

UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA – UEPB
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – CCSA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE – DECON
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RENAN BALBINO DE MELO BEZERRA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO
FERRAMENTA INDISPENSÁVEL NO GERENCIAMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA

Campina Grande – PB
2011

RENAN BALBINO DE MELO BEZERRA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO
FERRAMENTA INDISPENSÁVEL NO GERENCIAMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação apresentado à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela referida instituição.

Orientador: Prof. Msc. Ricardo Ferreira Dantas

Campina Grande – PB
2011

B362p

Bezerra, Renan Balbino de Melo.

Planejamento tributário: a informação contábil como ferramenta indispensável no gerenciamento da carga tributária [manuscrito] /Renan Balbino de Melo Bezerra. – 2011.

60f.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2011.

“Orientação: Prof. Msc. Ricardo Ferreira Dantas, Departamento de Contabilidade”.

1. Tributos. 2.Planejamento tributário. 3. Profissional Contábil I. Título.

21. ed. CDD 657.46

RENAN BALBINO DE MELO BEZERRA

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: A INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO
FERRAMENTA INDISPENSÁVEL NO GERENCIAMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média) de 9,2 (Nove vírgula Dois), atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Professores que compuseram a banca:



Prof. Msc. Ricardo Ferreira Dantas (Orientador)
Instituição: Universidade Estadual da Paraíba - UEPB
Nota atribuída: _____ ()



Prof. Msc. Pedro Coutinho de Almeida



Prof. Esp. Adamo da Cruz Barbosa

Campina Grande – PB
2011

“E não me perguntou nem por onde eu andei. Dos bens que eu gastei, mas nada me restou. Mas olhando em meus olhos somente me amou. E ao me beijar, me acolheu num abraço de Pai.”

Walmir Alencar

AGRADECIMENTOS

Ao nosso grande Pai senhor Deus, que me ofertou o dom da vida e a graça de poder conviver com saúde e pessoas que tanto amo;

A minha mãe Ciene, que sempre se preocupou e esteve presente na minha vida estudantil;

A meu pai José Romildo, sempre aconselhando e interessado nos assuntos acadêmicos;

A toda minha família, que compreendeu minha ausência durante os cinco anos de curso;

A Dulce, Nara e Suemia, que foram meus exemplos a serem seguidos, pela força dada e pela amizade verdadeira;

A minha namorada Angélica, que muito me apoiou em vários momentos e decisões nessa caminhada;

Ao professor e orientador Ricardo Dantas, que com paciência me ajudou a desenvolver e concluir este Trabalho;

Ao pessoal da Escola Santo Antônio, que formaram minha educação durante toda a infância;

A meus amigos, que também sentiram minha falta, mas entenderam meus compromissos para com a Universidade;

A todos os professores que dividiram comigo seus amplos conhecimentos e enriqueceram-me na área da Ciência Contábil;

A meus colegas do ônibus, que tornaram as viagens de Santa Cruz a Campina Grande menos cansativas e mais agradáveis, em especial à amiga e vizinha de poltrona Michelly Lopes.

E a todas a pessoas que de, alguma forma, me ajudaram a realizar este sonho.

RESUMO

BEZERRA, Renan Balbino de Melo. **Planejamento Tributário: a informação contábil como ferramenta indispensável no gerenciamento da carga tributária.** Páginas 60. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis), Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Contabilidade, Campina Grande, 2011.

No atual mundo dos negócios, para que as empresas sobrevivam, diante das dificuldades encontradas, é necessário que elas se adaptem mais e de maneira fácil às constantes mudanças impostas por esse mercado. E a principal dificuldade encontrada pelos proprietários e gerentes das micro e pequenas empresas no nosso país é a alta e complexa carga tributária existente. O objetivo da pesquisa desenvolvida pelo autor é abordar e expor o quanto é indispensável a informação contábil para as empresas, e é através de um Planejamento Tributário que o profissional contábil orienta o contribuinte para um melhor gerenciamento do ônus tributário na empresa, tornando mais satisfatória a vida da mesma; sendo o Planejamento Tributário um estudo feito antecipadamente para encontrar uma alternativa menos onerosa para a empresa. A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória, através de pesquisa bibliográfica (a partir de fontes secundárias) e também por pesquisa documental (trabalhada com documentos e peças contábeis). Com base nas informações obtidas e nas leituras realizadas, percebeu-se que quando realizado, de forma correta, o Planejamento Tributário com auxílio de uma boa assessoria contábil, a questão tributária deixa de ser uma preocupação e passa a ser uma vantagem para as empresas. A Elisão Fiscal é permitida pela legislação brasileira, é uma prática lícita que pode ser utilizada por qualquer empreendimento. Assim, pode-se concluir que o planejamento tributário além de ser uma ferramenta de suma importância para competitividade da empresa, também é uma questão de necessidade, para que as organizações possam tornar seus resultados os mais eficazes possíveis.

Palavras-chave: Tributos. Planejamento Tributário. Profissional contábil.

ABSTRACT

In today's business world for companies to survive, given the difficulties, it's necessary that they adapt more and easily to the constant changes imposed by the market. And the main difficulty encountered by the owners and managers of small business in our country is the high and complex tax burden. The aim of the research developed by the author is approach and expose how accounting information is vital for companies and it's through a Tax Planning that the accounting professional advises the taxpayer to a better management of the company's tax burden, making his life more satisfying. Being the tax planning a study done in advance to find a less expensive alternative for the company. The methodology was based on the exploratory research through research literature (from secondary sources) and documents (worked with documents and accounting documents). Based on this information, it was noted that when tax planning conducted with the aid of a good accounting advice, the tax issue is no longer a concern and becomes an advantage for companies. The Avoidance Tax is allowed under Brazilian law, it's a lawful practice that can be used by any enterprise. Thus, one can conclude that tax planning in addition to being a tool of paramount importance for competitiveness of the company, it's also matter of necessity for that organizations can make their results most effective as possible.

