

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
CAMPUS DO SERTÃO- SANTANA DO IPANEMA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SAMARA DA SILVA BRANDÃO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASO EM UM COMÉRCIO
VAREJISTA DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO E ACESSÓRIOS E DE CALÇADOS**

Volume I

SANTANA DO IPANEMA-AL

2016

SAMARA DA SILVA BRANDÃO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASO EM UM COMÉRCIO
VAREJISTA DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO E ACESSÓRIOS E DE CALÇADOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas- UFAL, campus do sertão, polo Santana do Ipanema, como requisito parcial para a obtenção do grau de graduação em ciências contábeis.

Orientador: Ms. Prof. Marcos Igor da Costa Santos

Volume I

Santana do Ipanema

2016

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Polo Santana do Ipanema
Responsável: Rafaela Lima de Araújo – CRB - 2058

B817p Brandão, Samara da Silva.
Planejamento tributário: estudo de caso em um comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios e de calçados. / Samara da Silva Brandão
f.71
Orientador: Marcos Igor da Costa.
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis) -
Universidade Federal de Alagoas. Unidade Santana do Ipanema. Curso de
Ciências Contábeis. Santana do Ipanema, 2016.
Bibliografia: f.67 – 71.

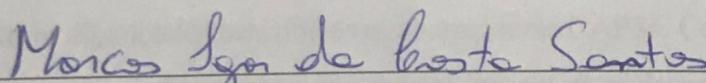
1. Contabilidade tributária. 2.Planejamento tributário . 3. Carga tributária.
I. Título.

CDU: 657

SAMARA DA SILVA BRANDÃO

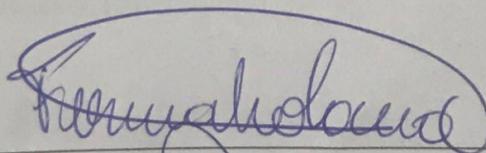
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASO EM UM COMÉRCIO
VAREJISTA DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO E ACESSÓRIOS E DE CALÇADOS

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao corpo docente para a
obtenção de grau acadêmico no curso de ciências contábeis da
Universidade Federal de Alagoas- campus do sertão- Santana do
Ipanema e aprovada em 15 de dezembro de 2016.

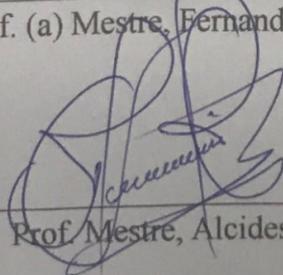


Prof. Mestre, Marcos Igor da Costa

Banca examinadora:



Prof. (a) Mestre, Fernanda Marques



Prof. Mestre, Alcides Neto

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que colocou em meu coração o sonho e a vontade de lutar em busca dessa conquista, por muitas vezes me sustentar contra a vontade de desistir e me manter forte e confiante e a cada obstáculo vencido me dar a certeza de que iria conseguir, secundamente aos meus pais por terem sonhado junto comigo e que sem dúvida alguma foram essenciais nessa caminhada com apoio, segurança e amor, por aceitarem a condição de me ausentar e acostumar com a saudade por ter que morar em outra cidade em busca do meu propósito, essa vitória é por vocês e para vocês que abdicaram de seus próprios objetivos para irem em busca do meu e de nenhum momento me mostrarem que não seria possível. Agradeço também toda minha família por me apoiarem e entenderem as vezes que me fiz ausente, ao meu namorado por compreender minha ausência em momentos importantes e por estar sempre comigo, me proporcionar alegria, pelos momentos que queria desistir e ele me acalmava com palavras de carinho e amor.

Ao meu orientador, Marcos Igor, porque sem ele, sua sabedoria e toda sua dedicação junto a mim não teria alcançado meu objetivo, ao escritório CAPSE Contabilidade que me proporcionou orientação e informações chaves para que assim pudesse chegar aos resultados esperados.

Hoje posso resumir a minha caminha na seguinte frase: “TUDO POSSO NAQUELE QUE ME FORTALECE!” (Filipenses 4,13).

RESUMO

A elevada carga tributária existente no Brasil faz com que algumas empresas se preocupem em como reduzir esse ônus fiscal implantado pela legislação de forma lícita e o planejamento tributário surgiu como uma ferramenta importantíssima para as empresas e contadores na busca em reduzir o ônus fiscal de suas empresas. Este trabalho traz um estudo de caso de uma empresa do ramo do comércio varejista, tendo como objetivo primário certificar-se de que a empresa objeto de estudo encontra-se inserida em sua melhor forma de tributação, que seria o regime do Simples Nacional e caso o resultado fosse negativo apresenta-lhe o regime tributário que acarreta todos os objetivos almejados pelo empresário. Foi elaborado um estudo, no qual foi feito o cálculo dos impostos nas três modalidades de regime tributário que seriam: Lucro real, lucro presumido e simples nacional. Após a mensuração e a análise dos resultados, percebeu-se que a empresa fazia uso de sua forma de tributação mais viável, o Simples Nacional, obtendo a certeza de que a melhor forma de recolhimento dos tributos é pelo regime atual que, além de apresentar um menor custo dos tributos para a empresa, também proporciona uma economicidade financeira e econômica ao empresário e apresenta-lhe dados concretos da real situação da empresa. O planejamento tributário é de extrema importância para as empresas e só o profissional contábil pode realizá-lo da forma mais correta possível resultando em uma contribuição significativa no sucesso do empreendimento das empresas.

Palavras-chaves: Contabilidade Tributária. Planejamento Tributário. Carga tributária.

ABSTRACT

The high tax burden on the Brazil makes some companies worry on how to reduce that tax burden deployed by lawful way legislation and the tax planning has emerged as a very important tool for businesses and accountants in the quest to reduce the tax burden of companies. This work brings a case study of a company in the business of the retail trade, having as primary objective makes sure that the company study object is inserted in your best form of taxation, which would be the Simple national and regime if the result was negative presents you the tax regime which carries all the objectives pursued by the entrepreneur. A study, which was done the calculation of taxes in the three types of tax regime that would be: real profit, presumed profits and national simple. After the measurement and analysis of the results, it was noticed that the company made use of their most viable form of taxation, the national simple, getting the best form of payment of taxes is by the current regime, in addition to presenting a lower cost of taxes for the company, it also provides a financial and economical the entrepreneur economy and provides you with concrete data of the real situation of the company. The tax planning is extremely important for companies and professional accounting can only carry it as correct possible resulting in a significant contribution to the success of the enterprise.

Key-words: Tax Accounting. Tributary Planning. Tax Burden.

LISTA DE TABELA

Tabela 1- Carga Tributária do Lucro Real.....	27
Tabela 2- Percentuais e Ramos de Atividades IRPJ Lucro Real Estimado.....	32
Tabela 3- Percentuais Lucro Presumido.....	34
Tabela 4- Percentuais do lucro presumido sobre a receita bruta.....	36
Tabela 5- Percentuais aplicados sobre a receita bruta para apuração do IRPJ.....	39
Tabela 6- Apuração do INSS de 2015.....	47
Tabela 7- Apuração de crédito de ICMS de 2015.....	48
Tabela 8- Apuração de débito de ICMS de 2015.....	49
Tabela 9- Apuração de ICMS a pagar ou compensar de 2015.....	49
Tabela 10- Apuração PIS e COFINS pelo Lucro Presumido 2015.....	50
Tabela 11- Apuração IRPJ pelo Lucro Presumido 2015.....	51
Tabela 12- Apuração CSLL pelo Lucro Presumido 2015.....	52
Tabela 13- Apuração total do lucro presumido 2015.....	53
Tabela 14- Apuração PIS e COFINS Não-Cumulativo 2015.....	55
Tabela 15- PIS Não-Cumulativo a pagar ou compensar de 2015.....	56
Tabela 16- COFINS Não-Cumulativo a pagar ou compensar de 2015.....	56
Tabela 17- Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real Trimestral de 2015.....	57
Tabela 18- Apuração total do Lucro Real Trimestral 2015 em R\$.....	58
Tabela 19- Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real Anual de 2015.....	59
Tabela 20- Apuração do IRPJ e CSLL por Estimativa de 2015.....	61
Tabela 21- Comparativo IRPJ Suspensão/Redução e Estimativa de 2015.....	61
Tabela 22- Comparativo CSLL Suspensão/Redução e Estimativa de 2015.....	62
Tabela 23- Apuração total do Lucro Real Anual 2015.....	63
Tabela 24- Apuração do Simples Nacional 2015.....	63
Tabela 25- Apuração do ICMS-A 2015.....	64
Tabela 26- Apuração total do Simples Nacional.....	64
Tabela 27- Encargos Tributários anual 2015.....	65

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
1.1 PROBLEMATIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	10
1.2 OBJETIVOS	10
1.3 JUSTIFICATIVA	11
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	13
2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	13
2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	13
2.2.1 Evasão fiscal.....	14
2.2.2 Elisão fiscal	15
2.3 ESTRUTURA TRIBUTÁRIA.....	15
2.3.1 Tributo.....	15
2.3.2 Elementos fundamentais do tributo.....	23
2.4 ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO.....	25
2.4.1 Lucro real	25
2.4.2 Lucro presumido	32
2.4.3 Lucro arbitrado.....	37
2.4.4 Simples nacional	40
3. METODOLOGIA DO TRABALHO.....	43
3.1 ÁREA DE CONHECIMENTO INCIDIDA E AS CARACTERÍSTICAS DA ORGANIZAÇÃO.....	43
3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	44
3.2.1 Quanto a sua natureza.....	44
3.2.2 Do ponto de vista de seus objetivos	44
3.2.3 Do ponto de vista dos procedimentos técnicos.....	44
3.2.4 Do ponto de vista da forma de abordagem do problema.....	45
3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS	45
3.4 PLANO DE ANÁLISE DE DADOS.....	45

4. ANÁLISE DOS DADOS.	46
4.1 INSS – INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL.....	46
4.2 ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	47
4.3 LUCRO PRESUMIDO	50
4.3.1 Apuração do PIS e da COFINS pelo Lucro Presumido – Cumulativo.....	50
4.3.2 Apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido	51
4.3.3 Apuração da CSLL pelo Lucro Presumido	52
4.4 LUCRO REAL.....	54
4.4.1 Apuração do PIS e COFINS – Não Cumulativo	54
4.4.2 Apuração lucro real trimestral	57
4.4.3 Apuração lucro real anual.....	58
4.5 SIMPLES NACIONAL	63
4.6 COMPARAÇÃO DOS ENQUADRAMENTOS TRIBUTÁRIOS	65
CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais é notória a necessidade de que o empreendedor precisa se utilizar de diferentes ferramentas em seu dia-a-dia para poder competir na ampla concorrência em que o mercado se encontra. Com essa realidade surge a oportunidade para o contador de oferecer e orientar o empreendedor quanto as diferentes ferramentas e informações úteis que serão de grande valia para a gerencia do seu negocio, possibilitando a orientação em determinadas áreas como a de planejamento de vendas e em especial a de tributos. (MEIRELLES, 2016)

A contabilidade está cada dia mais presente na gerencia da organização, se tornando um embasamento de suma importância na tomada de decisões dos gestores possibilitando que as mesmas sejam tomadas de forma mais racional em se tratando do patrimônio da empresa visando sempre o crescimento da organização, quando os dados e informações contábeis são bem interpretados oferecem um quadro preciso e completo da vida financeira da empresa. (MADEIRA, 2015)

A contabilidade gerencial surge como uma nova ferramenta que tem como objetivo coletar informações que sirvam por base, auxiliando os gestores a alcançarem seus objetivos dentro da organização, uma de suas principais funções é garantir que a informação chegue até a pessoa certa no tempo certo e ainda desenvolver um planejamento eficaz com o objetivo de alcançar um controle eficaz no qual a administração da organização poderá controlar e acompanhar seus resultados, e o planejamento tributário faz parte do time de ferramentas uteis para a contabilidade gerencial pois é através dela que o contador irá repassar para o empresário as informações úteis quanto as opções de regimes tributários e qual o mais indicado para sua empresa.. (MENEZES, 2010)

O planejamento tributário se trata de um estudo realizado com os regimes atuais de tributação brasileiro, em que se possa extrair informações precisas quanto aos tributos relacionados à empresa e é uma forma licita permitida por lei de se obter uma possível economicidade de impostos, se trata de uma ferramenta de gestão em que se pode analisar e identificar os impactos provocados quanto a escolha dentre as opções, no patrimônio da empresa. O planejamento tributário é o sistema mais eficaz e confiável em conhecimento tributário, tendo como função ajudar a empresa na organização fiscal e na economicidade de tributos. (ZANOLLA, 2012)

O planejamento tributário ainda é uma pratica pouco conhecida entre os gestores, para se elaborar um bom planejamento tributário é de extrema importância o conhecimento do

perfil da empresa e sua atividade, levando sempre em consideração sua estrutura, regime tributário e logística. (MEIRELLES, 2012)

A contabilidade aliada ao planejamento tributário vem oferecendo aos empresários, informações precisas e confiáveis quanto ao seu regime tributário, proporcionando-lhes uma economia no pagamento de impostos, assegurando que a empresa está bem encaminhada para lhes trazer os objetivos almejados, tanto financeiramente quanto economicamente.

1.1 PROBLEMATIZAÇÃO DO PROBLEMA

O propósito da pesquisa desse trabalho é fazer uma análise em relação às formas de enquadramento tributário e através dela comprovar se a empresa estudada estar inserida no seu regime mais adequado e benéfico para a mesma, que hoje se encontra inserida no regime do Simples Nacional, e se ocorrer à comprovação de que a mesma poderá optar por outro regime que lhe trará a satisfação dos objetivos procurados que são: a economia de impostos e mais benefícios, propor-lhe esse novo enquadramento.

A escolha correta do enquadramento tributário é de extrema importância, pois a opção escolhida no início do ano, vigorará até o próximo ano-calendário, ou seja, uma escolha equivocada trará prejuízos e insatisfação durante todo o período.

A empresa visa estar competitiva cada vez mais no mercado, por meio de redução de custos e melhorias tanto econômica, quanto ao cumprimento das legalidades. E o planejamento tributário é visto como uma das ferramentas que contribuem de forma significativa para o crescimento da empresa.

Através do exposto acima se tem a seguinte problemática: **A empresa em estudo está inserida na sua melhor forma de enquadramento tributário, que realmente aponta a sua menor carga tributária e contribui para a maximização dos resultados da empresa?**

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos são divididos em: Objetivo geral e objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo central dessa pesquisa é avaliar através da ferramenta do planejamento tributário se a empresa objeto encontra-se inserida na sua melhor forma de enquadramento

tributário, o qual aponte a sua menor carga tributária e que contribua para a maximização dos resultados da empresa, tanto economicamente, quanto financeiramente, por meio de uma análise dos principais enquadramentos tributários, durante os períodos de 2013, 2014 e 2015.

1.2.2 Objetivos específicos

Para que se possa atingir o objetivo dessa pesquisa, são necessárias outras propostas de objetivos secundariamente, que serão propostos a seguir:

- Abordar o tema objeto desse estudo por meio da revisão literária, com o objetivo de dar base teórica ao estudo aplicado;
- Efetuar o cálculo e análise em cada enquadramento tributário em que a empresa poderá estar inserida;
- Comparar os resultados e montantes de cada enquadramento possível para a empresa.

1.3 JUSTIFICATIVA

A contabilidade ao longo dos anos vem alcançado posições de extrema importância aos olhos do empreendedor e quando o assunto é voltado para a mesma, saber verificar as consequências em que determinadas ações podem provocar no patrimônio de uma empresa é fundamental e indispensável. (ZANOLLA, 2012)

Segundo Zangirolami (2010, pág. 13) “Para as empresas, redução de custos e despesas é de extrema importância para a tomada de decisões, pois o mercado de trabalho é bastante competitivo e o empresário deve estar preparado para adequar-se as constantes mudanças”.

