R\$ 52.433,28	R\$ 57.650,62	R\$ 644,70
	R\$ 65.313,60	R\$ 3.840,00		R\$ 5.596,84	R\$ 54.474,58
		R\$ 14.590,20		R\$ 34.117,38	R\$ 6.213,56
		R\$ 35.676,98		R\$ 123.946,36	R\$ 109.483,51
		R\$ 5.639,72			
		R\$ 141.251,92			

Demonstração do Cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre as notas de prestação de serviços.

jan/15	fev/15	mar/15
R\$ 170.426,89	R\$ 23.166,60	R\$ 101.925,48
x Alíquota de 1,5%	x Alíquota de 1,5%	x Alíquota de 1,5%
R\$ 2.556,40	R\$ 347,50	R\$ 1.528,87
abr/15	mai/15	jun/15
R\$ 84.972,65	R\$ 33.583,03	R\$ 190.944,40
x Alíquota de 1,5%	x Alíquota de 1,5%	x Alíquota de 1,5%
R\$ 1.274,59	R\$ 503,75	R\$ 2.864,16
jul/15	ago/15	set/15
R\$ 29.597,20	R\$ 65.313,60	R\$ 141.251,92
x Alíquota de 1,5%	x Alíquota de 1,5%	x Alíquota de 1,5%
R\$ 443,96	R\$ 979,73	R\$ 2.118,77
out/15	nov/15	dez/15
R\$ 52.433,28	R\$ 123.946,36	R\$ 109.483,51
x Alíquota de 1,5%	x Alíquota de 1,5%	x Alíquota de 1,5%
R\$ 786,50	R\$ 1.869,20	R\$ 1.642,25

No cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), aplica-se a alíquota de 1,5% sobre o valor bruto da Nota Fiscal de Prestação de Serviços emitida para Pessoas Jurídicas, que deve ser igual ou maior ao valor de R\$ 666,66, pois a operação deve resultar numa guia de valor mínimo de R\$ 10,00 reais, sendo que a retenção do IRRF não se aplica a notas emitidas para pessoas físicas e para notas emitidas para pessoas jurídicas, cujo valor da aplicação do percentual sobre a nota resulte em um valor abaixo de R\$ 10,00. O IRRF deve ser pago pelo tomador do serviço (cliente da empresa em estudo) e abatido do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) a recolher.

Demonstração das Notas que integram a base de cálculo para a retenção do PIS, COFINS e CSLL nas notas emitidas de Prestação de Serviços.

NOTAS EMITIDAS PARA PESSOA JURÍDICA QUE INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO PARA CÁLCULO DO PIS, COFINS E CSLL RETIDAS SOBRE A NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS					
jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15
R\$ 26.125,75	R\$ 15.326,60	R\$ 42.776,65	R\$ 3.840,00	R\$ 28.783,03	R\$ 44.568,10
R\$ 3.840,00	R\$ 3.840,00	R\$ 6.163,56	R\$ 29.555,40	R\$ 4.800,00	R\$ 7.514,88
R\$ 5.106,94	R\$ 19.166,60	R\$ 22.710,90	R\$ 47.165,01	R\$ 33.583,03	R\$ 21.560,94
R\$ 51.473,52		R\$ 6.864,22	R\$ 80.560,41		R\$ 20.485,28
R\$ 72.278,25		R\$ 13.970,15			R\$ 5.752,80
R\$ 10.850,00		R\$ 9.440,00			R\$ 67.072,40
R\$ 169.674,46		R\$ 101.925,48			R\$ 20.150,00
					R\$ 3.840,00
					R\$ 190.944,40
jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
R\$ 24.707,20	R\$ 1.920,00	R\$ 45.419,92	R\$ 7.000,00	R\$ 13.995,78	R\$ 6.640,00
R\$ 1.050,00	R\$ 17.202,64	R\$ 6.431,44	R\$ 3.840,00	R\$ 4.800,00	R\$ 40.565,60
R\$ 3.840,00	R\$ 39.605,36	R\$ 10.150,00	R\$ 41.593,28	R\$ 7.785,74	R\$ 945,07
R\$ 29.597,20	R\$ 6.585,60	R\$ 19.503,66	R\$ 52.433,28	R\$ 57.650,62	R\$ 644,70
	R\$ 65.313,60	R\$ 3.840,00		R\$ 5.596,84	R\$ 54.474,58
		R\$ 14.590,20		R\$ 34.117,38	R\$ 6.213,56
		R\$ 35.676,98		R\$ 123.946,36	R\$ 109.483,51
		R\$ 5.639,72			
		R\$ 141.251,92			