Palavras-chave: Tribute. Tax Planning. Accounting Professional.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Anexo 1 (Comércio) Simples Nacional	32
Quadro 2 – Percentuais de Presunção do IRPJ	36
Quadro 3 – Tributação do Simples Nacional	43
Quadro 4 – Diferença de alíquota de ICMS	44
Quadro 5 – Comparação do recolhimento pelo Simples Nacional e Lucro Presumido.....	49
Quadro 6 – Comparação dos Regimes de Tributação	52

LISTA DE ABREVIACOES E SIGLAS

CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre operaes relativas a circulação de mercadoria e sobre prestação de serviço de transporte interestadual intermunicipal e de comunicação
IE	Imposto sobre exportao, para exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
II	Imposto sobre importação de produtos estrangeiros
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre operações de créditos, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto sobre rendas de pessoa jurídica
ISS	Imposto sobre serviço de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis, por natureza ou acesso física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITD	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de qualquer bem ou direito
ITR	Imposto sobre propriedade territorial rural
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
PIS	Contribuição para o Programa de Integração Social

SAT	Seguro de Acidente de Trabalho
SN	Simplex Nacional
STN	Sistema Tributário Nacional

ANEXOS

Anexo A – Alíquotas do ICMS em Pernambuco.

Anexo B – Alíquotas para apuração do Lucro Real Mensal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Objetivo Geral	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	14
1.3 JUSTIFICATIVA	15
1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 ORIGEM DOS TRIBUTOS	17
2.2 CONCEITO	18
2.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS	18
2.4 PRINCÍPIOS E ELEMENTOS DO TRIBUTO	20
2.5 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS.....	22
2.5.1 Quanto a função	22
2.5.2 Quanto a pessoa que suporta o ônus tributário.....	22
2.5.3 Quanto à vinculação com a atividade estatal	22
2.5.4 Quanto à competência	23
2.5.4.1 De competência da União	24
2.5.4.1.1 Contribuição para financiamento da Seguridade Social (COFINS)	24
2.5.4.1.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	24
2.5.4.1.3 Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)	25
2.5.4.1.4 Contribuição Social do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)	25
2.5.4.1.5 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	25
2.5.4.1.6 Imposto sobre Rendas de Pessoa Jurídica (IRPJ).....	26
2.5.4.1.7 Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).....	26
2.5.4.2 De competência dos Estados.....	27
2.5.4.2.1 Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadoria e sobre prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS).....	27
2.5.4.3 De competência dos Municípios.....	28
2.5.4.3.1 Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS)	29
2.6 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO.....	29
2.6.1 Simples Nacional (SN)	29
2.6.2 Lucro Real.....	32

2.6.2.1 Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)	33
2.6.2.2 Lucro Real Trimestral	34
2.6.2.3 Lucro Real Mensal.....	34
2.6.3 Lucro Presumido	35
2.7 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	37
2.7.1 Elisão Fiscal	39
2.7.2 Evasão Fiscal	40
3 METODOLOGIA	41
4 ESTUDO DE CASO	42
REFERÊNCIAS.....	53
ANEXOS	56

1 INTRODUÇÃO

Devido a um mercado brasileiro bastante competitivo, derivado da grande concorrência existente entre as empresas brasileiras, um aspecto bastante importante que deve ser levado em consideração pelos empresários é o fato de que o ônus tributário no nosso país é um dos mais altos do mundo, e esta carga tributária influencia de forma direta na competitividade das empresas, assim como sua permanência no mercado. Caberá ao profissional de Contabilidade contribuir com a empresa através de informações contábeis concisas e claras para auxiliar os administradores na tomada de decisão. Uma alternativa que os empresários podem recorrer é a utilização do Planejamento Tributário, que é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos, isto é, é um meio legal que a empresa tem para economizar recursos através de uma eficiente gestão de tributos. Esta ação é preventiva, porque ocorre antes da incidência do tributo; como o próprio nome diz: é um planejamento, é uma análise antecipada do que pode vir a ocorrer. No Brasil, a utilização de Planejamento Tributário nas empresas é pouco difundida, geralmente ocorrida apenas nas grandes empresas. Nesse estudo, será analisado um pequeno Planejamento Tributário evidenciando qual o melhor regime de tributação a ser adotado pela Universitário Têxtil.

1.1 PROBLEMA

Segundo Vilela Junior (s.n.t.), “Problema é uma questão que a pesquisa pretende resolver. Todo o processo de pesquisa irá girar em torno de sua solução.”, problema é uma questão não solucionada que deve ser discutida e precisa de investigação e solução.

Na situação econômica atual, as empresas estão cada vez mais sufocadas por tantos tributos a pagar e demais obrigações (guias, declarações, entre outras). Dessa forma, o presente trabalho tem o seguinte problema de pesquisa: **Qual o sistema de tributação que proporciona um menor ônus tributário a empresa Universitário Têxtil?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Abordar a importância do Planejamento Tributário para um melhor gerenciamento do ônus tributário na empresa, tornando mais satisfatória e eficaz a vida econômica da mesma.

1.2.2 Objetivos específicos

- Conceituar e classificar os principais tributos do Brasil;
- Discorrer sobre os sistemas de tributação;
- Propor e demonstrar a necessidade de um Planejamento Tributário;
- Aplicar o Planejamento Tributário na microempresa Universitário Têxtil.

1.3 JUSTIFICATIVA

Primeiramente, é válido lembrar que a empresa estudada é uma empresa real, e todos os seus dados são verídicos; porém o proprietário da mesma aceitou o estudo na sua empresa com a condição de não revelar o verdadeiro nome da pessoa jurídica, que recebeu denominação de Universitário Têxtil.