Sendo a ciência contábil responsável pelos cálculos e projeções dos tributos nas empresas, e com a possibilidade de que com um bom planejamento tributário possa-se alcançar uma economia dos tributos, surgiu o interesse de desenvolver esse trabalho na área tributária. (ZANOLLA, 2012)

Tomando por base o conhecimento adquirido em sala de aula do assunto e a ideia de aprofundar esse conhecimento, foi proposto para a empresa um modelo de planejamento tributário com a finalidade de verificar se o regime tributário em que a empresa objeto encontra-se atualmente é o mais assertivo, ou apresentar-lhe um enquadramento tributário mais adequado do ponto de vista econômico.

Para a empresa a realização desse estudo é de grande valia, uma vez que a mesma tenha o interesse de constatar se vem optando pelo enquadramento tributário mais vantajoso, ou se ficar provado por meio desse estudo que não, identificar o mais adequado, visando uma economia em relação aos desembolsos econômicos e financeiros.

Como concluinte do curso, a discente busca aprimorar seus conhecimentos na área tributária e também o fato da área propor um maior grau de oportunidade por ser uma inovação nos aspectos contábeis gerenciais que o contador poderá oferecer ao empresário e de grande demanda no mercado de trabalho.

E para a Universidade fica a oportunidade de um conhecimento mais aprofundado do estudo para os futuros concluintes do curso que tenham interesse em pesquisar sobre o assunto.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

“É o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.” (FABRETTI, 2012, p. 05).

Chaves (2010, p. 01) diz que “a contabilidade tributária é ferramenta necessária para todos os profissionais ligados à gestão empresarial, sejam contadores, economistas, administradores de empresas, advogados e outros.”

A contabilidade tributária é um ramo da contabilidade com a finalidade de estudar os conceitos, técnicas, métodos, entre outras aplicabilidades a apuração dos tributos devidos nas entidades e empresas competentes a eles, e ainda a busca e análise de meios para a redução da carga tributária e o cumprimento das obrigações acessórias que são estabelecidas pelo fisco, objetivando reduzir o máximo que a lei permitir a carga tributária e a correta aplicação dos tributos nas entidades e empresas. (POHLMAN, 2010)

A contabilidade Tributária é um dos ramos mais importantes da contabilidade, pois forma pessoas aptas a identificar e acompanhar e aplicar de maneira correta as normas impostas pela legislação, e são capazes de orientar os gestores das empresas e entidades com relação a apuração dos seus tributos e o meio legal para conseguir alcançar uma redução desses tributos, tomando por base que o Brasil tem um sistema tributário significativamente excessivo e complexo.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Não é novidade que as empresas sofrem com uma carga tributária brasileira muito elevada e buscam no planejamento tributário um estudo dos dados das empresas que podem gerar de forma lícita uma redução da carga de tais tributos.

Young (2011, p. 103) “Entendo que o planejamento consiste em observar a legislação pertinente e optar, ou não, pela ocorrência do fato gerador. É uma forma de projetar dados e assim, determinar resultados, os quais poderão ser escolhidos para serem realizados ou não”.

“O planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”. (CHAVES, 2010, p. 5).

No planejamento tributário o gestor procura sempre a alternativa menos onerosa nas opções que lhe são oferecidas para reduzir de forma legal a carga tributária, escolhendo a que mais lhe interessar e se adequar a sua empresa.

Cada empresa deve fazer um planejamento diferente, com procedimentos específicos de acordo com a realidade de cada uma, pois as mesmas possuem suas próprias características e nem sempre o planejamento tributário é igual entre os contribuintes. (CHAVES, 2010)

É de extrema importância atentar-se para o risco de um mal planejamento que pode resultar em uma evasão fiscal, que é um método ilegal de reduzir a carga tributária, a qual descumpra as determinações legais e é considerada como crime de sonegação fiscal pela lei 8137/90 [Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências]. (FABRETTI, 2013)

Os contribuintes sentem o reflexo da alta carga tributária, e que pagam rigidamente os tributos e não recebem nada em troca do Estado, com essa realidade eles tendem a utilizar-se mais do planejamento com o objetivo de obterem uma vantagem fiscal. (YOUNG, 2011).

2.2.1 Evasão fiscal

Muitos gestores que possuem pouco conhecimento com relação à carga tributária e que procuram meios para reduzi-la acabam fazendo uso do que chamam de evasão fiscal, significa dizer que eles fazem estudos dos dados da empresa para a obtenção de menor ônus possível de uma maneira errada aos olhos do fisco e acabam praticando atos ilícitos infringindo a lei e sob penalidades legislativas.

Para Young (2011, p. 76) “Nesta categoria são utilizados meios ilícitos e fraudulentos para se obter uma economia tributária, diferentemente da elisão tributária, que é o meio legal, formalmente lícito, encabeçado pelos princípios da legalidade e tipicidade”.

Dessa forma a evasão pode ser entendida como uma maneira de enganar o fisco, fazendo uso de formas ilegais para deixar de pagar tributos, ou pagar menos de forma ilícita. (YOUNG, 2011)

“Evasão fiscal é o ato ilegítimo que consiste na simulação de operações, com a finalidade enganosa ou dolosa de evitar o pagamento do tributo.” (RIZZI, 2014)

2.2.2 Elisão fiscal

Elisão fiscal é o estudo feito dos dados obtidos da empresa com o objetivo de reduzir o máximo possível do ônus para os empresários considerado lícito em que o empresário pode fazer jus para tentar diminuir a sua carga tributária, são atos que perante a lei são considerados válidos para uma possível redução dos valores pagos de tributos.

“Elisão, através de planejamento, evita-se a ocorrência do fato gerador, afastando-se, conseqüentemente, o pagamento de tributo.” (RIZZI, 2014)

Pohlmann (2010, p. 282)

O termo de elisão fiscal tem, de uma forma geral, o mesmo significado de planejamento tributário, e envolve necessariamente a adoção de medidas lícitas para o atingimento dos objetivos almejados, seja para evitar a incidência dos tributos, seja para reduzir ou postergar seu pagamento. Podemos resumir a relação desses termos afirmando que o planejamento tributário é a atividade sistemática organizada para elidir o pagamento de tributos.

O contribuinte poderá consultar e verificar se existirá ou não a conduta para a ocorrência do fato gerador, e se constatar que houve fazê-lo da forma menos onerosa possível. (YOUNG, 2011)

2.3 ESTRUTURA TRIBUTÁRIA

2.3.1 Tributo

De acordo com o CTN-Código Tributário Nacional (2012, p. 59) diz:

Art 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

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

Resumidamente o tributo será sempre um pagamento compulsório em moeda, na qual, forma normal de extinção da obrigação tributária. (FABRETTI, 2012)

O autor supracitado afirma ainda que se for autorizado por lei, o pagamento poderá ser feito em qualquer outro valor que possa ser definido em moeda, e cita o Decreto-lei nº 1.766/80, como exemplo, que permitiu o Instituto Nacional de Colonização e Reforma

Agrária (INCRA) a receber imóveis em pagamentos de débitos inscritos em dívida ativa e relativos aos pagamentos de alguns impostos.

Dessa forma, qualquer exigência do poder público que contenha os elementos da definição legal será, para todos os fins de direito, considerado um tributo, e sujeitar-se-á a todos os princípios e limitações constitucionais para que seja instituído. (POHLMANN, 2010, p. 25).

Fabretti (2012, p. 107) “Logo, tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições”.

2.3.1.1 Imposto

Segundo Fabretti (2012, p. 107) “É aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”.

Segundo o CTN (2012, pág. 62), “Art.16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

O pagamento da obrigação tributária do contribuinte não depende das atividades relativas ao Estado, e sim do próprio contribuinte relacionado a seu patrimônio. (MACHADO, 2011)

Ainda Machado (2011, p. 301)

Recorde-se que a obrigação tributária em geral – vale dizer, a obrigação de pagar tributo – tem como fato gerador a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, isto é, uma situação que basta e é indispensável, ao nascimento dessa obrigação.

Os impostos Competem a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nessa pesquisa os impostos usados para o cálculo do planejamento tributário são os seguintes: IPI, INSS, ICMS, IRPJ, PIS, COFINS e CSLL.

a) IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados;

O IPI é de competência da União e incide como o próprio nome diz nos produtos industrializados nacionais e internacionais, podendo suas alíquotas ser alteradas no decorrer do exercício financeiro. (OLIVEIRA, 2011).

O CTN (2012, p. 67) define em seu artigo 46:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

O IPI incide sobre os produtos industrializados nacionais e estrangeiros, e estão relacionados, ainda que com alíquota zero, nas tabelas do TIPI, são excluídos aqueles que possuem notação NT- (Não-Tributado) e atentar-se a as disposições contidas nas respectivas notas complementares.

b) INSS – Instituto Nacional do Seguro Social;

Zanolla (2012, p. 35):

Segundo a RFB (2012), o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS é a autarquia competente no Brasil pelo recolhimento e administração do Regime Geral da Previdência Social, sendo responsável pelo pagamento da aposentadoria, pensão por morte, auxílio doença, auxílio acidente, entre outros, benefícios previstos em Lei. Junto ao INSS está a DATAPREV, empresa de tecnologia que faz o processamento de todos os dados da previdência. Além do Regime Geral, os Estados e Municípios podem instituir os seus regimes próprios, financiados por contribuições específicas.

Fabretti (2009, p. 283) dispõe: “O art.195, I, da CF/88, estabelece que a seguridade social é financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, com recursos provenientes dos orçamentos dos entes federativos e, também, por contribuições sociais.

c) ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços;

De acordo com Fabretti (2012, p. 165) “O ICMS é, por determinação constitucional, um imposto não cumulativo. Do imposto devido em cada operação será abatido o valor pago na operação anterior”.

O imposto é de mérito dos Estados e do Distrito Federal. Como determina a Constituição Federal de 1998. Qualquer pessoa física ou jurídica que caracterize intuito comercial em circulação de mercadorias e prestação de serviços será considerada contribuinte.

d) IRPJ- Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

O decreto regulamentador do IRPJ é o Regulamento do Imposto de Renda- RIR/99, é este regulamento que reúne todas as normas voltadas para o IRPJ incluindo o IRRF (Imposto de Renda Retido na fonte) e o IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física), tem como objetivo facilitar a interpretação dessas normas para os contribuintes e também para os agentes do fisco. Para que o contador possa atender as normas exigidas pelo fisco a respeito do IRPJ, deve recorrer ao RIR/99 verificando sempre se não houve mudanças no regulamento. (POHLMANN, 2010)

O IRPJ se trata de um tributo federal, que é pago pelas pessoas jurídicas, no caso, as empresas, seu cálculo será de acordo com a opção tributária de cada empresa, ou seja, empresa optante pelo lucro real, lucro presumido, arbitrado ou simples nacional e de suas receitas. A opção pelas empresas do enquadramento tributário vigorará por todo o ano-calendário, sendo imprescindível a alteração.

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2015) “são contribuintes e, portanto, estão sujeitos ao pagamento do IRPJ, as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País”.

O fator gerador do IRPJ estar definido no artigo 43 do CTN (2012, p. 66):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A base de cálculo do IRPJ também está definida no artigo 44 do CTN (2012, p. 67): “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

e) PIS- Programa de Integração Social;

O PIS por sua vez é uma contribuição de competência da união, destinado à seguridade social, regido sobre a constituição federal em seu artigo 194. (POHLMANN, 2010)

Para Viana (2007, p. 03):

O PIS – Programa de Integração Social foi instituído pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, sob a sistemática da cumulativa, vindo ao longo dos anos passando por diversas modificações no que tange ao seu critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), até ganhar uma mudança estrutural no seu modo de apuração, passando a adotar mais uma nova sistemática de apuração por meio do regime da não cumulatividade, através da Lei n.º 10.637 de 30 de dezembro de 2002.

O PIS é considerado CUMULATIVO e NÃO-CUMULATIVO, vejamos em seguida a definição de cada um.

- A cumulatividade do PIS- segundo Viana (2007, p. 5):

A hipótese de incidência desse tributo, nos termos do art. 2.º da Lei 9.718/98, consiste no faturamento das Pessoas Jurídicas, entendendo-se este, nos termos do artigo 3.º, § 1.º da mesma lei como a receita bruta das pessoas jurídicas, ou seja, a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Encontra-se definido o PIS em seu regime cumulativo, em que, toda e qualquer comercialização de mercadoria e serviços haverá a incidência do tributo nos moldes traçados em sua regra matriz de incidência. (VIANA, 2007).

- A não-cumulatividade do PIS- Após a promulgação da nova Lei 10.637/2002, o PIS ganhou novo contornos com a sistemática do regime não-cumulativa, em que para todos os débitos apurados serão deduzidos o créditos. (VIANA, 2007)

Ainda Mazza (2015. P. 559) “A contribuição tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil STJ (art. 1º da Lei n. 10.637/2002)”.

f) COFINS- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social;

De acordo com Mazza (2015, p. 556):

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins foi criada pela Lei Complementar n. 70/91, com natureza jurídica de contribuição social (art. 195, I, *b*, da CF), sendo devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, e destinada exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social (art. 1º da Lei Complementar n. 70/91).

A COFINS assim como o PIS, também foi instituída pelo regime de cumulatividade e sofreu alterações, tanto em sua base de cálculo, como também na alíquota, passando pela sistemática do regime da não-cumulatividade através da Lei n.º 10.833 de 29 de dezembro de 2003. (VIANA, 2007)

-A cumulatividade da COFINS- Regida atualmente pela lei 9.718/98, possui a seguinte regra de incidência:

A hipótese de incidência desse tributo, nos termos do art. 2.º da Lei 9.718/98, consiste no faturamento das Pessoas Jurídicas, entendendo-se este, nos termos do artigo 3.º, § 1.º da mesma lei como a receita bruta das pessoas jurídicas, ou seja, a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (VIANA, 2007, p. 11)

- A não-cumulatividade da COFINS- Regida pela Lei 10.833/2003, lei que alterou sua forma de tributação com o intuito de encerrar o regime de cumulatividade desse tributo. (VIANA, 2007)

Ainda segundo Viana (2007, p. 12) passou a ter uma nova regra de incidência:

A hipótese de incidência desse tributo, nos termos do art. 1.º da referida lei, continua a ser o faturamento mensal das Pessoas Jurídicas, porém, de forma não cumulativa, ou seja, permitindo o aproveitamento de créditos sobre a aquisição de bens e serviços necessários à atividade da empresa, bem como de algumas despesas que o legislador determinou, no valor a ser pago pelo tributo.

Sua base de cálculo é o faturamento mensal. (MAZZA, 2015)

g) CSLL- Contribuição Social do Lucro Líquido.

A Contribuição Social do Lucro Líquido é regida por diferentes leis desde da sua instituição até os dias atuais, ou seja, ela não possui um regimento em definitivo assim complicando a vida de contadores e tributaristas. A Receita Federal percebendo a necessidade

editou a instrução normativa 390/2004, sistematizando e reunindo as normas que regem esse imposto. (POHLMANN, 2010)

Em se tratando de sua base de cálculo a CSLL segue a mesma sistemática do IRPJ, em que dependerá da opção feita pela empresa do seu regime tributário. Se for optante do lucro real sua base de cálculo será o lucro líquido, se for optante do regime do lucro presumido sua base será uma presunção feita a partir de percentuais aplicados ao faturamento da empresa, no lucro arbitrado será apurado com base em percentuais arbitrados sobre a receita da empresa, no Simples Nacional a base de cálculo será a receita bruta da empresa e a alíquota dependerá do valor da receita e o tipo de atividade. (POHLMANN, 2010)

Ainda Pohlmann (2010, p. 122) diz que "De acordo com o art. 3º da lei 7.689/88, com redação dada pela lei 11.727/2008, a alíquota geral da CSLL é de 9%".