Demonstração do Cálculo do PIS, COFINS e CSLL retidos sobre as notas de Prestação de Serviços emitidas.

CÁLCULO DO PIS/PASEP RETIDO

jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15
R\$ 169.674,46	R\$ 19.166,60	R\$ 101.925,48	R\$ 80.560,41	R\$ 33.583,03	R\$ 190.944,40
x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%
R\$ 1.102,90	R\$ 124,59	R\$ 662,50	R\$ 523,64	R\$ 218,29	R\$ 1.241,15

jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
R\$ 29.597,20	R\$ 65.313,60	R\$ 141.251,92	R\$ 52.433,28	R\$ 123.946,36	R\$ 109.483,51
x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%	x Alíquotas 0,65%
R\$ 192,39	R\$ 424,56	R\$ 918,16	R\$ 340,82	R\$ 805,65	R\$ 711,64

CÁLCULO DO COFINS RETIDA

jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15
R\$ 169.674,46	R\$ 19.166,60	R\$ 101.925,48	R\$ 80.560,41	R\$ 33.583,03	R\$ 190.944,40
x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%
R\$ 5.090,24	R\$ 575,01	R\$ 3.057,78	R\$ 2.416,81	R\$ 1.007,49	R\$ 5.728,33

jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
R\$ 29.597,20	R\$ 65.313,60	R\$ 141.251,92	R\$ 52.433,28	R\$ 123.946,36	R\$ 109.483,51
x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%	x Alíquotas 3%
R\$ 887,90	R\$ 1.959,45	R\$ 4.237,58	R\$ 1.573,00	R\$ 3.718,39	R\$ 3.284,51

CÁLCULO DO CSLL RETIDA

jan/15	fev/15	mar/15	abr/15	mai/15	jun/15
R\$ 169.674,46	R\$ 19.166,60	R\$ 101.925,48	R\$ 80.560,41	R\$ 33.583,03	R\$ 190.944,40
x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%
R\$ 1.696,75	R\$ 191,67	R\$ 1.019,25	R\$ 805,60	R\$ 335,83	R\$ 1.909,43

jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
R\$ 29.597,20	R\$ 65.313,60	R\$ 141.251,92	R\$ 52.433,28	R\$ 123.946,36	R\$ 109.483,51
x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%	x Alíquotas 1%
R\$ 295,95	R\$ 653,15	R\$ 1.412,51	R\$ 524,33	R\$ 1.239,47	R\$ 1.094,85

Sobre as Notas de prestação de serviços emitidas para Pessoas Jurídicas, aplicam-se as alíquotas de 0,65%, 3% e 1% para o cálculo do PIS Retido, COFINS Retida e CSLL Retida, respectivamente; o resultado da aplicação do percentual deve ser subtraído do imposto a recolher.