A Universitário Têxtil é uma microempresa localizada na cidade de Santa Cruz do Capibaribe, no estado de Pernambuco; cidade esta que se destaca nacionalmente pela sua atividade econômica principal que é a confecção de roupas e derivados. O número de empresas que comercializam tecidos para a fabricação dessas roupas é enorme, estando a empresa inserida nesse meio.

Por causa do grande fluxo de compradores na região e também a constante concorrência entre as empresas, o Planejamento Tributário pode ser, além do pagamento legal de todos os tributos devidos da empresa, um meio que os empresários e lojistas possam usufruir para melhorar sua economia. Revisando todo o seu quadro econômico, será possível ter uma idéia, através do Planejamento Tributário, de qual a melhor maneira dessa empresa aplicar seus recursos, tentando: a não ocorrência do fato gerador na mercadoria comprada ou vendida, e a menor alíquota incidente possível.

Será, por meio da diminuição legal de sua carga tributária, que a empresa terá um custo menor na venda de seu produto, e conseqüentemente, uma margem de lucro maior. E para atrair ainda mais a clientela, poderá diminuir um pouco o preço final do produto, que não venha a diminuir a margem de lucro obtida com o planejamento, assim haverá um maior volume de compra, possibilitando um aumento significativo na sua receita anual.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

No primeiro capítulo é tratado a introdução, o problema, objetivo geral e os específicos, assim como também a justificativa.

No segundo capítulo conceituaremos, abordaremos e classificaremos os tributos existentes no nosso país; também será exposto e discutido os tipos de regimes de tributação existentes para as empresas brasileiras.

O Planejamento Tributário será analisado no terceiro capítulo, onde demonstraremos a necessidade e a importância da realização do mesmo nas empresas.

Já no quarto capítulo serão tratados os instrumentos e a metodologia usados, assim como também será realizado o estudo de caso, com base nos dados fornecidos pela empresa a qual se fará o Planejamento Tributário.

No quinto e último capítulo será expostos as considerações finais do trabalho, a conclusão do estudo feito e as recomendações a serem seguidas pela empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Origem dos Tributos

É difícil definir exatamente quando se começou a cobrar tributos dos indivíduos. Há uma leitura clara no que se respeito ao surgimento deles:

A história dos tributos nas sociedades antigas confunde-se com a história da criação do Estado. Apesar de também serem usados para custear a criação de instituições como administração pública, força militar e obras públicas, a justificativa maior para cobrança de tributos residia na concepção de que o soberano era um ser divino, e que, portanto, precisava ser sustentado com grande fluxo. Os tributos também eram devidos pela extração dos frutos da terra, a qual pertencia ao soberano. (REZENDE, PEREIRA E ALENCAR, 2010, p. 11).

Nos primórdios, os tributos eram ofertados aos deuses por graças alcançadas. Com o passar do tempo o Estado viu a necessidade de arrecadar recursos internos para poder promover o bem estar social de seu povo. Era necessário cobrar da sociedade certos valores para que o governo pudesse realizar suas atribuições em relação a segurança, saneamento, saúde, entre outras.

Tributos existem desde a remota Antigüidade. Sempre foi a maneira de o Estado (qualquer que fosse sua forma) obter receitas necessárias à consecução de seus fins. Sob o regime absolutista, as imposições fiscais decorriam tão-só da vontade do detentor do poder absoluto, normalmente o monarca absolutista. Aos contribuintes restavam duas opções: ou atender à imposição ou a insurreição armada. (DIFINI, 2006, p. 14)

Assim sendo, desde sempre a manutenção das comunidades dependem diretamente da arrecadação de tributos. No Brasil não se tem data exata de quando começou a ser cobrado tributos ao povo, mas desde quando éramos colônia de Portugal, o povo brasileiro era obrigado a pagar a coroa portuguesa o equivalente a 1/5 dos seus rendimentos, ato conhecido por todos nós como a derrama.

2.2 CONCEITO

Há muitos conceitos relativos a o que é o tributo em si, muitos autores dão várias noções sobre essa tema, mas para termos noção exata vamos buscar o conceito legal de tributo, que é encontrado no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”. É uma prestação pecuniária porque deve ser paga em moeda corrente, a não ser em alguns casos especiais; é compulsória porque é caracterizada pelo poder de imposição de cobrança do Estado, por força do princípio da supremacia do interesse público, é cobrado independentemente da vontade do contribuinte. É constituído por ato lícito porque não deriva de uma punição, através de normas administrativas ou criminais. Instituído em lei, pois só pode ser cobrado se for criado em lei, também só pode ser diminuído ou aumentado por causa da lei. E é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada porque o Estado tem que agir na forma e nos estritos limites fixados em lei.

Conceituando facilmente o que é tributo, Gomes (2009) diz o seguinte:

O tributo é obrigação imposta aos indivíduos e pessoas jurídicas de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes. É vulgarmente chamado de imposto, embora tecnicamente este seja mera espécie dentre as modalidades de tributos.

Enfim, tributo é um valor imposto pelo governo, através de lei, que deverá ser obrigatoriamente pago pelo contribuinte.

Está na Constituição Federal (CF), entre os artigos 145 a 162, os assuntos relacionados ao sistema tributário vigente. E vale-se ressaltar a publicação da Lei nº 5.172 de 1966, que criou o Código Tributário Nacional, que dispõe sobre normas gerais de Direito Tributário.

2.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

A classificação legal dos tributos se encontra na CF no seu artigo 145:

Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Os impostos são os tributos que por apenas estarem instituídos em lei, devem ser obrigatoriamente pagos, independentemente de qual atividade que esteja relacionada ao contribuinte. O CTN diz o seguinte: “ART. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte.”. Assim, o montante dos impostos arrecadados pelo governo não será destinado a obras ou benfeitorias diretamente ligadas a quem o pagou, mas sim a custear os gastos gerais da nação.