2.3.1.2 Taxas

As taxas são cobradas de acordo com a prestação de serviço público, que seja considerado fundamental e oferecido pelo Estado. Podemos exemplificar a taxa do corpo de bombeiros, iluminação pública, de coleta de lixo, etc.

Para Fabretti, (2009, p. 109):

A taxa é de competência comum. Todos os entes federativos podem cobrá-la, desde que instituída por lei, tendo como fato gerador o exercício do poder de polícia ou serviço público prestado ou colocado à disposição do contribuinte, desde que sejam específicos e divisíveis.

Fabretti, (2013, p. 23) diz "as taxas são de competência comum podendo ser instituídas e cobradas por qualquer ente federado, ou seja, da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal, desde de que estejam regulamentadas por lei."

As taxas são vinculadas aos contribuintes que utilizam serviços públicos específicos ou divisíveis. (OLIVEIRA, 2011).

2.3.1.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria foi criada em decorrência da valorização de um imóvel do contribuinte, ela está ligada a obra pública, é considerada um tributo não repetitivo, ou seja, a cada realização de obra pública que virá a valorizar o imóvel do contribuinte possui um só fato gerador.

De acordo com a lei nº 195, de 24 de fevereiro de 1967, art.1º, “a Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”.

Fabretti (2009, p. 113) “Sua característica principal é de ser cobrada em razão de obra pública da qual resulte valorização de imóvel”.

A contribuição de melhoria não faz uso de alíquota ou base de cálculo, obtendo o total da despesa realizada como seu limite, que será dividida entre todos os beneficiários da valorização imobiliária, seu objetivo é financiar obra pública. (FABRETTI, 2009)

Será necessária a demarcação da zona beneficiária, o que nem sempre é fácil, gerando conflitos e controvérsias entre os envolvidos. (FABRETTI, 2009)

Fabretti (2012, p. 108) argumenta que “Logo, desde a edição do CTN (1966) já estava à contribuição de melhoria especificada como um tributo, diferente do imposto e da taxa, portanto uma terceira espécie”.

A contribuição de melhoria é raramente cobrada, e quando cobrada é feita de forma ilegal, sem atender os requisitos mínimos do art. 82 do CTN (Código Tributário Nacional). (FABRETTI, 2012)

2.3.1.4 Contribuições federais

A Constituição Federal, em seu art. 149, deu exclusivamente a União o poder de instituir três novos tipos de contribuições, que seriam: a) sociais; b) de intervenção no domínio econômico; e c) de interesse das categorias profissionais ou econômicos. (FABRETTI, 2012)

A doutrina vem procurando demonstrar que essas contribuições são uma quarta espécie do gênero tributo, pois são prestações pecuniárias compulsórias e portanto tributo, como definido no art. 3º do CTN. (FABRETTI, 2012, p. 110).

2.3.2 Elementos fundamentais do tributo

Uma obrigação só nasce por meio de uma relação jurídica, em que, uma determinada pessoa pode exigir de outra uma prestação, em razão de uma preliminar legal ou manifestando vontade. (OLIVEIRA, 2011)

Segundo Oliveira (2011, p. 07) “A obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador)”.

Podemos dizer que os elementos fundamentais dos tributos são compostos por: fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo.

a) Fato gerador;

Fabretti (2012, p. 127) diz que “Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”.

É o que está definido em lei que gera a sua ocorrência, ou seja, é o FATO que acontece e faz gerar a obrigação de pagar o tributo. (OLIVEIRA, 2011).

Segundo Fabretti (2012, p. 127)

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

O Código Tributário Nacional (2012, P. 83) o define nos seguintes artigos 114 e 115.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

b) Base de Cálculo;

É o montante sobre o qual se tem que aplicar a alíquota, que será um percentual, para apurar o montante a ser pago. (FABRETTI, 2012).

De acordo com Oliveira (2011, p. 08)

É o valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido. A base de cálculo, conforme a Constituição Federal, deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade (mudança somente por outra lei), da anterioridade (a lei deve estar vigente antes de iniciada a ocorrência do fato gerador) e da irretroatividade (a norma não pode atingir fatos passados).

A lei, portanto, deve deixar bem definidos os critérios usados para a determinação da base de cálculo. (FABRETTI, 2012).

c) Alíquota;

É um fator definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago. (FABRETTI, 2012, p. 130).

Oliveira (2011) define ser um percentual determinado por lei, aplicado sobre a base de cálculo gerando o valor a ser pago do tributo, e assim como a base de cálculo, está sujeita aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade.

d) Sujeito ativo;

O CTN (2012, P. 84) o define em seus artigos 119 e 120:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

O sujeito ativo será sempre uma pessoa jurídica de direito público. (FABRETTI, 2009).

e) Sujeito passivo.

Está definido no CTN (2012, P. 84) no seu artigo 121, que diz:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

2.4 ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

Sabemos que o Brasil, quando se trata da tributação das suas atividades empresariais, dispõe de três espécies de sistema de tributação pela legislação do Imposto de Renda, são os seguintes: Lucro Real, Lucro presumido e Simples Nacional, também dispõe de um quarto sistema que seria o Lucro Arbitrado que é utilizado apenas em casos excepcionais. Em síntese podemos definir que: O lucro real é vantajoso para as atividades com pouca lucratividade; Já o presumido é vantajoso para as atividades que possuem uma alta lucratividade; e o Simples Nacional passa a ser vantajoso para quase todas as empresas de pequeno porte. (ZANLUCA, 2014)

Foi explanado um pouco do que seriam as formas de tributação do sistema brasileiro, a seguir serão apresentados mais detalhadamente estes regimes tributários para as pessoas jurídicas.

2.4.1 Lucro real

Oliveira (2011, p. 170) conceitua:

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

O lucro real é apurado através das escriturações comerciais das entidades, empresas, organizações, o que leva ao contabilista adotar procedimentos usuais em seu ambiente, como: mais rigor quando se trata dos princípios de contabilidade; a constituição das provisões que serão necessárias; escrituração contábil e fiscal que contenham todos os itens exigidos; escrituração de um conjunto de livros fiscais e contábeis, entre eles o Lalur e registro de inventário; e elaboração das demonstrações contábeis etc. (OLIVEIRA, 2011)

Pohlmann (2010, p. 42) “A sistemática do lucro real é aquela em que o IRPJ é apurado a partir do resultado contábil da empresa”.

“É o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”. (OLIVEIRA, 2011, p. 170).

Todo o ajuste feito no lucro líquido do período da apuração e das demonstrações do lucro real devem ser transcritos do Livro de Apuração do Lucro Real- Lalur. (OLIVEIRA, 2011)

A pessoa jurídica poderá optar seu período de apuração por trimestral ou anual.

Se a opção for feita pela apuração trimestral, estes devem ser encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário, tendo por base o resultado líquido de cada trimestre. (OLIVEIRA, 2011)

OS resultados devem ser levantando por base das demonstrações contábeis, observando sempre as normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, e fazendo as adições, exclusões e compensações. (OLIVEIRA, 2011)

De acordo com Pohlmann (2010. P. 72):

A pessoa jurídica que optar pelo período anual deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (RIR/99, art. 221). Nesse caso, ficará sujeita ao recolhimento mensal do imposto por estimativa, podendo reduzir, suspender ou mesmo ficar dispensada do recolhimento mensal caso comprove que o lucro real acumulado no ano é inferior ao estimado.

Uma vez determinada a base de tributação, se lucro real por estimativa ou trimestral, esta não poderá ser modificada durante o exercício, pois se recolher o mês de janeiro por estimativa já estará deixando clara sua opção (OLIVEIRA, 2011).

De acordo com a Receita Federal do Brasil (2015), o lucro real incide sobre os seguintes impostos e contribuições:

- ✓ IRPJ- tanto pelo lucro real anual, quanto trimestral- Alíquota de 15%;
- ✓ CSLL- tanto pelo lucro real anual, quanto trimestral- Alíquota de 9%;
- ✓ PIS- Alíquota de 1,65%;
- ✓ COFINS- Alíquota de 7,6%

Tabela 1- Carga Tributária do Lucro Real

Tipo de imposto	Tipo de atividades	Alíquota	Base de cálculo	Observações
IRPJ- Imposto de Renda Pessoa Jurídica	Comércio, Indústria e Serviços	15%	Lucro líquido	Se o lucro líquido for superior a R\$20.000,00, haverá um adicional de 10% sobre o excedente.
CSLL- Contribuição Social do Lucro Líquido	Comércio, Indústria e Serviços	9%	Lucro líquido	
PIS- Programa de Integração Social	Comércio, Indústria e Serviços	1,6%	Valor da venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra e com o crédito de algumas despesas.
COFINS- Contribuição Financeira social	Comércio, Indústria e Serviços	7,6%	Valor da venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra.
IPI- Imposto Produtos Industrializados	Indústria	Variável	Valor da venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra e com o crédito de algumas despesas.
Imposto de Importação	Importação	Variável	Valor da importação	
ICMS- Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.	Indústria e Comércio	Variável De 0% a 25%	Valor da venda	O imposto sobre a venda deverá ser compensado com o imposto sobre a compra.
ISS- Imposto Sobre Serviços	Serviços	Variável De 2% a 5%	Valor da venda	

Fonte: site: Leardini contabilidade (2016)

Programa de Interação Social (PIS) - Lucro real: É uma contribuição instituída pela lei complementar nº 7/70, e originou-se como um fundo distribuído anualmente a empregados e servidores sob forma de cotas. (MAZZA, 2015)

Será considerado contribuinte do tributo toda pessoa jurídica de direito privado que possuam as receitas que estão de acordo com o art. 1º da Lei n. 10.637/2002. (MAZZA, 2015)

A base de cálculo do PIS é o total das receitas arrecadadas da pessoa jurídica contribuinte, e sua alíquota será de 1,65%, com base no lucro real, que trata-se de um tributo não-cumulativo em que serão deduzidos seus créditos da apuração de seus débitos. (MAZZA, 2015)

De acordo com Viana (2007. P. 6) o PIS possui a seguinte hipótese de incidência:

A hipótese de incidência desse tributo, nos termos do art. 1.º da referida Lei, continua a ser o faturamento mensal das Pessoas Jurídicas, porém, de forma não cumulativa, ou seja, permitindo o aproveitamento de créditos sobre a aquisição de bens e serviços necessários à atividade da empresa, bem como de algumas despesas que o legislador determinou, no valor a ser pago pelo tributo.

Em tese, a empresa que optar pelo regime de tributação com base no lucro real e consequentemente no regime de não-cumulatividade, terá que atribuir um montante de despesas dedutíveis capazes de compensar o aumento do percentual da alíquota, que passa a ser de 1,65%. (VIANA, 2007)

O PIS/Pasep tem como data de vencimento o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerado. (FABRETTI, 2009)

O PIS incide também sobre a folha de salários, e tem como base de cálculo a folha de pagamento mensal paga, sob a alíquota de 1%, e possui como data de vencimento o vigésimo quinto dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013)

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – Lucro Real:

No que tange o PIS, a COFINS possui algumas semelhanças em sua forma de tributação com o mesmo, em que sua base de cálculo é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim como o PIS. (VIANA, 2007)

Seu regime é o não-cumulativo, no qual serão deduzidos os créditos das contribuições calculadas nos débitos, ou seja, nas aquisições de mercadorias, insumos e outros específicos na lei. (POHLMANN, 2010)

“Para determinar o valor da COFINS não-cumulativa aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada a alíquota de 7,6%, para as empresas tributadas com base no Lucro Real Trimestral, no Lucro Real Anual e na Estimativa Mensal.”(HOFFMANN, 2010, p. 21).

A data de vencimento da Contribuição para COFINS também é até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerado. (ZANNOLA, 2012, p. 47)

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Lucro Real- Segundo a Receita Federal do Brasil (2015) estão sujeitas a CSLL as pessoas jurídicas domiciliadas no país, sob a alíquota de 9%. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido pode ser apurada anualmente ou trimestralmente com base no lucro real, fica a critério da empresa.

A CSLL é uma importante fonte de financiamento da seguridade, em conformidade com o artigo 195, I, “c”, da CF, a cobrança da contribuição social incide sobre o lucro da empresa ou entidade. (POHLMANN, 2010)

Segundo Pinto (2011, p. 227) “A partir de janeiro de 1997, a contribuição social não será mais dedutível dela mesmo e do Imposto de Renda, devendo, portanto, ser adicionada para fins de apuração do Lucro Real (Lei 9.316-96)”.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real terá que apurar a CSLL com base no lucro contábil. (POHLMANN, 2010)

Segundo a Receita Federal do Brasil (2015) na apuração trimestral:

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real trimestral devem apurar trimestralmente a CSLL. A base de cálculo da CSLL corresponde ao resultado contábil do período ajustado pelas adições determinadas, pelas exclusões admitidas e pelas compensações de base de cálculo negativa até o limite definido em legislação específica vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, e alterações posteriores). O valor da CSLL não pode ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

O período de apuração trimestral é: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

Ainda o site da Receita Federal diz que a apuração da CSLL anualmente também deve apurar o imposto com base no resultado ajustado, em 31 de dezembro de cada ano, os valores que foram pagos sobre a base de cálculo estimada mensalmente, podem ser deduzidos do valor apurado anualmente e o valor da CSLL não pode ser deduzido do lucro real e da própria

base de cálculo de acordo com a Lei nº 9.316, de 1996, em seu art. 1º. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

No recolhimento mensal (por estimativa) a base de cálculo estimada é de 12% sobre a receita bruta auferida, em que a receita bruta seja compreendida em, como o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, e será aplicado o percentual de 32% para as outras atividades como: prestadoras de serviços; intermediação de negócios; administração ou locação de bens, imóveis; e prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria. (conforme o art. 20, da Lei 9249/95); (POHLMANN, 2010)

A alíquota geral para essa contribuição segundo a Receita Federal é de 9%.

Apuração da CSLL- a base de cálculo na sistemática do lucro real é o lucro líquido de período da apuração, em que gerará um resultado de lucro ou prejuízo, e a partir desse resultado será feito os ajustes das adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei. (POHLMANN, 2010)

Segundo Pohlmann (2010, p. 116)

A exemplo do IRPJ, temos duas espécies básicas de adições: (1) custos, despesas, encargos, perdas, provisões e participações não dedutíveis na apuração da contribuição; e (2) resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos no lucro líquido, mas que devem ser computados na determinação da base de cálculo da contribuição.

Podemos citar como exemplo da primeira espécie o resultado negativo da equivalência patrimonial, visto que, a primeira espécie é classificada como as despesas registradas em contas do resultado do exercício, chamadas de despesas não dedutíveis. E já na segunda espécie de adição são considerados os valores que não foram computados no resultado do período, citamos como exemplo: o lucro auferido no exterior. (POHLMANN, 2010)

Pohlmann (2010, p. 118) classifica as exclusões da seguinte maneira:

Podemos dividir as exclusões do lucro líquido em duas espécies: (1) resultados, rendimentos, receitas, e quaisquer outros valores incluídos no lucro líquido, mas que não são tributados; (2) valores cuja dedução seja autorizada pela legislação da CSLL, mas que não foram computados no lucro líquido.

A CSLL pode fazer uso da compensação da base de cálculo negativa, em que, a pessoa jurídica pode fazer a compensação da base de cálculo negativa de exercícios anteriores sobre um percentual de 30% do lucro líquido com suas exclusões e adições admitidas por lei. (POHLMANN, 2010)

Imposto de Renda Pessoas Jurídicas (IRPJ) - Lucro Real- Assim como a CSLL, o IRPJ é apurado trimestralmente ou anualmente.