Demonstração do Cálculo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO													
MESES	FATURAMENTO		PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO	=	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	x	ALÍQUOTA DA CSLL	=	TRIBUTO (-) IRRF RETIDA	+ ADICIONAL 10%	TRIBUTO A RECOLHER		
Janeiro	R\$ 176.076,89	x	32%	=	R\$ 56.344,60	x	15%	=	R\$ 8.451,69	R\$ 2.556,40	R\$ 5.895,29		
Fevereiro	R\$ 38.016,60	x	32%	=	R\$ 12.165,31	x	15%	=	R\$ 1.824,80	R\$ 347,50	R\$ 1.477,30		
Março	R\$ 122.872,48	x	32%	=	R\$ 39.319,19	x	15%	=	R\$ 5.897,88	R\$ 1.528,87	R\$ 9.151,92		
Adicional de 10%:	R\$ 336.965,97	x	32%	=	R\$ 107.829,11								
				-	R\$ 60.000,00								
					R\$ 47.829,11								
				x	10%								
					R\$ 4.782,91								
TOTAL DO IRPJ DO 1º TRIMESTRE NO LUCRO PRESUMIDO									=	R\$ 20.957,28	R\$ 4.432,77	R\$ 4.782,91	R\$ 16.524,51
MESES	FATURAMENTO		PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO	=	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	x	ALÍQUOTA DA CSLL	=	TRIBUTO (-) IRRF RETIDA	+ ADICIONAL 10%	TRIBUTO A RECOLHER		
Abril	R\$ 98.484,41	x	32%	=	R\$ 31.515,01	x	15%	=	R\$ 4.727,25	1274,59	R\$ 3.452,66		
Maio	R\$ 48.983,03	x	32%	=	R\$ 15.674,57	x	15%	=	R\$ 2.351,19	503,75	R\$ 1.847,44		
Junho	R\$ 205.607,05	x	32%	=	R\$ 65.794,26	x	15%	=	R\$ 9.869,14	2864,16	R\$ 12.303,36		
Adicional de 10%:	R\$ 353.074,49	x	32%	=	R\$ 112.983,84								
				-	R\$ 60.000,00								
					R\$ 52.983,84								
				x	10%								
					R\$ 5.298,38								
TOTAL DO IRPJ DO 2º TRIMESTRE NO LUCRO PRESUMIDO									=	R\$ 22.245,96	R\$ 4.642,50	R\$ 5.298,38	R\$ 17.603,46
MESES	FATURAMENTO		PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO	=	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	x	ALÍQUOTA DA CSLL	=	TRIBUTO (-) IRRF RETIDA	+ ADICIONAL 10%	TRIBUTO A RECOLHER		
Julho	R\$ 49.997,20	x	32%	=	R\$ 15.999,10	x	15%	=	R\$ 2.399,87	443,96	R\$ 1.955,91		
Agosto	R\$ 83.609,95	x	32%	=	R\$ 26.755,18	x	15%	=	R\$ 4.013,28	979,73	R\$ 3.033,55		
Setembro	R\$ 162.651,92	x	32%	=	R\$ 52.048,61	x	15%	=	R\$ 7.807,29	2118,77	R\$ 9.168,81		
Adicional de 10%:	R\$ 296.259,07	x	32%	=	R\$ 94.802,90								
				-	R\$ 60.000,00								
					R\$ 34.802,90								
				x	10%								
					R\$ 3.480,29								
TOTAL DO IRPJ DO 3º TRIMESTRE NO LUCRO PRESUMIDO									=	R\$ 17.700,73	R\$ 3.542,46	R\$ 3.480,29	R\$ 14.158,27
MESES	FATURAMENTO		PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO	=	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	x	ALÍQUOTA DA CSLL	=	TRIBUTO (-) IRRF RETIDA	+ ADICIONAL 10%	TRIBUTO A RECOLHER		
Outubro	R\$ 72.303,28	x	32%	=	R\$ 23.137,05	x	15%	=	R\$ 3.470,56	176,5	R\$ 3.294,06		
Novembro	R\$ 141.648,19	x	32%	=	R\$ 45.327,42	x	15%	=	R\$ 6.799,11	1879,2	R\$ 4.919,91		
Dezembro	R\$ 113.683,51	x	32%	=	R\$ 36.378,72	x	15%	=	R\$ 5.456,81	1642,25	R\$ 8.298,88		
Adicional de 10%:	R\$ 327.634,98	x	32%	=	R\$ 104.843,19								
				-	R\$ 60.000,00								
					R\$ 44.843,19								
				x	10%								
					R\$ 4.484,32								
TOTAL DO IRPJ DO 4º TRIMESTRE NO LUCRO PRESUMIDO									=	R\$ 20.210,80	R\$ 3.697,95	R\$ 4.484,32	R\$ 16.512,85

Sobre o total do faturamento do mês, incide a alíquota de 32% de presunção para encontrar a base de cálculo do IRPJ. Ao encontrar a base, aplica-se a alíquota de 15% e, do resultado, subtrai-se o valor do IR Retido sobre as notas de prestação de serviços emitidas no mês. Tem-se, assim, o valor do IRPJ a recolher.