Outro tipo de tributo são as taxas, tratadas no Art. 77 do CTN:

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

Diferentemente dos impostos, as taxas são tributos que estão diretamente ligadas a uma atividade estatal específica, prestada em favor do contribuinte; é considerado taxa quando existe uma contrapartida ao indivíduo em função de sua cobrança. Elas se dividem em dois tipos: as de serviços (quando ocorre à efetiva prestação de um serviço público) e as do poder de polícia (aquela que limita e disciplina o direito ou liberdade em favor do interesse público, sendo segurança, higiene, entre outros).

Existe também a Contribuição de Melhoria, que é tratada no artigo 81 do CTN:

Art. 81 – A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

O governo (qualquer ente federativo) pode instituir a contribuição de melhoria quando realizar uma obra pública que venha a beneficiar os imóveis que se

encontram perto desta obra. Outro tipo de tributo são os Empréstimos Compulsórios, relatados no artigo 148 da CF:

Art. 148 – A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua eminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no Art. 150, III, “b”.

Parágrafo único – A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Esse tipo de tributo é cobrado pela União em casos extremos, em ocasiões que não ocorrem diariamente; são casos raros. É um tipo de receita tributária que deve ser devolvida a sua origem em um determinado prazo de tempo. E por fim, existem ainda as Contribuições Sociais, relatadas na CF:

Art. 149 – Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos Arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

São tributos que financiam as atividades sociais dos governos, têm com base o faturamento das empresas, a folha de pagamento dos empregados e os lucros das sociedades.

2.4 PRINCÍPIOS E ELEMENTOS DO TRIBUTO

A CF estabelece limites aos entes federativos no que diz respeito ao poder de instituir e tributar os contribuintes, são normas a serem seguidas. Em matéria tributária, são conhecidos como os Princípios Constitucionais Tributários, que são os seguintes:

- Anterioridade (Art. 150, alínea b);
- Capacidade Contributiva (Art. 145, § 1º);
- Imunidade de impostos (Art. 150, inciso IV, alínea a-d);
- Irretroatividade Tributária (Art. 150, inciso III, alínea a);

- Isonomia Tributária (Art. 150, inciso II);
- Noventena (Art. 150, alínea c);
- Princípio da Legalidade (Art. 150, inciso I);
- Princípio da Não-cumulatividade (Art. 153, § 3º, inciso II, e Art. 155, § 2º, incisos I e II);
- Princípio da Seletividade (Art. 153, § 3º, inciso IV);
- Reserva de Lei Complementar (Art. 146, inciso III, alíneas A-D);
- Reserva de Lei para Renúncia Fiscal (Art. 150, § 6º).

O CTN define que existem alguns elementos que devem existir para que aconteça a ocorrência do tributo, são eles: o fato gerador, o contribuinte, o responsável, a base de cálculo, alíquota e o adicional. Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010, p. 50), “Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência, ou seja, a materialização da situação descrita em lei.”. Para Fabretti (2007, p.130) “Denomina-se contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador.”, isto é, quando a pessoa está diretamente relacionada com a situação que originou o fato gerador. Já o responsável é conceituado da seguinte maneira:

Denomina-se responsável a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcançá-lo.

O responsável não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como uma espécie de agente arrecadador do Fisco e como seu depositário. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, ao Fisco, nos prazos da lei. Não o fazendo, será declarado depositário infiel, sujeito a pena de prisão (Lei nº 8.866/94), ou réu de crime de apropriação indébita previdenciária (Lei nº 9.983/00). (L. C. FABRETTI; D. R. FABRETTI. 2004, p. 83)

A base de cálculo também é um dos elementos do tributo, é apenas o valor pelo qual será aplicado a alíquota, de determinado tributo, para se obter o valor a ser pago pelo contribuinte. Sendo a alíquota a percentagem instituída e definida em lei que será aplicada sobre o valor da base de cálculo. E adicional é o pagamento de um imposto adicional que a lei pode determinar.

2.5 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Os tributos no Brasil podem ser classificados e divididos em várias categorias. Seguem abaixo as classificações mais conhecidas pelos estudiosos da área.

2.5.1 Quanto a função

Nessa classificação eles são divididos em três tipos: os fiscais, extrafiscais e os parafiscais. Este primeiro tem como principal e único objetivo a arrecadação de recursos para o ente federativo para custeio de suas atividades. Os extrafiscais são aqueles em que tem também função arrecadatória, porém agindo e interferindo como um controlador da economia interna. E os parafiscais são aqueles arrecadados para custear ações que não são típicas do governo, que não são suas principais funções (um exemplo são as contribuições previdenciárias).

2.5.2 Quanto a pessoa que suporta o ônus tributário

Neste grupo existem apenas dois tipos: os diretos e os indiretos. Os diretos são aqueles tributos que o contribuinte paga diretamente, é quando o indivíduo sabe o quanto está pagando por determinado produto (exemplo: IPVA). Já os tributos indiretos são aqueles que seu valor está embutido no preço do serviço ou produto pago (exemplo: IPI).

2.5.3 Quanto à vinculação com a atividade estatal

Aqui existem dois tipos: os vinculados e os não vinculados.

Os tributos vinculados são aqueles cujo fato gerador está diretamente relacionado a uma atividade estatal em favor do contribuinte, já os não vinculados são aqueles em que não há a necessidade de vínculo com uma atividade estatal em prol do contribuinte, sendo destinado a atender atividades essenciais ao bem comum. São exemplos de tributos vinculados as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios; os impostos são exemplos de tributos não vinculados. (PEREIRA, 2008, p. 20)

2.5.4 Quanto à competência

Nesta categoria, os tributos são divididos de acordo com a atribuição dada pela lei, neste caso a CF, as diversas esferas governamentais (Federal, Estadual e Municipal). O site Portal Tributário (www.portaltributario.com.br) evidencia que existe mais de 80 tributos no Brasil. Os principais tributos brasileiros são: Imposto sobre exportação, para exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); Imposto sobre grandes fortunas (IGF); Imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II); Imposto sobre operações de créditos, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF); Imposto sobre produtos industrializados (IPI); Imposto sobre rendas de pessoa jurídica (IRPJ); Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR); Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadoria e sobre prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS); Imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA); Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de qualquer bem ou direito (ITD); Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS); Imposto sobre transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); Contribuição para financiamento da Seguridade Social (COFINS); Instituto Nacional do Seguro Social (INSS); Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF).