O IRPJ trimestral deve ser apurado na data de encerramento do período de apuração que se encerram nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015)

De acordo com Fabretti (2009, p. 204) “O art. 220 do RIR estabelece, como regra geral aplicável a todas as pessoas jurídica sujeitas ao IR, pagamento do IRPJ Lucro Real Trimestral apurado com base no lucro real, presumido ou arbitrado.”

A alíquota aplicada sobre a base de cálculo do lucro será de 15%, ou seja, será aplicado o percentual de 15% em cima do lucro real, e um percentual de 10% em cima da parcela que exceder o valor de R\$60.000,00 mil reais em cada trimestre. O lucro real que antecede o IRPJ será transferido para o livro LALUR, onde será feito todas as adições e exclusões devidas. (HOFFMANN, 2010)

O IRPJ com base no lucro real anual- Pohlmann (2010, p. 72) diz: “A pessoa jurídica que optar pelo período anual deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (RIR/99, art. 221)”.

Visto que a pessoa jurídica que apurar o IRPJ anual, ou seja, ficará sujeita ao imposto mensal por estimativa, poderá ficar dispensada, suspender, ou diminuir o pagamento do imposto caso comprove que o valor apurado no ano é maior que o estimado. (POHLMANN, 2010)

A metodologia do lucro real anual é semelhante a trimestral, sendo que, a trimestral o percentual é aplicado a cada trimestre e a anual ao final da apuração do lucro líquido.

A alíquota do IRPJ lucro real anual é de 15% sobre o lucro real apurado pelas pessoas jurídicas. Encontra-se sujeita ao adicional a parcela da base de cálculo estimada mensal, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). A alíquota do adicional de 10% (dez por cento) é única para todas as pessoas jurídicas. (CRC-RJ, 2016, p. 21)

Conforme regra geral, a base de cálculo estimada é aplicada mensalmente sobre a receita auferida. A seguir o quadro com os percentuais aplicados sobre a receita bruta. (POHLMANN, 2010)

Tabela 2- Percentuais e Ramos de Atividades IRPJ Lucro Real Estimado

%	Atividade
8%	Regra geral: atividades de revenda de mercadorias, indústria, transporte de cargas, serviços hospitalares.
1,6%	Revenda, para consumo, de combustível derivado do petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
16%	Serviços de transporte, exceto o de carga.
	Bancos, corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.
	Prestadoras de serviços em geral, exceto hospitalares, de transporte de carga e de profissões regulamentares, cuja receita bruta anual seja de até R\$120.000,00.
32%	Prestação de serviços em geral, exceto hospitalares e de transporte.
	Intermediação de negócios.
	Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.
	Assessoria creditícia e factoring.

Fonte: POHLMANN (2010, pág. 74)

“Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não incluídas na receita bruta de vendas e serviços serão acrescidos à base de cálculo para fins de apuração do lucro estimado do mês”. (POHLMANN, 2010, p. 74)

Assim concluímos que esse percentual será calculado sobre a receita bruta, obtendo o lucro estimado, e a este serão adicionado as adições formando assim a base de cálculo mensal do imposto de renda, na qual será aplicado o percentual do imposto e o adicional se for necessário. (ZANOLLA, 2012)

2.4.2 Lucro presumido

O lucro presumido é um imposto usado apenas com o faturamento da empresa para o cálculo do IRPJ e da CSLL. As empresas que não estiverem obrigadas ao regime do lucro real, poderão se encaixar no lucro presumido. A sistemática de tributação pelo Lucro Presumido é regulamentada pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99).

“As pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas ao lucro real, conforme o artigo 14 da lei 9.718/98 poderão efetuar os recolhimentos do IRPJ, CSL, PIS e COFINS pelo critério de lucro presumido”. (ZANOLLA, 2012, p. 53)

O lucro presumido como o próprio nome já diz, presume o que seria o montante a ser pago dos impostos, por meio de uma base de cálculo estimada para o imposto pela utilização de percentuais determinados por lei que serão calculados sobre a receita bruta da empresa, a apuração do resultado de IRPJ e CSLL são encontrados com base no valor estimado por esses percentuais. (CORRÊA, 2010)

A Receita Federal do Brasil (2015) define o lucro presumido como “uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real”.

Ainda a Receita Federal (2015) diz que o imposto é devido trimestralmente, e a efetivação da escolha dessa opção será definida com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário e a opção da apuração do IRPJ com base no lucro presumido será inalterada durante todo o ano calendário.

O lucro presumido é considerado a forma mais simples de tributação para o IRPJ e a CSLL, o regime de tributação que mais se encaixa no perfil das empresas que não tenham uma boa administração e uma contabilidade excelente, reparando também as empresas, que mesmo, faturando 3,6 milhões por ano, considerem as alíquotas do Simples Nacional muito elevada. (SCHAFFA, 2015)

Tabela 2- Percentuais Lucro Presumido

Para o IRPJ, a Receita utiliza a seguinte tabela para o Lucro Presumido:

1,6% – Revenda de combustíveis

8,0% – Regra geral (toda empresa que não está explicitamente nas definições acima e abaixo)

16,0% – Serviço de transporte que não seja de carga

32,0% – Prestação de serviços em geral, intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens moveis, imóveis ou direitos.

E para o CSLL, a seguinte tabela:

12,0% – Regra geral (toda empresa que não está na alíquota de 32%)

32% – Prestação de serviços em geral, intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens moveis, imóveis ou direitos.

Fonte: (SCHAFFA, 2015)

As empresas que podem optar pelo lucro presumido tem que atender aos seguintes critérios:

- Faturamento menor que R\$78 milhões anuais
- Não atuantes no mercado financeiro (bancos comerciais, bancos de investimento, corretoras, etc.)
- Não tenham rendimentos de capital oriundos do exterior
- Não usufruam de benefícios fiscais
- Empresas de pequeno e médio porte, pois proporciona uma relação custo benefício. (PINA, 2014)

Programa de Integração Social (PIS)- Lucro Presumido- O PIS no regime do lucro presumido está submetido ao regime cumulativo, tem como fato gerador o faturamento, em que, sua base de cálculo é constituída com os somatórios de suas receitas. A alíquota do PIS é de 0,65% em termos gerais, destacando que existem diferentes alíquotas quando se trata de casos restritos, como por exemplo, o álcool para fins carburantes. A alíquota do PIS passa a ser de 1% sobre o valor da folha de salários quando se tratar pessoas jurídicas de direito

privado sem fins lucrativos e todas as fundações que são isentas do Imposto de Renda. (POHLMANN, 2010)

Hoffmann (2010, p. 14) define que:

O fato gerador corresponde ao faturamento mensal da empresa, isto é, o total da receita bruta mensal, devendo ser observado as exclusões previstas em lei. Considera-se receita bruta toda e qualquer receita obtida pela empresa independente se for originária de uma atividade preponderante ou não.

O faturamento mensal correspondente à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para essas receitas, observadas as exclusões admitidas em lei específica. (SOUZA et al., 2014)

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – Lucro Presumido-

A COFINS assim como o PIS possui como fato gerador o faturamento mensal, em que, sua base de cálculo constitui a totalidade de suas receitas auferidas, de acordo com os artigos 2º e 3º da Lei 9.718/98: Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (POHLMANN, 2010)

A base de cálculo da COFINS consiste na mesma base do PIS, possuindo as mesmas exclusões da receita, sua alíquota geral é de 3%, e da mesma forma do PIS, existem alíquotas diferenciadas para casos restritos. (POHLMANN, 2010)

Enfim, podemos definir a COFINS como uma contribuição federal brasileira, de natureza tributária, incidente sobre a receita bruta das empresas em geral, destinada a financiar a seguridade social, a qual abrange a previdência social, a saúde e a assistência social. (SOUZA et al., 2014)

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)- Lucro presumido- Segundo Pohlmann (2010, p. 44) “O lucro presumido é uma sistemática simplificada de tributação do IRPJ, consiste na aplicação de percentuais preestabelecido pelo Fisco sobre as receitas auferidas pela empresa”.

Para a determinação da base de cálculo do imposto e seu adicional em cada trimestre, será determinado o percentual de 8% sobre a receita bruta auferida em cada trimestre, no geral, exceto para as hipóteses que tem percentuais diferentes, segundo o RIR/99, art. 518. Para essas hipóteses foram determinados outros percentuais, como por exemplo: para atividade de revenda de combustível o percentual é de 1,6%. (POHLMANN, 2010)

Tabela 3- Percentuais do lucro presumido sobre a receita bruta

%	Atividades
8%	Atividade de revenda de mercadorias, indústria, transportes de cargas, serviços hospitalares e venda, incorporação e loteamento de imóveis.
1,6%	Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
	Serviços de transporte, exceto o de carga.
1,6%	Pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja a receita bruta anual seja de até R\$120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte de carga, e de profissões regulamentadas.
	Prestação de serviços em geral, exceto hospitalares e de transporte.
	Intermediação de negócios.
36%	Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Fonte: (POHLMANN 2010, pág. 47)

Segundo Pohlmann (2010, p. 46)

Havendo atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. Assim, por exemplo, se uma empresa industrializa e vende móveis e, ainda, presta serviços de instalação e manutenção, deverá aplicar o percentual de 8% sobre a receita de venda de móveis e de 32% sobre a receita de prestação de serviços de instalação e manutenção.

A receita bruta considerada pelo lucro presumido consiste na venda de mercadorias, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, não são consideradas para fins de receita bruta: as vendas canceladas; os descontos incondicionais concedidos; o IPI incidente sobre as vendas; e ao ICMS retido pelo substituto tributário, nos regimes de substituição tributária. (VELLENA, 2011)

A alíquota do IRPJ é de 15% sobre o lucro presumido, que foi apurado com o percentual correspondente a sua atividade sobre a receita bruta auferida no trimestre, ocorrerá o adicional do imposto sobre a parcela do lucro presumido que exceder ao valor de R\$

60.000,00 (sessenta mil reais) resultantes da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do período da apuração, sua alíquota resulta de 10% em cima do excedente dessa parcela. (MONTEIRO, 2014)

Em relação ao momento da opção pelo regime do lucro presumido será considerada optante do lucro presumido a pessoa jurídica que pagar a primeira ou única quota do imposto devido, tomando por base o lucro presumido em seu primeiro período de apuração do ano calendário, sendo a opção pelo regime irrevogável durante todo o ano calendário. (lei 9.430/1996, artigo 26, § 1º, e lei 9.718/1998, artigo 13, § 1º). (MONTEIRO, 2014)

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – Lucro Presumido-

A apuração da CSLL é semelhante ao do IRPJ.

A escolha pela apuração da CSLL com base no lucro presumido será determinada com o pagamento da primeira ou quota única desse imposto corresponde ao primeiro período de apuração, e será correspondente a todo o ano-calendário sendo irrevogável. (POHLMANN, 2010)

A base de cálculo da CSLL sob forma da Lei 10.684/03, em seu artigo 22 define:
12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;

32% para:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Em casos de atividades diversificadas se aplicará cada percentual correspondente. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016)

Os períodos de apuração trimestrais da CSLL com base no lucro presumido estão determinados para serem encerrados em: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, conforme cada ano-calendário. (POHLMANN, 2010)

A alíquota aplicada as pessoas jurídicas em geral corresponde a 9%, que será aplicada ao montante resultante da base de cálculo estimada de acordo com o percentual estabelecido a sua atividade. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015)

2.4.3 Lucro arbitrado

Essa forma de tributação é aplicada sobre as empresas que não se encaixam nas demais formas de tributação por haver irregularidades tais como: o não pagamento dos impostos, a falta de compromisso junto ao FISCO, etc.

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016)

O Lucro Arbitrado consiste para as empresas que estão sob regime de tributação do lucro real e por algum motivo não atendem aos requisitos exigidos pela legislação, assim como as empresas enquadradas no lucro presumido indevidamente. Consiste nas empresas que estão deixando de cumprir suas obrigações de modo ímpar com a legislação vigente. Exemplo: a empresa do lucro real que não mantém uma escrituração contábil adequada. (POHLMANN, 2010)

Ainda Pohlmann (2010, p. 49)

O arbitramento pode ser realizado pelo FISCO, em um procedimento de ofício, cujo trabalho normalmente resultará em um auto de infração. Da mesma forma, o arbitramento pode ser procedido pelo próprio contribuinte, situação em que calculará o imposto e apresentará declaração de renda por essa sistemática.

O lucro arbitrado deverá ser apurado trimestralmente em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário conforme o RIR/1999, em seus art. 220 e 530. (Receita Federal do Brasil, 2016)

Segundo o Portal Tributário (2016) o lucro arbitrado será apurado mediante a aplicação de percentuais:

- a- sobre a receita bruta quando conhecida, segundo a natureza da atividade econômica explorada (RIR/1999, artigo 532);
- b- quando desconhecida a receita bruta, o lucro arbitrado também será apurado mediante a aplicação de coeficientes sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal (RIR/1999, artigo 535).

Tabela 4- Percentuais aplicados sobre a receita bruta para apuração do IRPJ

%	Atividades
9,6%	Atividade de revenda de mercadorias, indústria, transporte de cargas, serviços hospitalares e venda, incorporação e loteamento de imóveis.
1,92%	Revenda, para consumo, de combustíveis derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
19,2%	Serviços de transporte, exceto o de carga.
	Pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R\$12.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte de carga e de profissões regulamentadas.
38,4%	Prestação de serviços em geral, exceto hospitalares e de transporte.
	Intermediação de negócios.
	Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.
45%	Bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.

Fonte: (POHLMANN, 2010, p. 51)

Quando a receita bruta não é reconhecida, a base de cálculo do lucro arbitrado se dará por meio de ofício mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo abaixo, de acordo com o RIR/1999, artigo 535:

- I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
- II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
- III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;
- IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
- V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

São aplicadas as mesmas normas de tributação das pessoas jurídicas optantes do lucro presumido, com relação a apuração dos impostos da CSLL, do PIS e da COFINS com base no regime de tributação do lucro arbitrado. (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016)

2.4.4 Simples nacional

Segundo o site da Receita Federal do Brasil (2016) “O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº123, de 14.12.2006”.

A Constituição Federal em seu artigo 146, III, “d”, autorizou a instituição de regime simplificado e unificado do recolhimento dos tributos, que atribuiu a constituição da lei complementar em seus seguintes aspectos: Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003): I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003); IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (POHLMANN, 2010)

O site da Receita Federal do Brasil (2016) diz que: o Simples Nacional é um regime que engloba todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sua finalidade é a simplificação da apuração dos impostos que lhe são cabíveis. As empresas que optarem por esta forma de tributação devem possuir as seguintes condições:

- enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- cumprir os requisitos previstos na legislação; e
- formalizar a opção pelo Simples Nacional.

De acordo com a Lei Complementar 123/2006, em seu artigo 3º, define microempresa e empresa de pequeno porte:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

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); e

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).

Em seu § 1º, art. 3º, da LC 123/2006, receita bruta é considerada toda venda de mercadorias, e serviços prestados, deduzidas de suas vendas canceladas e os descontos incondicionais. Quanto ao limite da receita bruta, deve-se utilizar a receita bruta do ano calendário anterior ao da opção, e em casos da empresa ter menos de um ano existem regras próprias de definição desse limite. (BRASIL, 2006)

Existem algumas hipóteses em que excluem as empresas da definição de microempresa e empresa de pequeno porte, que estão definidas na LC 123/2006, em seu art. 3º, § 4º.