No 3º mês de cada trimestre, é necessário verificar se houve adicional de IRPJ a recolher. Para isso, deve-se somar o faturamento do trimestre e aplicar a alíquota de 32% sobre ele. Em seguida, subtrai-se o valor de R\$ 60.000,00, que é o limite estipulado pela Receita Federal por trimestre, encontrando o valor da base de cálculo do adicional do IRPJ. Deve-se aplicar, então, a alíquota de 10% sobre o valor da base de cálculo do adicional de IRPJ. O resultado será somado ao valor do IRPJ, cálculo no 3º mês do trimestre.

Demonstração do Cálculo da Contribuição Social (CSLL)

CSLL - LUCRO PRESUMIDO												
MESES	FATURAMENTO		PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO	=	BASE DE CÁLCULO DA CSLL		ALÍQUOTA DA CSLL	=	TRIBUTO	(-)CSLL RETIDA	TRIBUTO A RECOLHER	
Janeiro	R\$ 176.076,89	x	32%	=	R\$ 56.344,60	x	9%	=	R\$ 5.071,01	R\$ 1.696,75	R\$ 3.374,26	
Fevereiro	R\$ 38.016,60	x	32%	=	R\$ 12.165,31	x	9%	=	R\$ 1.094,88	R\$ 191,67	R\$ 903,21	
Março	R\$ 122.872,48	x	32%	=	R\$ 39.319,19	x	9%	=	R\$ 3.538,73	R\$ 1.019,25	R\$ 2.519,48	
TOTAL DA CSLL DO 1º TRIMESTRE NO LUCRO PRESUMIDO									=	R\$ 9.704,62	R\$ 2.907,67	R\$ 6.796,95
Abril	R\$ 98.484,41	x	32%	=	R\$ 31.515,01	x	9%	=	R\$ 2.836,35	R\$ 805,60	R\$ 2.030,75	
Mai	R\$ 48.983,03	x	32%	=	R\$ 15.674,57	x	9%	=	R\$ 1.410,71	R\$ 335,83	R\$ 1.074,88	
Junho	R\$ 205.607,05	x	32%	=	R\$ 65.794,26	x	9%	=	R\$ 5.921,48	R\$ 1.909,43	R\$ 4.012,05	
TOTAL DA CSLL DO 2º TRIMESTRE NO LUCRO PRESUMIDO									=	R\$ 10.168,55	R\$ 3.050,86	R\$ 7.117,69
Julho	R\$ 49.997,20	x	32%	=	R\$ 15.999,10	x	9%	=	R\$ 1.439,92	R\$ 295,95	R\$ 1.143,97	
Agosto	R\$ 83.609,95	x	32%	=	R\$ 26.755,18	x	9%	=	R\$ 2.407,97	R\$ 653,15	R\$ 1.754,82	
Setembro	R\$ 162.651,92	x	32%	=	R\$ 52.048,61	x	9%	=	R\$ 4.684,38	R\$ 1.412,51	R\$ 3.271,87	
TOTAL DA CSLL DO 3º TRIMESTRE NO LUCRO PRESUMIDO									=	R\$ 8.532,26	R\$ 2.361,61	R\$ 6.170,65
Outubro	R\$ 72.303,28	x	32%	=	R\$ 23.137,05	x	9%	=	R\$ 2.082,33	R\$ 524,33	R\$ 1.558,00	
Novembro	R\$ 141.648,19	x	32%	=	R\$ 45.327,42	x	9%	=	R\$ 4.079,47	R\$ 1.239,47	R\$ 2.840,00	
Dezembro	R\$ 113.683,51	x	32%	=	R\$ 36.378,72	x	9%	=	R\$ 3.274,09	R\$ 1.094,85	R\$ 2.179,24	
TOTAL DA CSLL DO 4º TRIMESTRE NO LUCRO PRESUMIDO									=	R\$ 9.435,89	R\$ 2.858,65	R\$ 6.577,24