Aqui serão analisados apenas os tributos que venham a ter importância no Planejamento Tributário, que será realizado ao fim deste trabalho no Estudo de caso.

2.5.4.1 De competência da União

São aqueles em que o ente federativo maior de nosso Estado pode instituir e cobrar, são os seguintes:

2.5.4.1.1 Contribuição para financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Foi instituída pela Lei complementar 70 de 30/12/1991 e é regida atualmente pela Lei de nº 9.718/98. É um tipo de contribuição, seus contribuintes são as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do IR. Sua base de cálculo é o montante de receita auferida pela pessoa jurídica; e sua alíquota pode ser no percentual de 3% ou 7,6%, dependendo do regime de incidência da empresa.

2.5.4.1.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Está amparada no art. 195 da CF. É uma contribuição social, com função fiscal. Seu fato gerador é a obtenção de lucro no exercício, é seu contribuinte a pessoa jurídica domiciliada no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do IR; sua base de cálculo é o resultado apurado pela contabilidade, ajustado conforme determinações legais, resultado presumido ou arbitrado. E sua alíquota é de 9%.

2.5.4.1.3 Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)

Foi instituído no ano de 1996 e é regido pela Lei nº 8.036/1990, é uma contribuição social e sua função é extrafiscal, de domínio econômico. Neste caso o empregador deve depositar até o dia 07 do mês seguinte na conta do FGTS do empregado o valor correspondente. Seu fato gerador é a remuneração paga ao empregado, o contribuinte é o empregador, a base de cálculo é a remuneração e/ou verbas equiparáveis à remuneração percebidas pelo empregado e sua alíquota é de 8%.

2.5.4.1.4 Contribuição Social do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)

O INSS é uma contribuição social, e é regida pela Lei nº 8.212/91 e suas alterações. Sua função é parafiscal. Seu fato gerador (para o trabalhador autônomo ou empregado) é o recebimento de salário referente ao seu trabalho; já para o empregador é o pagamento a qualquer título de salário. Seus contribuintes são o empregador e o trabalhador (contribuinte individual e facultativo); empregado, se incluem também o trabalhador avulso e o doméstico; e o segurado especial. A base de cálculo desse tributo, para o trabalhador é o salário recebido e para o empregador é o valor dos salários pagos à pessoa física; e suas alíquotas variam de 8% a 11%, de acordo com o montante de salário recebido no mês por parte do empregado, e as alíquotas para o empregador são: 20% (remuneração paga as pessoas físicas), 1% a 3% (Riscos Ambientais do Trabalho– RAT) 20% (remuneração dos contribuintes individuais), 15% (cooperativas) e 5,8% (outras entidades).

2.5.4.1.5 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Foi instituído pelas Leis nº 4.502/64 e 5.172/66 e é regulamento pelo Decreto Federal nº 2.637/98. Esse tributo é um imposto e tem função extrafiscal. Esse tributo

incide sobre produtos (nacionais e estrangeiros), sendo seus fatos geradores a saída desses produtos industrializados dos seus estabelecimentos industriais e também o desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros.

Art. 51 do CTN – São contribuintes do IPI:

I. o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II. o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III. o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que forneça aos contribuintes definidos nos itens anteriores;

IV. o arrematante em leilão de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Sua base de cálculo é o valor da operação da saída do produto do estabelecimento industrial do contribuinte, e no caso de leilão será o valor do arremate. Suas alíquotas estão dispostas na TIPI (Tabela dos Impostos sobre Produtos Industrializados) e variam de 0% a mais de 300%, dependendo da classificação fiscal do produto.

2.5.4.1.6 Imposto sobre Rendas de Pessoa Jurídica (IRPJ)

A Lei do CTN de nº 5.172/66 e suas alterações é quem disciplina as normas e conceitos fundamentais desse tributo. É um imposto de função fiscal. Seu fato gerador é por parte da empresa auferir renda decorrida do seu trabalho. O art. 45 do CTN define que o titular da disponibilidade da renda ou provento é o contribuinte do IRPJ, ou seja, é a empresa, a pessoa jurídica. A base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis. Sua alíquota é de 15% mais adicional de 10% sobre a parcela de lucro que exceder a R\$ 20.000,00 por mês.

2.5.4.1.7 Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS)

Esse tributo é uma espécie de contribuição social, e foi criado em 7 de setembro de 1970, pela Lei Complementar nº 7. Tem a função fiscal; seu fato gerador é simplesmente auferir receita. Seu contribuinte é a pessoa jurídica com fins

lucrativos e sua base de cálculo é o faturamento mensal da empresa ou as que lhe são equiparadas pela legislação. E suas alíquotas são de 0,65% no regime de incidência cumulativa e de 1,65% no regime de incidência não cumulativa.

2.5.4.2 De competência dos Estados

São aqueles em que o responsável por sua arrecadação são os Estados e o Distrito federal.

2.5.4.2.1 Imposto sobre operações relativas a circulação de mercadoria e sobre prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS)

Esse tributo é uma espécie de imposto; é regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96 e pelos convênios e protocolos firmados entre os estados, por isso que sua alíquota varia de acordo com cada estado. Sua função é apenas fiscal.

Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

- I. da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II. do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III. da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV. da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V. do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI. do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII. das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Nota: quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

VIII. do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

- a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

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

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

Notas:

1. Após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

2. Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto.