Dessa forma, a empresa que estiver dentro de alguma das possibilidades citadas acima não poderá de forma alguma, mesmo que dentro do limite de receita bruta definidos na LC 123/2006, usufruir dos benefícios assegurados por lei das ME e EPP. (POHLMANN, 2010)

Todos os tributos que estão englobados sob o regime do Simples Nacional, estão definidos na LC 123/ 2006, artigo 13: O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

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;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. (BRASIL, 2006)

Assim como os outros regimes, a opção pelo Simples Nacional é manifestada através da internet e será irrevogável durante todo o ano calendário, sua opção deverá ser feita no mês de janeiro e sua efetividade ocorrerá a partir do primeiro dia do ano calendário da opção, exceto se este for o primeiro ano da empresa.

De acordo com Pohlmann (2010, p. 258)

Como regra geral, o valor devido mensalmente no regime do simples nacional é apurado multiplicando-se a receita bruta do mês pelo percentual indicado para a faixa de receita bruta acumulada nos últimos doze meses, previsto na tabela constante à LC 123/2006 correspondente a atividade da empresa.

De acordo com o exposto neste referencial teórico, o presente trabalho já possui uma base teórica desse estudo suficiente para o desenvolvimento dos cálculos de análise do sistema tributário brasileiro para a empresa estudada, pois o referencial teórico é de suma importância, porque o mesmo traz ideias e opiniões de diferentes autores que servirão como base para o entendimento do planejamento tributário, alcançando os objetivos estimados.

3. METODOLOGIA DO TRABALHO

A metodologia se constitui em métodos que são realizados para o desenvolvimento de um trabalho, é a parte da pesquisa que expõe os instrumentos, os caminhos, que serão necessários para se alcançar os objetivos do trabalho, a aplicação de propostas a serem seguidas com o objetivo de obter os resultados esperados da pesquisa.

A metodologia quando especificada responde ao mesmo tempo todos os questionamentos abrangendo o maior número de itens. (MARCONI; LAKATOS, 2010)

Neste capítulo será abordada a área de conhecimento incidida e as características da organização, a classificação da pesquisa, sua natureza, objetivos, procedimentos técnicos, abordagem do problema e ainda sua coleta de dados e por fim, sua análise e interpretação de dados.

3.1 ÁREA DE CONHECIMENTO E AS CARACTERÍSTICAS DA ORGANIZAÇÃO.

Este trabalho está sendo desenvolvido na área da contabilidade tributária tendo como foco principal o planejamento tributário, seu objetivo é comprovar por meio do planejamento se a empresa em questão encontra-se submetida em seu regime tributário mais adequado, que hoje é o Simples Nacional, e caso venha provar o contrário, propor-lhe o regime mais adequado ao seu perfil e evidenciar as diferenças existentes entre os regimes de tributação.

A empresa objeto de estudo trata-se de uma microempresa com faturamento anual até R\$360.000,00 no ano-calendário, a mesma que também sofre com a alta carga de tributos existente no sistema tributário brasileiro, tem interesse de avaliar se estar enquadrada no regime de tributação mais viável e ainda, em conseguir por meios lícitos uma economicidade de impostos. Foi pensando nesses objetivos que se optou pelo planejamento tributário que hoje é a forma mais comum e eficaz para a obtenção desses resultados.

A pesquisa será desenvolvida em uma empresa do comércio varejista do artigo de vestuários e acessórios e calçados, que possui como atividade principal o comércio varejista do artigo de vestuários e acessórios, localizada na cidade de Delmiro Gouveia- AL, não obtém filiais e é constituída por dois sócios e três funcionárias.

3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

3.2.1 Quanto a sua natureza

A pesquisa se classifica como aplicada, porque ela envolve a busca de solução para o problema levantado, no qual a princípio se aplicaria o cálculo do planejamento tributário dos três mais importantes regimes de tributação no último período, ano 2015 e assim fazer a comparação da variação dos diferentes resultados para a empresa, respondendo se o atual regime é o mais adequado para a mesma ou indicar o mais viável.

3.2.2 Do ponto de vista de seus objetivos

Sob o ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa se classifica como: explicativa, e descritiva.

Do ponto de vista explicativa, através da observação do reconhecimento dos fenômenos, ela procura esclarecer seus resultados, explicando suas causas, a forma com que aconteceu e se chegou a um parecer concreto e viável, aprofundando conhecimentos com os resultados oferecidos pelos estudos explicativo

Esta pesquisa se classifica também como descritiva pelo fato dos resultados não haverem interferências do pesquisador, havendo a coleta e apuração dos resultados, por meio dos dados fornecidos pela empresa e com resultados significativos para a mesma. (PRODANOV E FEITAS, 2013)

3.2.3 Do ponto de vista dos procedimentos técnicos

Este trabalho se classifica em: Bibliográfico, documental, estudo de caso.

Nessa pesquisa serão utilizados os embasamentos teóricos dos autores, mais precisamente na revisão bibliográfica, que será elaborada por fontes disponíveis em teses, documentos, artigos, livros e internet, relacionados com o tema, com o objetivo de proporcionar base teórica para a pesquisa.

Na pesquisa documental a coleta dos dados será através de documentos sobre os fenômenos investigados, os quais serão analisados e interpretados. (TOZONI-REIS, 2009)

Assim, essa pesquisa se classifica como documental porque fará uso de documentos contábeis fornecidos pelo contador da empresa e documentos fornecidos pela própria empresa.

Esta pesquisa se denominará também como um estudo de caso, pois será coletada e analisada, informações da empresa, com base investigativa, para um estudo mais aprofundado, para certificar-se de que a empresa objeto de estudo está inserida no regime de tributação mais viável em seus aspectos econômicos e financeiros.

3.2.4 Do ponto de vista da forma de abordagem do problema

Esse trabalho se caracteriza como pesquisa qualitativa, pois, não possui características denominadas quantitativas, é um estudo aprofundado de dados, que não faz uso de métodos e técnicas estatísticas, objetivando a compreensão de dados, características e significados do objeto de estudo.

3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados se faz presente em todas as modalidades de pesquisa, cada uma em seu âmbito. Ela envolve cada modalidade de pesquisa e suas técnicas e instrumentos para a coleta de dados, como: entrevistas, questionários, formulários, etc., que melhor formulem com as fontes dos dados que são: autores, documento, etc. (TOZONI-REIS, 2009)

Nesse trabalho o plano e instrumento de coleta de dados se dão através de documentos fornecidos pelo contador e o empresário da empresa, assim como uma entrevista informal a respeito da forma fiscal para assegurar a análise dos resultados posteriormente.

3.4 PLANO DE ANÁLISE DE DADOS

Nesse trabalho está descrito o plano de análise e interpretação dos dados por meio de uma análise detalhada e precisa dos resultados obtidos através dos dados, com uma descrição das informações necessárias do estudo, objetivando responder da forma mais correta e coerente, eliminando qualquer possibilidade de dúvidas quanto ao resultado do problema da pesquisa.

4. ANÁLISE DOS DADOS.

Neste capítulo será desenvolvido a parte prática do estudo, tomando por base o embasamento teórico, serão efetuados os cálculos dos devidos impostos nas três modalidades do sistema tributário brasileiro, ou seja, o cálculo do INSS, ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL na modalidade do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Após a apuração dos tributos, por meio de seu resultado será feita a comparação entre os regimes tributários utilizados e a apresentação da análise desses resultados verificando se a empresa objeto de estudo está inserida no regime tributário mais adequado ou apresentar-lhe o regime tributário mais viável.

Este trabalho foi desenvolvido com dados reais informados pelo profissional contábil da empresa e os próprios sócios, os resultados serão apresentados aos sócios que tem o interesse de saber a real situação da empresa e adquirir mais segurança com relação ao regime de tributação optado.

4.1 INSS – INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL

O Instituto Nacional da Seguridade Social- INSS como foi visto anteriormente, de acordo com a RFB é responsável pelo recolhimento e administração do Regime Geral da Previdência Social, tendo como objetivo o pagamento da aposentadoria, pensão por morte, auxílio doença, auxílio acidente, entre outros benefícios previstos em Lei, além disso, relatou-se que a seguridade social é financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, através dos orçamentos dos entes federativos e, contribuições sociais.

No que se refere à alíquota da forma de tributação do INSS se trata de 26,8% para essa empresa, em que: 20% é pago pela empresa, 5,8% de terceiros e 1% do RAT (Risco da Atividade econômica), possui como base de cálculo o valor da folha do empregado, em se tratando de INSS patronal, a alíquota sobre o pró-labore é definida em 20%, ambos pagos pela empresa, mas a empresa objeto de estudo não paga INSS patronal, pois os sócios não são contribuintes. Esta forma de tributação é aplicada aos regimes de lucro real trimestral, lucro real anual e lucro presumido.

A seguir o quadro com o cálculo do INSS, para o período do ano de 2015, referente aos regimes de lucro real trimestral, lucro real anual e lucro presumido.

Tabela 5- Apuração do INSS de 2015

Mês	Salário contribuição	20% Empresa	5,8% Terceiros	1% RAT	Pró-labore	20% Patronal	Total INSS
jan/15	1.596,00	319,20	92,57	15,96	-	-	427,73
fev/15	1.596,00	319,20	92,57	15,96	-	-	427,73
mar/15	1.596,00	319,20	92,57	15,96	-	-	427,73
abr/15	1.596,00	319,20	92,57	15,96	-	-	427,73
mai/15	1.596,00	319,20	92,57	15,96	-	-	427,73
jun/15	1.596,00	319,20	92,57	15,96	-	-	427,73
jul/15	1.596,00	319,20	92,57	15,96	-	-	427,73
ago/15	1.862,00	372,40	108,00	18,62	-	-	499,02
set/15	1.596,00	319,20	92,57	15,96	-	-	427,73
out/15	1.596,00	319,20	92,57	15,96	-	-	427,73
nov/15	2.660,00	532,00	154,28	26,60	-	-	712,88
dez/15	2.394,00	478,80	138,85	23,94	-	-	641,59
Total	19.684,00	4.256,00	1.234,26	212,80	-	-	5.703,06

Fonte: Conforme dados da pesquisa.

Nesta tabela demonstra-se o valor apurado de INSS no ano de 2015, apenas de INSS dos funcionários, pois, os sócios da empresa não contribuem para o INSS, somando um patronal à pagar de R\$5.275,33, em que desse montante, R\$3.936,80 corresponde ao total dos 12 meses que a empresa pagou 20% aplicado mensalmente na folha de salários, R\$1.141,69 que corresponde o total pago por terceiros e o montante de R\$196,84 de RAT (Risco da Atividade econômica).

4.2 ICMS – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

Como foi visto no referencial teórico, o ICMS é um imposto não-cumulativo, o qual será sempre abatido o montante pago na transação anterior, é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Será considerado contribuinte qualquer pessoa física ou jurídica que tenha o hábito ou compra em grande volume comercial em circulação de mercadorias ou prestação de serviços.

A empresa objeto de estudo trata-se de uma empresa varejista, o que resulta crédito e débito de ICMS que será caracterizado a compensar ou a pagar. Quando se trata da apuração do crédito tem-se o montante de compras mensais efetuadas a alíquota de 7% e 12% pois se trata de uma mercadoria fora do Estado e de diferentes Estados. Já para apuração do débito será utilizado o valor das vendas mensais tributadas à alíquota de 18% encontrando o valor

total do débito e logo após efetuar a diferença entre o débito e o crédito do ICMS resultando em ICMS à pagar ou à compensar.

A seguir serão apresentados os quadros de cálculo de crédito e débito e sua diferença do débito e crédito do período do ano de 2015, pois como foi apresentado na metodologia, a empresa não possui registros contábeis anteriores a esse período, os resultados dessa diferença serão somados ao total de impostos calculados para as modalidades de Lucro Presumido, Lucro Real Trimestre e Lucro Real Anual.

Tabela 6- Apuração de crédito de ICMS de 2015

CRÉDITO							
MÊS	COMPRAS TRIBUTADA S 7%	DEVOLUÇ ÃO COMPRAS	7%	COMPRAS TRIBUTADA S 12%	DEVOLUÇ ÃO COMPRAS	12%	TOTAL DE CRÉDIT O
jan/15	7.941,25	-	555,89	13.804,41	-	1.656,53	2.212,42
fev/15	4.752,09	-	332,65	-	-	-	332,65
mar/15	9.695,73	-	678,70	-	-	-	678,70
abr/15	-	-	-	11.140,84	-	1.336,90	1.336,90
mai/15	-	-	-	28.750,94	-	3.450,11	3.450,11
jun/15	6.246,77	-	437,27	-	-	-	437,27
jul/15	-	-	-	5.165,59	-	619,87	619,87
ago/15	1.120,55	-	78,44	25.391,60	-	3.046,99	3.125,43
set/15	-	-	-	33.141,85	-	3.977,02	3.977,02
out/15	-	-	-	6.600,30	-	792,04	792,04
nov/15	-	-	-	7.056,74	-	846,81	846,81
dez/15	-	-	-	13.206,35	-	1.584,76	1.584,76
TOTAL	29.756,39	-	2.082,95	144.258,62	-	17.311,03	19.393,98

Fonte: Dados conforme pesquisa

A tabela 7 mostra a apuração do crédito de ICMS da empresa objeto de estudo que será pago ou compensado a partir do resultado da diferença com o débito de ICMS que será apurado na tabela seguinte. Percebeu-se que a empresa apurou um montante de R\$19.393,98 de crédito de ICMS resultantes da compra de mercadorias para revenda em 2015.

Tabela 7- Apuração de débito de ICMS de 2015

DÉBITO				
MÊS	VENDAS	DEVOLUÇÃO VENDAS	18%	TOTAL DÉBITO
jan/15	21.745,66	-	3.914,22	3.914,22
fev/15	15.892,93	-	2.860,73	2.860,73
mar/15	38.446,67	-	6.920,40	6.920,40
abr/15	18.727,40	-	3.370,93	3.370,93
mai/15	16.919,32	-	3.045,48	3.045,48
jun/15	18.328,01	-	3.299,04	3.299,04
jul/15	28.785,33	-	5.181,36	5.181,36
ago/15	21.004,66	-	3.780,84	3.780,84
set/15	21.437,05	-	3.858,67	3.858,67
out/15	31.668,47	-	5.700,32	5.700,32
nov/15	24.689,64	-	4.444,14	4.444,14
dez/15	31.630,10	-	5.693,42	5.693,42
TOTAL	289.275,24	-	52.069,54	52.069,54

Fonte: Dados conforme pesquisa

Na tabela anterior pode-se evidenciar a apuração do débito de ICMS resultante da venda de mercadorias no montante de R\$52.069,54 adquiridos no ano de 2015.

Tabela 8- Apuração de ICMS a pagar ou compensar de 2015

ICMS A PAGAR OU COMPENSAR				
MÊS	DÉBITO	CRÉDITO	ICMS A PAGAR	ICMS A COMPENSAR
jan/15	3.914,22	2.812,42	1.101,80	-
fev/15	2.869,73	332,65	2.537,08	-
mar/15	6.920,40	678,70	6.241,70	-
abr/15	3.370,93	1.336,90	3.370,93	-
mai/15	3.045,48	3.450,11		- 404,63
jun/15	3.299,04	437,27	2.457,14	-
jul/15	5.181,36	619,87	4.561,49	-
ago/15	3.780,84	3.125,43	655,41	-
set/15	3.858,67	3.977,02	-	-118,35
out/15	5.700,32	792,04	4.789,93	-
nov/15	4.444,14	846,81	3.597,33	-
dez/15	5.693,42	1.584,76	4.108,66	-
TOTAL	52.078,55	19.993,99	33.421,47	

Fonte: Dados conforme pesquisa

A tabela 9 mostra como dito na tabela 7, o resultado da diferença entre o crédito e o débito de ICMS, resultantes da compra e venda de mercadorias em 2015, como foi dito antes

o ICMS é um imposto não-cumulativo o qual o imposto pago será sempre abatido. Percebeu-se que em 2015 o resultado da diferença do crédito e do débito apurou um ICMS a pagar no valor total de R\$33.421,47 no ano de 2015.