Sobre o faturamento de mês, incide a alíquota de presunção para o setor de prestação de serviços de 32% utilizada para encontrar a base de cálculo da CSLL. Após encontrar-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota de 9% e, sobre o resultado, subtrai-se o valor da CSLL Retida sobre as notas de prestação de serviços emitidas no mês, encontrando o valor da CSLL a recolher.

Demonstração do Cálculo do PIS

PIS - LUCRO PRESUMIDO							
MESES	FATURAMENTO		PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO		IMPOSTOS	(-) PIS RETIDO	TRIBUTOS A RECOLHER
Janeiro	R\$ 176.076,89	x	0,65%	=	R\$ 1.144,50	R\$ 1.102,90	R\$ 41,60
Fevereiro	R\$ 38.016,60	x	0,65%	=	R\$ 247,11	R\$ 124,59	R\$ 122,52
Março	R\$ 122.872,48	x	0,65%	=	R\$ 798,67	R\$ 662,50	R\$ 136,17
Abril	R\$ 98.484,41	x	0,65%	=	R\$ 640,15	R\$ 523,64	R\$ 116,51
Mai	R\$ 48.983,03	x	0,65%	=	R\$ 318,39	R\$ 218,29	R\$ 100,10
Junho	R\$ 205.607,05	x	0,65%	=	R\$ 1.336,45	R\$ 1.241,15	R\$ 95,30
Julho	R\$ 49.997,20	x	0,65%	=	R\$ 324,98	R\$ 192,39	R\$ 132,59
Agosto	R\$ 83.609,95	x	0,65%	=	R\$ 543,46	R\$ 424,56	R\$ 118,90
Setembro	R\$ 162.651,92	x	0,65%	=	R\$ 1.057,24	R\$ 918,16	R\$ 139,08
Outubro	R\$ 72.303,28	x	0,65%	=	R\$ 469,97	R\$ 340,82	R\$ 129,15
Novembro	R\$ 141.648,19	x	0,65%	=	R\$ 920,71	R\$ 805,65	R\$ 115,06
Dezembro	R\$ 113.683,51	x	0,65%	=	R\$ 738,94	R\$ 711,64	R\$ 27,30

Sobre o faturamento do mês, incide a alíquota de 0,65%, em seguida, subtrai-se o valor do PIS retido sobre as notas de prestação de serviços emitidas no mês e encontra-se o valor do PIS a recolher.

Demonstração do cálculo do COFINS

COFINS - LUCRO PRESUMIDO							
MESES	FATURAMENTO		PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO		IMPOSTOS	(-) COFINS RETIDO	TRIBUTO A RECOLHER
Janeiro	R\$ 176.076,89	x	3,00%	=	R\$ 5.282,31	R\$ 5.090,24	R\$ 192,07
Fevereiro	R\$ 38.016,60	x	3,00%	=	R\$ 1.140,50	R\$ 575,01	R\$ 565,49
Março	R\$ 122.872,48	x	3,00%	=	R\$ 3.686,17	R\$ 3.057,78	R\$ 628,39
Abril	R\$ 98.484,41	x	3,00%	=	R\$ 2.954,53	R\$ 2.416,81	R\$ 537,72
Mai	R\$ 48.983,03	x	3,00%	=	R\$ 1.469,49	R\$ 1.007,49	R\$ 462,00
Junho	R\$ 205.607,05	x	3,00%	=	R\$ 6.168,21	R\$ 5.728,33	R\$ 439,88
Julho	R\$ 49.997,20	x	3,00%	=	R\$ 1.499,92	R\$ 887,90	R\$ 612,02
Agosto	R\$ 83.609,95	x	3,00%	=	R\$ 2.508,30	R\$ 1.959,45	R\$ 548,85
Setembro	R\$ 162.651,92	x	3,00%	=	R\$ 4.879,56	R\$ 4.237,58	R\$ 641,98
Outubro	R\$ 72.303,28	x	3,00%	=	R\$ 2.169,10	R\$ 1.573,00	R\$ 596,10
Novembro	R\$ 141.648,19	x	3,00%	=	R\$ 4.249,45	R\$ 3.718,29	R\$ 531,16
Dezembro	R\$ 113.683,51	x	3,00%	=	R\$ 3.410,51	R\$ 3.284,51	R\$ 126,00