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

XI. da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

XII. da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

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

O principal fato gerador para incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, mesmo que inicie-se no exterior. Além disso, o ICMS incide sobre serviços de telecomunicação, o transporte intermunicipais e interestaduais, a importação e sobre a prestação de serviço com emprego de material, não sujeita a incidência do ISS (exceto quando a lei do ISS expressamente designar também a cobrança do ICMS).

O simples fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte já caracteriza o fato gerador. Não importa se a venda se efetivou ou não, mas sim se ocorreu a circulação de mercadoria; trata-se de uma situação de fato, não simplesmente de uma situação jurídica. (PORTAL DE AUDITORIA, 2010)

Seu contribuinte é: a pessoa física ou jurídica que realiza a operação de circulação de bens ou serviços. A base de cálculo desse imposto é, pela regra geral, o preço de venda do produto (art. 13 da Lei Complementar 87/96). E sua alíquota varia de estado para estado, o Anexo A demonstra a tabela com as alíquotas referente ao estado de Pernambuco, de onde será feito o estudo de caso da empresa.

2.5.4.3 De competência dos Municípios

Nessa categoria, se incluem os tributos que são de responsabilidade dos municípios e do Distrito Federal.

2.5.4.3.1 Imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS)

O art. 156, no seu inciso III, é que trata desse imposto; e ele é regulamentado pelo Decreto-Lei nº 406/68. É uma espécie de imposto, sua função é predominantemente fiscal, seu fato gerador é a prestação de serviços (lista em Lei Complementar nº 116/03). O trabalhador ou a empresa que presta serviço tributável são os contribuintes desse tributo, e sua base de cálculo é exatamente o valor desse serviço prestado. Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010, p.88) “A Constituição Federal estabelece uma alíquota mínima de 2% e a Lei Complementar nº 116/03 determina uma alíquota máxima de 5%.”.

2.6 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Neste sub-capítulo serão tratados os principais tipos de regimes de tributação que as pessoas jurídicas podem optar no Brasil: o Simples Nacional, o Lucro Real e o Lucro Presumido. Assim sendo, serão abordados os principais temas relacionados a esses regimes.

2.6.1 Simples Nacional (SN)

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte ou, simplesmente, SN foi instituído pela Lei Complementar 123/2006.

Consideram-se Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte a sociedade empresaria, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 janeiro de 2002, devidamente registrado no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I. no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II. no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluindo os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário, vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. (OLIVEIRA, 2009, p.173)

O SN foi criado com a intenção de beneficiar, de incentivar o desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Ele é exclusivo para as microempresas e de pequeno porte, sendo esse regime de tratamento diferenciado através de um sistema simplificado de recolhimento dos tributos, pois ele arrecada em um único documento, o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), vários tributos de todos os entes federativos. Esses tributos são tratados no artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006.

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I – Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

II – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), exceto importação;

III – Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL);

IV – Contribuição para financiamento da Seguridade Social (COFINS), exceto importação;

V – Contribuição para o PIS/Pasep, exceto importação;

VI – Contribuição para 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 caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII e XV a XXVIII do § 1º do art. 17 desta Lei Complementar; (Redação dada a partir de 1º de janeiro de 2008 pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007).VII – Imposto sobre Circulação 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). (LEI COMPLEMENTAR 123, 2006)

A base de cálculo para arrecadação do SN é o montante total auferido no mês, é a receita bruta mensal, observando as vedações e isenções. A alíquota que será aplicada na base de cálculo está estabelecida nos anexos da Lei Complementar nº 123/2006, variando de acordo com a soma das receitas brutas acumuladas dos últimos doze meses de serviço da empresa. As tabelas são separadas por 3 categorias: indústria, comércio e prestação de serviço. Abaixo, será exposta somente a tabela do anexo I, correspondente ao setor de comércio, ramo de atividade da empresa a ser estudada.

Quadro 1 – Anexo 1 (Comércio) Simples Nacional.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Secretaria Receita Federal (SRF).

Se a empresa estiver no início de suas atividades, o valor total da receita bruta deve ser proporcional ao número de meses efetivos de atividade. E no caso de a empresa iniciar suas atividades antes da opção do SN, será calculada uma média aritmética da receita bruta total dos meses anteriores ao período de apuração, multiplicando por doze vezes. A lei notifica também algumas vedações no que diz respeito ao ingresso no SN.

Não poderá optar pelo Simples, a pessoa jurídica:

I. Na condição de ME que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior à opção, receita bruta ou superior a R\$240.000,00 (Duzentos e Quarenta Mil Reais);

- II. Na condição de EPP que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior à opção, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 (Dois Milhões e Quatrocentos Mil Reais);
- III. Constituída a forma de sociedade por ações;
- IV. Cujas atividades sejam: banco comercial, banco de investimentos, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização e entidade de previdência privada aberta e sociedade de crédito e microempreendedor;
- V. Que se dedique à compra, venda, ao loteamento, incorporação ou à construção de imóveis;
- VI. Que tenha sócio estrangeiro, residente no exterior, que seja filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- VII. Constituída sob qualquer forma, de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- VIII. Locação ou administração de imóveis: armazenamento e depósito de terceiros,; propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação; factoring; prestação de serviço de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra.
- IX. Que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor ou assemelhados, e de qualquer profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida. (LEI COMPLEMENTAR 123, 2006)

2.6.2 Lucro Real

Uma conceituação simples e de fácil entendimento foi feita por Neves e Viceconti (2005, pg.10 apud PEREIRA, 2008, pg. 10), que dizem a seguinte frase: “O Lucro Real é o resultado (Lucro ou Prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para o imposto de renda) ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda.”. Esse regime de tributação é o único no qual o fisco exige o resultado final líquido, o lucro líquido contabilizado pela profissional contábil no período-base da empresa. Ele se apegua realmente ao que determinada empresa movimentou no seu patrimônio; é o lucro contábil líquido apurado no período. As adições, citadas pelos autores, que poderão ser feitas ao lucro líquido são: despesas, custos, perdas, encargos, provisões e qualquer outro valor que não seja dedutível na determinação do lucro real; e ainda receita, resultados e qualquer outro valor não incluído na sua apuração. As exclusões são as seguintes: valor cuja dedução esteja autorizada pela

legislação tributária e que não tenha sido computada na apuração do lucro líquido, e ainda resultados e receitas incluídos na apuração do lucro líquido que não sejam computados no lucro real. E o contribuinte poderá fazer compensação de prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, respeitando o limite de até 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.