4.3 LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido como já foi dito no embasamento teórico, é o regime de tributação no qual será feito uma presunção de valores de tributos a serem pagos pela empresa, se trata de um regime trimestral com encerramento ao final dos trimestres de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro conforme ano calendário da empresa, observando que em se tratando do PIS/COFINS essa presunção será feita mensalmente.

A seguir, será demonstrado a realização dos cálculos para apuração e recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS com base no regime do lucro presumido.

4.3.1 Apuração do PIS e da COFINS pelo Lucro Presumido – Cumulativo

O PIS e a COFINS no regime do lucro presumido são cumulativos, seu fato gerador é a receita bruta jurídica auferida no mês já deduzido seus descontos e vendas canceladas podendo ser acrescidos outros rendimentos sobre o resultado como, por exemplo, receitas de alugueis, e após essas deduções e adições de rendimentos devidos obtém-se a base de cálculo para o PIS e a COFINS e sobre essa base aplicam-se as alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

A seguir, o quadro com a apuração do PIS e da COFINS cumulativo mensal do ano de 2015:

Tabela 9- Apuração PIS e COFINS pelo Lucro Presumido 2015

MÊS	RECEITA	%PIS	TOTAL PIS	%COFINS	TOTAL COFINS
jan/15	21.745,66	0,65%	141,35	3%	652,37
fev/15	15.892,93	0,65%	103,30	3%	476,79
mar/15	38.446,67	0,65%	249,90	3%	1.153,40
abr/15	18.727,40	0,65%	121,73	3%	561,82
mai/15	16.919,32	0,65%	109,98	3%	507,58
jun/15	18.328,01	0,65%	119,13	3%	549,84
jul/15	28.785,33	0,65%	187,10	3%	863,56

ago/15	21.004,66	0,65%	136,53	3%	630,14
set/15	21.437,05	0,65%	139,34	3%	643,11
out/15	31.668,47	0,65%	205,85	3%	950,05
nov/15	24.689,64	0,65%	160,48	3%	740,69
dez/15	31.630,10	0,65%	205,60	3%	948,90
TOTAL	289.275,24		1.880,29		8.678,26

Fonte: Dados conforme pesquisa

A tabela anterior evidencia a apuração do PIS e COFINS cumulativos, ou seja, diferentemente do ICMS, no lucro presumido o PIS e a COFINS não apuram a diferença do crédito e do débito do imposto. Em 2015 foi apurado um montante de R\$1.880,29 de PIS e R\$8.678,26 de COFINS, totalizando um montante a pagar de PIS e COFINS no valor de R\$10.558,55.

4.3.2 Apuração do IRPJ pelo Lucro Presumido

O IRPJ como já foi dito no referencial teórico, com base no lucro presumido será apurado trimestralmente, ou seja, nos períodos de 31/03, 30/06, 30/09, 31/12. A presunção desse imposto será feita com base na receita bruta jurídica auferida a cada trimestre, na qual será aplicada a alíquota de 8% sobre a receita bruta, lembrando que essa alíquota depende da atividade exercida pela empresa, obtendo assim, a base de cálculo para o IRPJ, em que será aplicado o percentual de 15% sobre essa base, resultando no montante presumido a pagar do IRPJ, atentando-se ao caso de exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre, 10% de alíquota adicional sobre o excedente e obtêm-se o IRPJ trimestral devido.

A seguir, será demonstrado o quadro da apuração do IRPJ do lucro presumido a cada trimestre do ano de 2015:

Tabela 10- Apuração IRPJ pelo Lucro Presumido 2015

1° TRIMESTRE				
MÊS	FATURAMENTO	PRESUNÇÃO 8%	BASE DE CALCULO	IRPJ- 15%
Jan.	21.745,66	1.739,65	1.739,65	260,95
Fev.	15.892,93	1.271,43	1.271,43	190,72
Mar	38.446,67	3.075,73	3.075,73	461,36
TOTAL	76.085,26	6.086,82	6.086,82	913,02
2° TRIMESTRE				
MÊS	FATURAMENTO	PRESUNÇÃO 8%	BASE DE	IRPJ- 15%

			CALCULO	
Abr	18.727,40	1.498,19	1.498,19	224,73
Maio	16.919,32	1.353,55	1.353,55	203,03
Jun.	18.328,01	1.466,24	1.466,24	219,94
TOTAL	53.974,73	4.317,98	4.317,98	647,70
3° TRIMESTRE				
MÊS	FATURAMENTO	PRESUNÇÃO 8%	BASE DE CALCULO	IRPJ- 15%
Jul.	28.785,33	2.302,83	2.302,83	345,42
Ago.	21.004,66	1.680,37	1.680,37	252,06
Set.	21.437,05	1.714,96	1.714,96	257,24
TOTAL	71.227,04	5.698,16	5.698,16	854,72
4° TRIMESTRE				
MÊS	FATURAMENTO	PRESUNÇÃO 8%	BASE DE CALCULO	IRPJ- 15%
Out.	31.668,47	2.533,48	2.533,48	380,02
Nov.	24.689,64	1.975,17	1.975,17	296,28
Dez.	31.630,10	2.530,41	2.530,41	379,56
TOTAL	87.988,21	7.039,06	7.039,06	1.055,86

Fonte: Dados conforme pesquisa

Na tabela 11 demonstra-se o cálculo do IRPJ com base no lucro presumido, este regime é apurado trimestralmente. Conforme a apuração, o lucro presumido do IRPJ trimestral obteve um montante a pagar no 1º trimestre de R\$913,02, no 2º trimestre houve um valor de R\$647,70, no 3º trimestre R\$854,72 e no 4º trimestre um valor de R\$1.055,86, totalizando um montante a pagar de IRPJ no ano de 2015 de R\$3.471,30.

4.3.3 Apuração da CSLL pelo Lucro Presumido

A CSLL do lucro presumido é análoga ao IRPJ, também apurada trimestralmente, é calculada sobre a receita bruta jurídica auferida trimestralmente, na qual será aplicado um percentual de 12% sobre a receita bruta jurídica resultando na base de cálculo da CSLL e sobre essa base aplica-se a alíquota de 9%.

A seguir, o quadro da apuração da CSLL do lucro presumido no ano de 2015:

Tabela 11- Apuração CSLL pelo Lucro Presumido 2015

1º TRIMESTRE				
MÊS	FATURAMENTO	PRESUNÇÃO 12%	BASE DE CALCULO	CSLL- 9%
Jan.	21.745,66	2.609,48	2.609,48	234,85
Fev.	15.892,93	1.907,15	1.907,15	171,64
Mar.	38.446,67	4.613,60	4.613,60	415,22
TOTAL	76.085,26	9.130,23	9.130,23	821,72
2º TRIMESTRE				
MÊS	FATURAMENTO	PRESUNÇÃO 12%	BASE DE CALCULO	CSLL- 9%
Abr.	18.727,40	2.247,29	2.247,29	202,26
Mai.	16.919,32	2.030,32	2.030,32	182,73
Jun.	18.328,01	2.199,36	2.199,36	197,94
TOTAL	53.974,73	6.476,97	6.476,97	582,93
3º TRIMESTRE				
MÊS	FATURAMENTO	PRESUNÇÃO 12%	BASE DE CALCULO	CSLL- 9%
Jul.	28.785,33	3.454,24	3.454,24	310,88
Ago.	21.004,66	2.520,56	2.520,56	226,85
Set.	21.437,05	2.572,45	2.572,45	231,52
TOTAL	71.227,04	8.547,24	8.547,24	769,25
4º TRIMESTRE				
MÊS	FATURAMENTO	PRESUNÇÃO 12%	BASE DE CALCULO	CSLL- 9%
Out.	31.668,47	3.800,22	3.800,22	342,02
Nov.	24.689,64	2.962,76	2.962,76	266,65
Dez.	31.630,10	3.795,61	3.795,61	341,61
TOTAL	87.988,21	10.558,59	10.558,59	950,27

Fonte: Dados conforme pesquisa.

A CSLL é apurada da mesma forma que o IRPJ, o diferencial são suas alíquotas, na tabela anterior percebeu-se que o lucro presumido da CSLL trimestral, obteve um montante a pagar no 1º trimestre de R\$821,72, no 2º trimestre houve um valor de R\$582,93, no 3º trimestre R\$769,25 e no 4º trimestre um valor de R\$950,27, totalizando um montante a pagar de CSLL no ano de 2015 de R\$3.124,17.

Tabela 12- Apuração total do lucro presumido 2015

Período	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	INSS	ICMS	TOTAL
2015	1.880,29	8.678,26	3.471,30	3.129,17	5.703,06	33.421,47	56.283,55

Fonte: Dados conforme pesquisa.

A tabela 13 apresenta a apuração total dos impostos do regime do lucro presumido da empresa objeto de estudo no período de 2015, a soma do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL feitos trimestralmente, diferente do INSS e do ICMS que são apurados mensalmente, percebeu-se que ao final do período de 2015 a soma total da junção dos impostos resultou em um montante de R\$56.283,55 a serem pagos pela empresa desse estudo na opção do regime lucro presumido.

4.4 LUCRO REAL

O lucro real é o regime feito integralmente pela contabilidade, ele permite que o IRPJ seja calculado de acordo com o resultado contábil da empresa. É dividido em duas modalidades, são elas: o lucro real anual e o lucro real trimestral, em que no lucro real anual existem duas opções de cálculo durante o ano, que é o cálculo mensal na forma estimada com base na receita bruta mensal ou o cálculo mensal na forma estimada com base no Lucro Real Acumulado. Logo adiante serão apresentadas todas as formas de declarar os impostos por meio do lucro real.

4.4.1 Apuração do PIS e COFINS – Não Cumulativo

O PIS/Pasep e COFINS com base no lucro real são não-cumulativos, ou seja, serão deduzidos os débitos e o créditos desses impostos com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Sua base de cálculo será o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica e outras receitas como: aluguel recebido, entre outros.

Em si tratando do cálculo do Crédito do PIS e da COFINS Não-Cumulativo nas compras de mercadorias serão deduzidos os valores com substituição tributária e adicionado o percentual da energia elétrica e o crédito sobre o estoque existente no final do ano anterior, nesse caso, não terá o crédito sobre o estoque, pois a empresa objeto de estudo não fazia o controle de estoque, ou seja, não há nenhum registro em relação ao estoque existente.

Com relação ao cálculo do Débito do PIS e COFINS Não-Cumulativo é feito pelo faturamento mensal excluindo-se as vendas com substituição tributária.

A seguir demonstra-se o cálculo de apuração do PIS e COFINS Não-cumulativos com base no lucro real, do ano de 2015.

Tabela 13- Apuração PIS e COFINS Não-Cumulativo 2015

DÉBITO					
MÊS	FATURAMENTO MENSAL	VENDAS EXCLUSÕES	BASE DE CÁLCULO	DÉBITO PIS 1,65%	DÉBITO COFINS 7,60%
jan/15	21.745,66	-	21.745,66	358,80	1.652,67
fev/15	15.892,93	-	15.892,93	262,23	1.207,86
mar/15	38.446,67	-	38.446,67	634,37	2.921,95
abr/15	18.727,40	-	18.727,40	309,00	1.423,28
mai/15	16.919,32	-	16.919,32	279,17	1.285,87
jun/15	18.328,01	-	18.328,01	302,41	1.392,93
jul/15	28.785,33	-	28.785,33	474,96	2.187,69
ago/15	21.004,66	-	21.004,66	346,58	1.596,35
set/15	21.437,05	-	21.437,05	353,71	1.629,22
out/15	31.668,47	-	31.668,47	522,53	2.406,80
nov/15	24.689,64	-	24.689,64	407,38	1.876,41
dez/15	31.630,10	-	31.630,10	521,90	2.403,89
TOTAL	289.275,24	-	289.275,24	4.773,04	21.984,92

CRÉDITO						
MÊS	COMPRAS DE MERCADORIAS	ENERGIA	BASE DE CÁLCULO PIS	PIS 1,65%	BASE DE CÁLCULO COFINS	COFINS 7,60%
jan/15	26.745,66	128,15	26.873,81	443,42	26.873,81	2.042,41
fev/15	4.752,09	133,12	4.885,21	80,61	4.885,21	371,28
mar/15	9.695,73	123,56	9.819,29	162,02	9.819,29	746,27
abr/15	11.140,84	127,97	11.268,81	185,94	11.268,81	856,43
mai/15	28.750,94	124,84	28.875,78	476,45	28.875,78	2.194,56
jun/15	6.246,77	134,54	6.381,31	105,29	6.381,31	484,98
jul/15	5.165,59	132,68	5.298,27	87,42	5.298,27	402,67
ago/15	26.512,15	129,01	26.641,16	439,58	26.641,16	2.024,73
set/15	33.141,85	132,57	33.274,42	549,03	33.274,42	2.528,86
out/15	6.600,30	122,76	6.723,06	110,93	6.723,06	510,95
nov/15	7.056,74	123,89	7.180,63	118,48	7.180,63	545,73
dez/15	13.206,35	131,67	13.338,02	220,08	13.338,02	1.013,69
TOTAL	179.015,01	1.544,76	180.559,77	2.979,24	180.559,77	13.722,54

Fonte: Dados conforme pesquisa.

A tabela 14 apresenta o cálculo do crédito e do débito do PIS e COFINS, no qual, no débito foi aplicado as respectivas alíquotas e não haviam vendas com substituição somando assim um montante de débito de PIS no valor de R\$4.773,04 e de COFINS no valor de R\$21.984,92 ao final de 2015, no crédito temos o valor das compras das mercadorias adicionados dos valores da energia que é um crédito a ser descontado de acordo com o totalizando um PIS de R\$2.979,24 e uma COFINS no valor de R\$13.722,54. A partir dos

resultados obtidos do débito e crédito será feita a apuração do PIS e da COFINS a pagar ou a compensar, como será demonstrado no quadro seguinte:

Tabela 14- PIS Não-Cumulativo a pagar ou compensar de 2015

MÊS	DÉBITO PIS	CRÉDITO PIS	PIS A PAGAR	PIS A COMPENSAR
jan/15	358,80	443,42		- 84,61
fev/15	262,23	80,61	97,02	
mar/15	634,37	162,02	472,35	
abr/15	309,00	185,94	123,07	
mai/15	279,17	476,45		-197,28
jun/15	302,41	105,29		-0,28
jul/15	474,96	87,42	387,26	
ago/15	346,58	439,58		-93,00
set/15	353,71	549,03		-195,32
out/15	522,53	110,93	123,28	
nov/15	407,38	118,48	288,90	
dez/15	521,90	220,08	301,82	
TOTAL	4.773,04	2.979,24	1.793,70	-570,49

Fonte: Dados conforme pesquisa.

Como estabelecido na tabela anterior, no ano de 2015 o PIS não-cumulativo totalizou-se R\$4.773,04 de débito e R\$2.979,24 de crédito, em que, pagou-se um total de R\$1.793,70 de PIS-não cumulativo.

Tabela 15- COFINS Não-Cumulativo a pagar ou compensar de 2015

MÊS	DÉBITO COFINS	CRÉDITO COFINS	COFINS A PAGAR	COFINS A COMPENSAR
jan/15	1.652,67	2.042,41		-389,74
fev/15	1.207,86	371,28	446,85	
mar/15	2.921,95	746,27	2.175,68	
abr/15	1.423,28	856,43	566,85	
mai/15	1.285,87	2.194,56		-908,69
jun/15	1.392,93	484,98		-0,74
jul/15	2.187,69	402,67	875,59	
ago/15	1.596,35	2.024,73		-428,37
set/15	1.629,22	2.528,86		-899,64
out/15	2.406,80	510,95	567,84	
nov/15	1.876,41	545,73	1.330,68	
dez/15	2.403,89	1.013,69	1.390,20	
TOTAL	21.984,92	13.722,54	7.353,69	-2.627,18

Fonte: Dados conforme pesquisa.