Sobre o faturamento do mês, incide a alíquota de 3 %, em seguida, subtrai-se o valor da COFINS retido sobre as notas de prestação de serviços emitidas no mês e encontra-se o valor da COFINS a recolher.

APÊNDICE 2 – DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO EFETUADO PARA O SIMPLES NACIONAL

RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.178.776,16	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
jan/15					R\$	176.076,89	
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,08%						4,26%	
R\$					28.313,16	R\$ 7.500,88	R\$ 35.814,04
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.266.204,39	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
fev/15					R\$	38.016,60	
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,35%						4,31%	
R\$					6.215,71	R\$ 1.638,52	R\$ 7.854,23
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.259.766,72	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
mar/15					R\$	122.872,48	
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,08%						4,26%	
R\$					19.757,89	R\$ 5.234,37	R\$ 24.992,26
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.290.332,60	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
abr/15					R\$	98.484,41	IMPOSTO A PAGAR
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,35%						4,31%	
R\$					16.102,20	R\$ 4.244,68	R\$ 20.346,88
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.305.099,33	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
mai/15					R\$	48.983,03	
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,35%						4,31%	
R\$					8.008,73	R\$ 2.111,17	R\$ 10.119,89
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.257.776,10	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
jun/15					R\$	205.607,05	
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,08%						4,26%	
R\$					33.061,61	R\$ 8.758,86	R\$ 41.820,47
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.383.758,79	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
jul/16					R\$	49.997,20	IMPOSTO A PAGAR
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,35%						4,31%	
R\$					8.174,54	R\$ 2.154,88	R\$ 10.329,42
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.356.571,67	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
ago/16					R\$	83.609,95	
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,35%						4,31%	
R\$					13.670,23	R\$ 3.603,59	R\$ 17.273,82
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.369.216,62	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
set/16					R\$	162.651,92	
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,35%						4,31%	
R\$					26.593,59	R\$ 7.010,30	R\$ 33.603,89
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.429.657,68	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
out/15					R\$	72.303,28	IMPOSTO A PAGAR
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,35%						4,31%	
R\$					11.821,59	R\$ 3.116,27	R\$ 14.937,86
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.305.358,29	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
nov/15					R\$	141.648,19	
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,35%						4,31%	
R\$					23.159,48	R\$ 6.105,04	R\$ 29.264,52
RECEITA ACUMULADA 12 MESES:					R\$ 1.269.703,13	FATURAMENTO MESAL	IMPOSTO A PAGAR
dez/15					R\$	113.683,51	
IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	CPP	ISS		
16,35%						4,31%	
R\$					18.587,25	R\$ 4.899,76	R\$ 23.487,01

Com base na receita dos últimos doze meses, acha-se a faixa de faturamento em que a empresa se encontra, no anexo, em que ela esteja enquadrada no Simples Nacional. Com o aumento da faixa de faturamento, aumenta-se, também, as alíquotas dos impostos incidentes em cada anexo. Ao encontrar a alíquota da faixa de faturamento, é necessário aplicá-la ao faturamento do mês para, assim, encontrar o imposto devido a recolher.