As pessoas jurídicas obrigadas a optarem pelo Lucro Real são designadas no art. 14 da lei nº 9.718/1998:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- I – cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002);
- II – cujas atividades sejam bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V – que, no decorrer do ano-calendário, tenha efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis à prazo ou de prestação de serviços (factoring). (LEI 9.718, 1998)

2.6.2.1 Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)

Foi criado pelo Decreto-lei nº 1.508 de 1977. É um livro contábil de natureza extremamente fiscal destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito a tributação do IRPJ. Ele demonstra a passagem do lucro contábil para o lucro fiscal. Só está obrigado a escrituração desse livro as empresas optantes por esse tipo de regime de tributação; além de também existir a obrigatoriedade do Livro Diário, do Livro Razão e também dos livros exigidos pelas normas do ICMS, ISS e IPI. O LALUR é dividido em duas partes: a parte A (que contém lançamentos de ajustes do lucro líquido do período) e a parte B (que contém somente o controle de valores que

não constam na escrituração comercial, mas que influenciarão na apuração do lucro de períodos posteriores).

2.6.2.2 Lucro Real Trimestral

É regulamentado pelo art. 1º da Lei 9.430/96. As empresas optantes por esse tipo de Lucro Real deverá contabilizar sua apuração no final de cada trimestre, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. O IRPJ deverá ser calculado aplicando uma alíquota à base de cálculo de 15%, e se o lucro líquido ultrapassar o valor estimado no trimestre (R\$ 60.000,00) será acrescido um adicional de 10%; e a CSLL será obtida aplicando uma alíquota de 9% sobre a base de cálculo. O pagamento desses tributos deverá ser feito em cota única no mês seguinte ao encerramento do trimestre.

2.6.2.3 Lucro Real Mensal

Diferentemente do Lucro Real Trimestral, no Lucro Real Mensal, a pessoa jurídica deverá pagar o IRPJ e a CSLL mensalmente, sobre o lucro líquido, calculados por estimativas, com base no faturamento de acordo com percentuais sobre as atividades, assim obrigando a mesma a apuração do lucro real anual em 31 de dezembro. Uma vez escolhida essa opção, a empresa deverá permanecer por todo o ano-calendário nessa modalidade de tributação. Conforme o Anexo B, os percentuais variam de acordo com a espécie de atividade desenvolvida pela empresa.

Além das alíquotas de 15% do IRPJ, dos 10% (adicional dos valores que excederam R\$ 20.000,00 por mês) e de 9% da CSLL, a pessoa jurídica deve apurar: o PIS numa alíquota de 1,65% sobre o faturamento do período; o COFINS com alíquota de 7,6% também sobre o faturamento mensal; o INSS do contribuinte sobre o pró-labore e remuneração a autônomo com alíquota de 20%; e o INSS Patronal com alíquotas variadas (26,8%; 27,8%; 28,8%) sobre a folha de pagamento,

acrescida da alíquota SAT e outras entidades. Porém, existem empresas optantes pelo lucro real que recolhem o PIS e a COFINS pela sistemática cumulativa.

2.6.3 Lucro Presumido

O Lucro Presumido tem seus aspectos gerais expostos no art. 516 a 528 do Decreto nº 3000/99. É um tipo de regime de tributação simplificado que usa como base de cálculo do imposto o valor apurado mediante a aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta, ou seja, o fisco presume certo percentual sobre a receita da pessoa jurídica através do tipo de atividade econômica exercida por ela. Deve ser apurado trimestralmente (31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro). Os percentuais de presunção para o IRPJ aplicáveis sobre a receita são:

Quadro 2 – Percentuais de Presunção do IRPJ

Espécies de atividades geradoras de receita	Percentuais aplicáveis sobre a receita
- Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
- Venda de mercadorias ou produtos (exceto revenda de combustíveis para consumo) - Transporte de cargas - Serviços hospitalares - Atividade rural - Industrialização - Atividades imobiliárias - Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios, em qualquer quantidade - Qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços) para a qual não esteja previsto percentual especificado - industrialização de produtos em que a matéria-prima, ou o produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização	8%
- Serviços de transporte (exceto o de cargas) - Serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedades civis de profissões regulamentadas) prestados com exclusividade por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00	16%
- Serviços em geral para os quais não esteja previsto percentual específico, inclusive os prestados por sociedades civis de profissões regulamentadas (que, de acordo com o Novo Código Civil, passam a ser chamadas de sociedade simples) - Intermediação de negócios - Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza - Serviços de mão-de-obra de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra	32%

Fonte: Fabretti (2007)

As alíquotas de presunção da CSLL são apenas duas, que variam de acordo com a atividade exercida pela empresa:

- 12% - venda de mercadorias ou produtos; serviços de transportes/hospitais; revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; industrialização por encomenda (material fornecido por quem encomendou); atividade rural/ atividade imobiliária/ construção por empreita; outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços.
- 32% - serviços de mão-de-obra de construção civil, quando a empregadora não empregar materiais; prestação de serviços em geral que não estejam previstos percentuais específicos inclusive por sociedades civis de profissões regulamentadas; intermediação de negócios (inclusive representação comercial por conta de terceiros e corretagem de seguros, imóveis e outros).