Com relação a CONFINS- não cumulativo a tabela anterior mostra que em 2015 totalizou-se um débito de R\$21.984,92 e um crédito de R\$13.722,54 em que resultou em uma COFINS-não cumulativo a pagar de R\$7.353,69.

4.4.2 Apuração lucro real trimestral

Como dito na fundamentação teórica, o lucro real trimestral é o regime apurado trimestralmente encerrando-se nos respectivos períodos: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Sua base de cálculo consiste na apuração do resultado antes do IRPJ e da CSLL juntamente com suas adições e menos as exclusões do período sobre o resultado dessa apuração aplicam-se as alíquotas de 15% para o IRPJ e caso exceda o limite de R\$60.000,00 aplica-se a alíquota de 10% sobre o valor excedente e a alíquota de 9% para a CSLL, lembrando que quando ajustada a base de cálculo a mesma obter um saldo negativo não se apurará o IRPJ e nem CSLL.

A seguir será apresentado o cálculo da apuração do IRPJ e da CSLL do ano de 2015.

Tabela 16- Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real Trimestral de 2015.

DRE	DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO	1° Trimestre	2° Trimestre	3° Trimestre	4° Trimestre
(+)	Receita Operacional Bruta	76.085,26	53.974,73	71.227,04	87.988,21
(-)	Deduções	13.546,83	8.027,69	7.389,46	18.233,32
(=)	Receita Operacional Líquida	62.538,43	45.947,04	63.837,58	69.754,89
(-)	Custo da Mercadoria Vendida	22.825,58	16.192,42	21.368,11	26.396,46
(=)	Lucro Operacional Bruto	39.712,85	29.754,62	42.469,47	43.358,43
(-)	Despesas com Vendas				
(-)	Despesas Administrativas	7.106,48	7.099,35	7.369,26	8.149,00
(-)	Despesas Financeiras				
(-)	Despesas Tributárias				
(+)	Receitas Financeiras				
(=)	Resultado Líquido do Período	32.606,37	22.655,27	35.100,21	35.209,43
	LALUR				
(+)	Adições				
(-)	Exclusões				
(=)	Lucro Ajustado	32.606,37	22.655,27	35.100,21	35.209,43
(+)	Compensações				
(=)	Lucro Real	32.606,37	22.655,27	35.100,21	35.209,43

(-)	CSLL 9%	2.934,57	2.038,97	3.159,02	3.168,85
(-)	IRPJ 15% + Adicional	4.890,96	3.398,29	5.265,03	5.281,41

Fonte: Dados conforme pesquisa.

Na tabela anterior calculou-se o lucro real trimestral do ano de 2015, conforme o mesmo apurou-se no primeiro trimestre um lucro real de R\$32.606,37 resultando em uma CSLL no total de R\$2.934,57 e um IRPJ de R\$4.890,96, no segundo trimestre percebeu-se um total de R\$22.655,27 de lucro real, apurando uma CSLL de R\$2.038,97 e um IRPJ de R\$3.398,29, no terceiro trimestre houve um total de lucro real no valor de R\$35.100,21, com uma CSLL no total de R\$3.159,02 e IRPJ de R\$5.265,03, e pra finalizar no quarto trimestre percebeu-se um lucro real de R\$35.209,43, em que apurou-se uma CSLL no valor de R\$3.168,85 e IRPJ de R\$5.281,41. De acordo com os resultados, no ano de 2015 apurou-se um montante de CSLL a pagar de R\$11.301,42 e de IRPJ R\$18.835,69.

Tabela 17- Apuração total do Lucro Real Trimestral 2015 em R\$

Período	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	INSS	ICMS	TOTAL
2015	1793,70	7.353,69	18.835,69	11.301,42	5.703,06	33.421,47	78.409,03

Fonte: Dados conforme pesquisa.

A tabela 18 resume o quadro geral da apuração do Lucro Real Trimestral, conforme a apuração dos impostos de PIS, COFINS, IRPJ, CSLL que foram apurados trimestralmente e o INSS e ICMS que foram apurados mensalmente, a empresa objeto de estudo pagaria por meio do regime do Lucro Real trimestral um montante de R\$78.409,03 de impostos ao final do período de 2015.

4.4.3 Apuração lucro real anual

O lucro real anual é a modalidade em que o IRPJ e a CSLL são apurados pelo resultado líquido do ano, ou seja, é apurado sobre o LUCRO líquido ao final do período-base.

Zanolla (2012, p. 96) ressalta que:

Segundo a Receita Federal do Brasil, com o comparativo de imposto Lucro Real Anual, suspensão, redução e pela Estimativa, paga-se o menor valor dentre eles, e no caso de não haver lucro para tributação e foi pago pela estimativa se faz a compensação desses valores, ou em caso de pago valores maiores que apurados pelo

Lucro acumulado, faz-se a restituição desses valores, ou ainda em caso de pagos valores incorretos faz-se o pedido de ressarcimento desse valores, ambos, através da Declaração de Compensação, Pedido Eletrônico de Restituição ou Pedido Eletrônico de Ressarcimento gerado através do Programa PER/DCOMP. Havendo possibilidades e formas de o contribuinte restituir, ressarcir e compensar tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (IR,CSLL, PIS/COFINS e IPI).

O cálculo do IRPJ e da CSLL se dá por meio da aplicação das alíquotas de 15% sobre o lucro líquido do período anual ajustado com as adições, menos as exclusões, para o IRPJ e de 9% para a CSLL, lembrando que assim como no lucro real trimestral, no anual também não se apura os respectivos impostos se o resultado da apuração do período for negativo.

A seguir apresenta-se o cálculo do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, no ano de 2015.

Tabela 18- Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Real Anual de 2015

DRE 2015		jan	fev	mar	abr	mai	jun
(+)	Receita Operacional bruta	21.745,66	15.892,93	38.446,67	18.727,40	16.919,32	18.328,01
(-)	Deduções	1.101,80	3.555,30	8.889,73	4.060,65	-	3.966,81
(=)	Receita Operacional líquida	20.643,86	12.337,63	29.556,94	14.666,75	16.919,32	14.361,20
(-)	Custo da Mercadoria Vendida	6.523,70	4.767,88	11.534,00	5.618,22	5.075,80	5.498,40
(=)	Lucro Operacional Bruto	14.120,16	7.569,75	18.022,94	9.048,53	11.843,52	8.862,80
(-)	Despesas com Vendas	-	-	-	-	-	-
(-)	Despesas Administrativas	2.373,80	2.366,12	2.366,56	2.375,97	2.352,84	2.370,54
(-)	Despesas Financeiras	-	-	-	-	-	-
(-)	Despesas Tributárias	-	-	-	-	-	-
(+)	Receitas Financeiras	-	-	-	-	-	-
(=)	Resultado Líquido do Período	11.746,36	5.203,63	15.656,38	6.672,56	9.490,68	6.492,26
(=)	Resultado Líquido Acumulado	11.746,36	5.203,63	15.656,38	6.672,56	9.490,68	6.492,26
	LALUR						
(+)	Adições						

(-)	Exclusões						
(=)	Lucro Ajustado						
(+)	Compensações						
(=)	Lucro Real ou Prejuízo	11.746,36	5.203,63	15.656,38	6.672,56	9.490,68	6.492,26
(-)	CSLL 9%	1.057,17	468,33	1.409,07	600,53	854,16	584,30
(-)	IRPJ 15% + Adicional	1.761,95	780,54	2.348,46	1.000,88	1.423,60	973,84
		jul	ago	set	out	nov	dez
(+)	Receita Operacional bruta	28.785,33	21.004,66	21.437,05	31.668,47	24.689,64	31.630,10
(-)	Deduções	6.731,05	655,41	-	7.215,73	5.216,91	5.800,68
(=)	Receita Operacional líquida	22.054,28	20.349,25	21.437,05	24.452,74	19.472,73	25.829,42
(-)	Custo da Mercadoria Vendida	8.635,60	6.301,40	6.431,12	9.500,54	7.406,89	9.489,03
(=)	Lucro Operacional Bruto	13.418,68	14.047,85	15.005,94	14.952,20	12.065,84	16.340,39
(-)	Despesas com Vendas	-	-	-	-	-	-
(-)	Despesas Administrativas	2.365,68	2.625,01	2.378,57	2.357,34	2.624,69	3.166,97
(-)	Despesas Financeiras	-	-	-	-	-	-
(-)	Despesas Tributárias	-	-	-	-	-	-
(+)	Receitas Financeiras	-	-	-	-	-	-
(=)	Resultado Líquido do Período	11.053,00	11.422,84	12.627,37	12.594,86	9.441,15	13.173,42
(=)	Resultado Líquido Acumulado	11.053,00	11.422,84	12.627,37	12.594,86	9.441,15	13.173,42
	LALUR						
(+)	Adições						
(-)	Exclusões						
(=)	Lucro Ajustado						
(+)	Compensações						
(=)	Lucro Real ou Prejuízo	11.053,00	11.422,84	12.627,37	12.594,86	9.441,15	13.173,42
(-)	CSLL 9%	994,77	1.028,06	1.136,46	1.133,54	849,70	1.185,61
(-)	IRPJ 15% + Adicional	1.657,95	1.713,43	1.894,10	1.889,23	1.416,17	1.976,01

Fonte: Dados conforme pesquisa.

O quadro anterior apresenta o demonstrativo de cálculo para apuração do Imposto de Renda e para a Contribuição Social com base no Lucro Real Anual de 2015. Percebeu-se um

Lucro no final do ano de R\$13.173,42, resultando em um IRPJ à pagar de R\$1.976,01 e uma CSLL à pagar de R\$1.185,61.

Tabela 19- Apuração do IRPJ e CSLL por Estimativa de 2015

Lucro Real Anual por Estimativa	jan	Fev	mar	abr	mai	jun
Receita Bruta para o IRPJ	21.745,66	15.892,93	38.446,67	18.727,40	16.919,32	18.328,01
8% da Receita Bruta	1.739,65	1.271,43	3.075,73	1.498,19	1.353,55	1.466,24
Base Estimada	1.739,65	1.271,43	3.075,73	1.498,19	1.353,55	1.466,24
15% IRPJ	260,95	190,72	461,36	224,73	203,03	219,94
Receita Bruta para CSLL	21.745,66	15.892,93	38.446,67	18.727,40	16.919,32	18.328,01
12% da Receita Bruta	2.609,48	1.907,15	4.613,60	2.247,29	2.030,32	2.199,36
Base Estimada	2.609,48	1.907,15	4.613,60	2.247,29	2.030,32	2.199,36
9% CSLL	234,85	171,64	415,22	202,26	182,73	197,94
Lucro Real Anual por Estimativa	<i>jul</i>	<i>Ago</i>	<i>set</i>	<i>out</i>	<i>nov</i>	<i>dez</i>
Receita Bruta para o IRPJ	28.785,33	21.004,66	21.437,05	31.668,47	24.689,64	31.630,10
8% da Receita Bruta	2.302,83	1.680,37	1.714,96	2.533,48	1.975,17	2.530,41
Base Estimada	2.302,83	1.680,37	1.714,96	2.533,48	1.975,17	2.530,41
15% IRPJ	345,42	252,06	257,24	380,02	296,28	379,56
Receita Bruta para a CSLL	28.785,33	21.004,66	21.437,05	31.668,47	24.689,64	31.630,10
12% da Receita Bruta	3.454,24	2.520,56	2.572,45	3.800,22	2.962,76	3.795,61
Base Estimada	3.454,24	2.520,56	2.572,45	3.800,22	2.962,76	3.795,61
9% CSLL	310,88	226,85	231,52	342,02	266,65	341,61

Fonte: Dados conforme pesquisa.

O quadro anterior demonstra o cálculo do IRPJ e da CSLL por estimativa mensal, em que resultou a soma de todos os meses estimados um total de IRPJ à pagar de R\$3.471,30 e uma CSLL à pagar de R\$3.124,17.

Tabela 20- Comparativo IRPJ Suspensão/Redução e Estimativa de 2015.

Período/2015	IRPJ suspensão e Redução	IRPJ Estimativa	Valor a Pagar	Valor a restituir
Janeiro	1.761,95	260,95	260,95	
Fevereiro	780,54	190,72	190,72	
Março	2.348,46	461,36	461,36	
Abril	1.000,88	224,73	224,73	
Mai	1.423,60	203,03	203,03	
Junho	973,84	219,94	219,94	
Julho	1.657,95	345,42	345,42	
Agosto	1.713,43	252,06	252,06	

Setembro	1.894,10	257,24	257,24	
Outubro	1.889,23	380,02	380,02	
Novembro	1.416,17	296,28	296,28	
Dezembro	1.976,01	379,56	-	1.115,74
Total			3.091,75	

Fonte: Dados conforme pesquisa.

O quadro anterior demonstra a comparação entre os impostos do IRPJ pela suspensão/redução e pela estimativa, no qual, se paga o menor valor dentre eles, que pelo lucro real anual teria um IRPJ à recolher de R\$1.976,01 e o valor do IRPJ a pagar de R\$3.091,75 até o mês de novembro, percebeu-se que o valor a pagar foi maior do que o lucro acumulado, isso quer dizer que a empresa tem direito a pedido de restituição do valor que pagou a mais, em que resulta no montante de R\$1.115,74

Tabela 21- Comparativo CSLL Suspensão/Redução e Estimativa de 2015.

Período/2015	CSLL suspensão e Redução	CSLL Estimativa	Valor a Pagar	Valor a restituir
Janeiro	1.057,17	234,85	234,85	
Fevereiro	468,33	171,64	171,64	
Março	1.409,07	415,22	415,22	
Abril	600,53	202,26	202,26	
Maiο	854,16	182,73	182,73	
Junho	584,30	197,94	197,94	
Julho	994,77	310,88	310,88	
Agosto	1.028,06	226,85	226,85	
Setembro	1.136,46	231,52	231,52	
Outubro	1.133,54	342,02	342,02	
Novembro	849,70	266,65	266,65	
Dezembro	1.185,61	341,61	-	1.596,95
Total			2.782,56	

Fonte: conforme dados da pesquisa.

O quadro anterior demonstra a comparação entre os impostos da CSLL pela suspensão/redução e pela estimativa, o valor a ser pago de CSLL é de R\$2.782,56 até o mês de novembro, assim como no IRPJ houve um lucro acumulado menor do que foi pago havendo o pedido de restituição no montante de R\$1.596,95.

Tabela 22- Apuração total do Lucro Real Anual 2015

Período	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	INSS	ICMS	TOTAL
2015	1.793,70	7.353,69	1.976,01	1.185,61	5.703,06	33.421,47	51.433,54

Fonte: Dados conforme pesquisa.

A tabela 23 retrata o valor total apurado com base no lucro real que a empresa objeto da pesquisa pagaria optando por este regime, conforme os dados da pesquisa a empresa desembolsaria um montante de R\$51.433,54, lembrando que essa modalidade é apurada pelo valor real contábil.

4.5 SIMPLES NACIONAL

O regime tributário Simples Nacional foi criado com o intuito de facilitar a vida das microempresas e empresas de pequeno porte, instituída pela lei complementar 123/2006 tem a finalidade de Integrar os Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. É considerada a opção do simples nacional para as microempresas que possuam faturamento anual até R\$360.000,00, e empresas de pequeno porte com faturamento acima de R\$360.000,00 e menor ou igual a R\$3.600.000,00.

A empresa objeto de estudo paga ICMS- Antecipado, em que, quando se tratando do Simples Nacional haverá o pagamento de diferencial de alíquotas, que nesse caso será de 11% e 6% sobre os produtos fora do Estado para comercialização. O quadro com o demonstrativo do cálculo virá logo após o quadro do Simples Nacional.