ANEXOS

ANEXO 1 – ANEXOS DO SIMPLES NACIONAL

ANEXO I – COMÉRCIO

Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. (art. 25-A, § 1º, inciso I)

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

(Redação dada pela Resolução CGSN nº 117, de 2 de dezembro de 2014) (Vide art. 10 da Res. CGSN nº 117/2014)

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%

ANEXO II – INDÚSTRIA

Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. (art. 25-A, § 1º, inciso II)

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria

(Redação dada pela Resolução CGSN nº 117, de 2 de dezembro de 2014) (Vide art. 10 da

Res. CGSN nº 117/2014)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pas ep	CPP	ICMS	IPI
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

ANEXO III – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. (art. 25-A, § 1º, inciso III)
(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas Decorrentes de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços Relacionados no Inciso III do § 1º do art. 25-A da Resolução CGSN nº 94, de 2011

(Redação dada pela Resolução CGSN nº 117, de 2 de dezembro de 2014) (Vide art. 10 da Res. CGSN nº 117/2014)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

ANEXO IV – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. (art. 25-A, § 1º, inciso IV)

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas Decorrentes da Prestação de Serviços Relacionados no Inciso IV do § 1º do art. 25-A da Resolução CGSN nº 94, de 2011

(Redação dada pela Resolução CGSN nº 117, de 2 de dezembro de 2014) (Vide art. 10 da Res. CGSN nº 117/2014)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

ANEXO V – A – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. (art. 25-A, § 1º, inciso V)

(Vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas Decorrentes da Prestação de Serviços Relacionados no Inciso V do § 1º do art. 25-A da Resolução CGSN nº 94, de 2011

(Redação dada pela Resolução CGSN nº 117, de 2 de dezembro de 2014) (Vide art. 10 da Res. CGSN nº 117/2014)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	(r)<0,10	0,10≤ (r) e (r) < 0,15	0,15≤ (r) e (r) < 0,20	0,20≤ (r) e (r) < 0,25	0,25≤ (r) e (r) < 0,30	0,30≤ (r) e (r) < 0,35	0,35≤ (r) e (r) < 0,40	(r) ≥ 0,40
Até 180.000,00	17,50%	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,52%	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%
De 360.000,01 a 540.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%
De 540.000,01 a 720.000,00	17,95%	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%
De 720.000,01 a 900.000,00	18,15%	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	18,45%	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	18,55%	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	18,62%	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,72%	17,42%	15,70%	14,13%	14,08%	13,08%	12,08%	11,08%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	18,86%	17,56%	15,80%	14,14%	14,09%	13,09%	12,09%	11,09%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	18,96%	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,06%	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	19,26%	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51%	12,68%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	19,56%	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61%	14,04%	13,26%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	20,70%	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	21,20%	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	21,70%	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,20%	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,50%	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,90%	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%

ANEXO V – B – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. (art. 25-A, § 1º, inciso V)

(Vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas Decorrentes da Prestação de Serviços Relacionados no Inciso V do § 1º do art. 25-A da Resolução CGSN nº 94, de 2011

(Redação dada pela Resolução CGSN nº 117, de 2 de dezembro de 2014) (Vide art. 10 da Res. CGSN nº 117/2014)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	CPP	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP
	I	J	K	L	M
Até 180.000,00	N x 0,9	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 180.000,01 a 360.000,00	N x 0,875	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 360.000,01 a 540.000,00	N x 0,85	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 540.000,01 a 720.000,00	N x 0,825	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 720.000,01 a 900.000,00	N x 0,8	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 900.000,01 a 1.080.000,00	N x 0,775	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	N x 0,75	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	N x 0,725	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	N x 0,7	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	N x 0,675	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	N x 0,65	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	N x 0,625	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	N x 0,6	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	N x 0,575	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	N x 0,55	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	N x 0,525	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	N x 0,5	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	N_x 0,475	$0,75 X$ (100 - I) X P	$0,25 X$ (100 - I) X P	$0,75 X$ (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	N_x 0,45	$0,75 X$ (100 - I) X P	$0,25 X$ (100 - I) X P	$0,75 X$ (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	N_x 0,425	$0,75 X$ (100 - I) X P	$0,25 X$ (100 - I) X P	$0,75 X$ (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

ANEXO VI (ÚNICO) – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

Anexo VI da Lei Complementar nº 123, de dezembro de 2006
(Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)
(Vigência: 1º de janeiro de 2015)

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