Tabela 23- Apuração do Simples Nacional 2015

Mês	Receita	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS/CPP	Simples a pagar
jan/15	21.745,66			187,01		598,01	785,02
fev/15	15.892,93			136,68		437,06	573,73
mar/15	38.446,67	103,81	119,18	365,24	88,43	1.057,28	1.733,94
abr/15	18.727,40	65,55	65,55	194,76	46,82	559,95	932,62
mai/15	16.919,32	59,22	59,22	175,96	42,30	505,89	842,58
jun/15	18.328,01	64,15	64,15	192,44	45,82	553,51	920,07
jul/15	28.785,33	109,38	109,38	331,03	77,72	944,16	1.571,68
ago/15	21.004,66	79,82	79,82	241,55	56,71	688,95	1.146,85
set/15	21.437,05	81,46	81,46	246,53	57,88	703,14	1.170,46
out/15	31.668,47	123,51	123,51	367,35	88,67	1.045,06	1.748,10
nov/15	24.689,64	96,29	123,51	288,87	69,13	827,10	1.404,90
dez/15	31.630,10	132,85	132,85	395,38	94,89	1.129,19	1.885,16
Total	289.275,24	916,02	958,63	3.122,82	668,37	9.049,29	14.715,13

Fonte: Dados conforme pesquisa.

Como já relatado ao longo da pesquisa, o regime do Simples Nacional é considerado um regime simplificado pois o mesmo engloba todos os tributos com o intuito de facilitar para as empresas microempresas e as consideradas de pequeno porte. De acordo com os dados da tabela 20, a empresa objeto de estudo que é optante pelo regime do Simples Nacional obteve um montante a pagar de Simples Nacional no valor de R\$14.715,13 no ano de 2015.

Tabela 24- Apuração do ICMS-A 2015

Mês	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS-A à pagar	Base de cálculo	Alíquota	ICMS-A à pagar	Total ICMS-A à pagar
jan/15	7.941,25	11%	873,54	13.804,41	6%	828,26	1.701,80
fev/15	4.752,09	11%	522,73			-	522,73
mar/15	9.695,73	11%	1.066,53			-	1.066,53
abr/15			-	11.140,84	6%	668,45	668,45
mai/15			-	28.750,94	6%	1.725,06	1.725,06
jun/15	6.246,77	11%	687,14			-	687,14
jul/15			-	5.165,59	6%	309,94	309,94
ago/15	1.120,55	11%	123,26	25.391,60	6%	1.523,50	1.646,76
set/15	29.756,39		-	33.141,85	6%	1.988,51	1.988,51
out/15			-	6.600,30	6%	396,02	396,02
nov/15			-	7.056,74	6%	423,40	423,40
dez/15			-	13.206,35	6%	792,38	792,38
Total	29.756,39		3.273,20	144.258,62		8.655,52	11.928,72

Fonte: Dados conforme pesquisa.

A empresa estudada paga seu ICMS na forma de ICMS antecipado, ou seja, quando a mercadoria é comprada de outro Estado onde recolhe o ICMS na entrada dessa mercadoria quando entra no Estado do comprador, no caso do regime Simples Nacional o cálculo desse ICMS é feito por meio do diferencial de alíquota, em que o resultado da diferença dessas alíquotas se torna a alíquota que irá aplicar sobre a base de cálculo obtendo assim o valor de ICMS- A. Conforme a tabela anterior, a empresa em estudo obteve um montante de R\$11.928,72 de ICMS-A a pagar ao final do ano de 2015 de produtos comercializados fora do Estado.

A seguir o quadro com o total de Simples Nacional a pagar do ano de 2015:

Tabela 25- Apuração total do Simples Nacional

Simples nacional	ICMS-A	Total
14.715,13	11.928,72	26.643,85

Fonte: Dados conforme pesquisa.

De acordo com a tabela 26, a empresa dessa pesquisa desembolsaria um montante a pagar conforme o regime do Simples Nacional de R\$26.643,85.

4.6 COMPARAÇÃO DOS ENQUADRAMENTOS TRIBUTÁRIOS

A seguir será apresentado o quadro com o resumo dos resultados dos valores a pagar de impostos de cada modalidade de tributação: Lucro presumido, Lucro Real trimestral, Lucro Real Anual e Simples Nacional no ano de apuração de 2015.

Tabela 26- Encargos Tributários anual 2015

	Lucro presumido	Lucro real trimestral	Lucro real anual	Simples Nacional
PERÍODO				
2015	56.283,55	78.409,03	51.433,54	26.643,85

Fonte: Dados conforme pesquisa.

Conforme o levantamento em resumo de todos os dados da pesquisa evidenciada na tabela 27, percebeu-se que a empresa objeto de estudo estar inserida na sua melhor forma de tributação atual que é o Simples Nacional, com os dados obtidos não há dúvidas de que o regime tributário do Simples Nacional é o mais indicado, o qual a empresa obtém êxito econômico e financeiro, pois sua tributação com base no lucro presumido a empresa pagaria um montante de R\$56.283,55 no ano de 2015, já pelo lucro real trimestral ela desembolsaria um total de R\$78.409,03 pagos de tributos em 2015, no lucro real anual um total de R\$51.433,54, já no Simples Nacional a empresa desembolsaria apenas um montante de R\$26.643,85 no ano de 2015, sendo então a melhor forma de tributação para a empresa em estudo.

CONCLUSÃO

Com esta pesquisa, pode-se concluir o quão importante é um levantamento por meio do planejamento tributário sobre a real condição com relação aos desembolsos de tributos para a empresa. O principal objetivo do trabalho era constatar se a empresa objeto de estudo estava inserida na sua melhor forma de tributação que era a do Simples Nacional, com um levantamento de dados do ano de 2015, pôde-se constatar através dos resultados que os objetivos foram alcançados, que a empresa objeto de estudo está no seu melhor regime tributário, o Simples Nacional, portanto, sugere-se a empresa que a mesma permaneça no seu regime atual, por o mesmo apresentar desembolsos menores ao longo do ano, com relação aos demais regimes de tributação e responder as expectativas esperadas que é a economicidade fiscal e o financeiro.

Os empresários precisam entender o quanto indispensável e fundamental é o planejamento tributário para suas empresas aliado a contabilidade, precisa existir a análise confronto do empresário com seu contador para firmar que existe a possibilidade de pagar menos tributos aliado aos resultados de um bom planejamento tributário. Para esta empresa em questão foram detectadas inúmeras falhas com relação aos dados contábeis e ainda assim foi possível um resultado positivo para a pesquisa, que conseguiu responder aos objetivos almejados. Com o levantamento feito ao longo do ano nas três modalidades de regime, foi possível detectar que a empresa pode pagar menos tributos, em conformidade com sua opção tributária que lhe traga mais economicidade com a apuração fiscal atingindo melhorias operacionais e financeiras. É preciso que exista a prática de sempre que necessário está fazendo o planejamento tributário, para que se obtenha ainda mais otimização aos resultados almejados.

Então, concluir-se que a presente pesquisa foi de fundamental importância para os gestores da empresa e para a acadêmica, pois, os gestores tiveram a confirmação de desembolsos menores com o regime atual em relação ao demais e assim a tranquilidade de que a empresa está no caminho certo para seu desenvolvimento operacional e financeiro, e para a acadêmica fica a certeza de que mesmo com os obstáculos encontrados, por mais que a empresa não esteja obrigada a algumas normas contábeis é de fundamental importância o armazenamento de dados antigos da empresa, pois houve uma grande dificuldade na colheita de informações para desenvolver a pesquisa, sem deixar de ressaltar o grande aprendizado na área tributária e em especial na legislação tributária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999. Dispõe sobre o **REGULAMENTO DA TRIBUTAÇÃO, FISCALIZAÇÃO, ARRECADAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: Junho de 2016

BRASIL. Lei complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre **O IMPOSTO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS**. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: Abril de 2016.

BRASIL. Lei nº 195, DE 24 DE FEVEREIRO DE 1967, dispões sobre **A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA**. Disponível em :< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm > Acesso em: Março de 2016.

BRASIL. LEI nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966, dispõe sobre o **SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E INSTITUI NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO APLICÁVEIS À UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS**. Sistema Tributário Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: Abril de 2016.

BRASIL, LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998, dispões sobre **A ALTERAÇÃO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL**, Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm> Acesso em: Maio de 2016.

BRASIL, MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, DE 24 DE AGOSTO DE 2001, dispõe sobre a **ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm> Acesso em: Maio de 2016.

BRASIL, LEI COMPLEMENTAR Nº 123. DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006, dispõe sobre o **ESTATUTO NACIONAL DA MICROEMPRESA E DA EMPRESA DE PEQUENO PORTE**; altera dispositivos das Leis nº8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de

outubro de 1999. Brasília, 2006. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em: Junho de 2016.

Brasil. Código tributário nacional. – 2. ed. – Brasília : **SENADO FEDERAL, SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS**. 2012. Disponível em: <
<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf?sequence=1>>
Acesso em: Abril de 2016.

CHAVES, Francisco Coutinho; MUNIZ, Erika Gadelha. **CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA NA PRÁTICA**. São Paulo: Atlas, 2010.

CORRÊA, Andréia Formigoni. **LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO**: Um estudo de caso sobre a melhor forma de tributação para uma empresa comercial do Sul de Santa Catarina. 2010. 68f. Monografia (Graduação em ciências contábeis)- Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC. Criciúma, 2010.

CRC-RJ -**LUCRO REAL**. Disponível em:
<<http://webservice.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0123P0175.pdf> > Acesso em: Maio de 2016.

DANTON, Gian. **METODOLOGIA CIENTÍFICA**. Virtual Books Online M&M Editores Ltda. Ed. Especial, 2013. Disponível em: < <https://pt.scribd.com/document/48161832/Gian-Danton-Methodologia-cientifica>> Acesso em: Junho, 2016.

FABRETTI, Laudio Camargo. **CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2012.

FABRETTI, Laudio Camargo; BRASIL. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMENTADO**. 8. ed. rev. e atual. com a LC n.118/05. São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**. São Paulo: ATLAS, 2009. 356p.

HOFFMANN, André. **APOSTILA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA II**, Três Passos: UNIJUÍ, 2010.76p

MACHADO, Hugo de Brito. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 32. ed. rev., atual. e ampla. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS Eva Maria. **METODOLOGIA CIENTÍFICA**. 2º edição. São Paulo: Atlas, 1991.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **FUNDAMENTOS DE METODOLOGIA CIENTÍFICA**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. xvi , 297 p.

MAZZA, Alexandre. **MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MENEZES, Valdelício, Publicação de artigo. **A CONTABILIDADE GERENCIAL E SUA IMPORTÂNCIA NA ATUALIDADE**, set. 2010. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/carreira/a-contabilidade-gerencial-e-sua-importancia-na-atualidade/47936/>> Acesso em: Maio de 2016.

MONTEIRO, José Carlos Braga. Publicações de artigos. **QUAL O MELHOR REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA SUA EMPRESA?** – Lucro Presumido. Jul. 2014. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/1869/qual-o-melhor-regime-de-tributacao-para-sua-empresa-lucro-presumido/>> Acesso em: Maio de 2016.

OLIVEIRA, Luis Martins de. Manual de contabilidade tributaria: textos e testes com as respostas. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PINA, Bernardo. **LUCRO PRESUMIDO- o que é, vantagens e desvantagens**. 2014. Disponível em: < <http://www.produzindo.net/lucro-presumido-o-que-e-vantagens-e-desvantagens/>> Acesso em: Maio de 2016.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**. Curitiba. IESDE Brasil S.A., 2010. 308p.

PORTAL EDUCAÇÃO. Disponível em: < <http://www.portaleducacao.com.br/direito/artigos/16436/taxa-e-contribuicao-de-melhoria>> Acesso em: Março de 2016

Portal Tributário. **LUCRO PRESUMIDO- cálculo da CSLL**. Disponível em: < http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido_csl.html> Acesso em: Junho de 2016.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernane Cesar de. **METODOLOGIA DO TRABALHO CIENTÍFICO [RECURSO ELETRÔNICO]**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

TOZONI-REIS, Marília Freitas de Campos. **METODOLOGIA DA PESQUISA**. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil S. A. , 2009.

Portal Tributário. **LUCRO ARBITRADO**. Disponível em: <
http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_arbitrado.html> Acesso em: Junho de 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucropresumido.htm#conceito>> Acesso em> Maio de 2016.

Receita Federal do Brasil. **LUCRO ARBITRADO**. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2004/PergResp2004/pr671a702.htm>>
Acesso em: Junho de 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <
http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2014/capitulo_xxiv_contribuicaooparaopispasepincidentesobreafolhadesalarios2014.pdf>
Acesso em: Maio de 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/CSLL>> Acesso em: Junho de 2016.

Receita Federal do Brasil. **SIMPLES NACIONAL**. Disponível em:
<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Perguntas/Perguntas.aspx>> Acesso em: Junho de 2016.

RIBEIRO, Osni Moura. **CONTABILIDADE BÁSICA FÁCIL**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RIZZI, Ângela Onzi, Publicação de artigos. **LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**: Diferenças entre Elisão e Evasão Fiscal, fev. 2014. Disponível em: <
<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,limites-do-planejamento-tributario-diferencas-entre-elisao-e-evasao-fiscal,46906.html>> Acesso em: Abril de 2016.

SCHAFFA, Pedro. **ESTÁ PENSANDO POR QUAL SISTEMA OPTAR PARA PAGAR SEUS IMPOSTOS ESSE ANO?** Saiba mais sobre o Lucro Presumido. 2015. Disponível em:
< <https://endeavor.org.br/lucro-presumido/>> Acesso em: Maio de 2016.

SOUZA, Francieli Granemann de Mello de; CREPALDI, Rodrigo; CASARA, Clodoaldo José. Publicações de artigos. **PIS e COFINS**, Ago. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/31426/pis-e-cofins>> Acesso em: Junho de 2016.

VIANA, Leilson Soares. **A CUMULATIVIDADE E A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS**. 2007. Disponível em: <<https://www.pucpcaldas.br/graduacao/administracao/revista/artigos/v3n2/v3n2a4.pdf>> Acesso em: Maio de 2016.

VILLENA, Gabriel. **BOLETIM IMPOSTO DE RENDA**. Percentuais de Presunção de IRPJ e CSLL- Regras para o Lucro Presumido. Ago. 2011. Disponível em: <http://www.econeteditora.com.br/boletim_imposto_renda/ir-11/boletim-16/irpj_percentuais_presuncao_irpj_csll.php> Acesso em: Maio de 2016.

VISÃO JURIDICA, Reportagens. **A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**-Divergências de interpretação da legislação e de autuações fiscais têm levado os empresários a investirem cada vez mais em consultorias, escala Ltda., edição 76, 2012. Disponível em: <<http://revistavisaojuridica.uol.com.br/advogados-leis-jurisprudencia/76/a-importancia-do-planejamento-tributario-divergencias-de-interpretacao-da-272017-1.asp>> Acesso em: Maio de 2016.

YOUNG, Lucia Helena Briski. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**: fusão, cisão e incorporação. 7. ed. rev. atual. Curitiba: Jurua, 2011.

ZANGIROLAMI, Andréia. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**: Estudo realizado em uma empresa que atua no ramo de comércio varejista de combustíveis. 2010. 97f. Monografia (Graduação em ciências contábeis)- UNIJUÍ- Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Ijuí, 2010.

ZANOLLA, Dalvana Bueno. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**: em um comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios. 2012. 115 f. Monografia (Graduação em ciências contábeis) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Três Passos, 2012.

ZANLUCA, Júlio César. **ALTERNÂNCIA LUCRO PRESUMIDO E REAL**. 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/alteranancia-lucro-real-presumido.htm>> Acesso em: Maio de 2016