Podem optar pelo Lucro Presumido, as pessoas jurídicas que não estejam obrigadas à tributação do Lucro Real, e as empresas que tiveram no ano-calendário anterior ao da opção receita bruta de R\$ 48.000.000,00 ou valor inferior; ou ainda R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior. O pagamento do IRPJ no Lucro Presumido é feito através do DARF. As empresas que estejam enquadradas nesse regime deverão manter a escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou livro caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira (inclusive bancária); Livro Registro de Inventário (devendo constar registrado o estoque existente no término do ano-calendário); e ainda o LALUR, quando tiver lucros diferidos de períodos de apuração anteriores.

E assim como no Lucro Real, no Lucro Presumido os tributos devidos são: IRPJ de 15%, adicional de 10% (sobre os valores que excederem R\$ 20.000,00), CSLL de 9%, PIS de 0,65% sobre o faturamento, COFINS de 3% sobre o faturamento, INSS do contribuinte de 20% sobre o pró-labore e remunerações a autônomo e o INSS Patronal de 26,8%, 27,8% ou 28,8% sobre a folha de pagamento acrescida da alíquota FAT (que variam de acordo com cada empresa) e outras entidades (5,8%).

2.7 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Uma grande preocupação, se não a maior, que os empresários têm no Brasil é a alta carga tributária existente. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), no ano de 2010 a carga tributária no Brasil chegou a 35,04% do PIB nacional, observando-se um significativo aumento em relação ao ano de 2000, que foi de 30,03%. É notório que esse percentual é bastante alto, dificultando a vida econômica de diversas empresas brasileiras, principalmente as microempresas e empresas de pequeno porte, pois a maioria dessas empresas ainda não aderiram ao conhecido Planejamento Tributário. Os profissionais contábeis devem envidar esforços para dar sua cota na continuidade dos empreendimentos, principalmente no atual panorama global econômico, caracterizado por mutações e incertezas, globalização irreversível, juros reais exorbitantes e mais outras dificuldades.

Outro aspecto de importante relevância é a grande e acirrada competitividade existente no Brasil entre as empresas. Já não bastasse o pagamento de tributos, a preocupação com a legalidade de seu estabelecimento, o dono da empresa ainda tem que fazer um estudo sobre sua concorrência, e achar um meio de ter uma concorrência leal com as demais empresas. A sobrevivência dessas empresas está diretamente ligada a capacidade de adaptar-se as constantes mudanças impostas no mundo dos negócios. Caso não consigam se adaptar, essas entidades chegarão a inviabilizar os seus negócios. Nesse momento a pessoa do profissional contábil é de suma importância, pois ele, com seus conhecimentos contábeis e jurídicos, através de métodos e técnicas específicos, é quem dará suporte ao empresário. O contador desenvolverá relatórios e através dos dados obtidos, explanará toda situação econômica da empresa, fazendo assim todo um apanhado de opções a serem seguidas por parte do empresário para que a empresa venha a ter um resultado mais satisfatório, não colocando a sua existência em risco. Diante desse cenário se impõe a necessidade de planejar, e o planejamento tributário é de essencial importância nesse contexto.

A realização do Planejamento Tributário não somente é um direito garantido ao contribuinte na CF, como também é um dever legal. Segundo o art. 153 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), "O administrador da companhia deve

empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seu próprios negócios”. Todo empresário pode e deve realizar procedimentos que melhorem a vida de sua empresa, desde que seja de maneira legal. Segundo Chaves (2010, p. 5) “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.”. É um projeto que visa obter a maior economia fiscal possível.

A redução dos custos é uma necessidade a todas as empresas brasileiras que estão em condições de alta competitividade: algo que se impõe de forma ainda mais premente no que tange aos custos tributários, dado seu fortíssimo incremento nos últimos anos e sua característica de não gerar benefícios diretos às organizações. (OLIVEIRA, 2009, p.189)

Ainda sobre o conceito de Planejamento Tributário:

O planejamento tributário visa a economia de tributos, mediante o cotejo de várias opções legais, através de ações ou omissões, legítimas e não simuladas, praticadas e formalizadas antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, buscando sempre procedimentos menos oneroso do ponto de vista fiscal. Planejamento tributário consiste na prática de procedimentos lícitos, antes da ocorrência do fato gerador de tributos, constituindo-se de ações voltadas à legítima economia de impostos, como anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal incidente sobre operações industriais, transações comerciais e prestação de serviços, dentro dos limites da lei, que comporta como requisito legal, práticas válidas e legítimas. (PEREIRA, 2008, p. 08)

Outro conceito é o seguinte:

Planejamento tributário defini-se como a atividade preventiva que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei. (L. C. FABRETTI; D. R. FABRETTI, 2004, p. 139)

Enfim, Planejamento Tributário é um projeto de previsões das necessidades e realizações que deverão ocorrer nas empresas, sendo o contador o responsável pelo Planejamento Tributário, através de recursos e atitudes lícitas que propiciem um eficaz resultado de sua atividade. Fica a cargo do profissional contábil as difíceis tarefas de solucionar problemas com o fisco e encontrar maneiras de reduzir o montante de tributos que deverão ser pagos, e paralelamente, conseguir maximizar os lucros das empresas.

Para se realizar o Planejamento Tributário, é necessário aplicar os seguintes procedimentos, segundo Chaves (2010, p. 06):

1. fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
3. verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
5. levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa.

Existem 2 maneiras de diminuir a carga tributária em uma empresa, são conhecidas como Elisão fiscal e Evasão fiscal.

2.7.1 ELISÃO FISCAL

Elisão fiscal é o meio legal que o contribuinte tem perante a lei de reduzir o montante de tributos a serem pagos ao Fisco, mediante medidas tomadas e administradas pelo profissional contábil antes de haver a ocorrência do fato gerador.

A atuação do particular de se auto-organizar corresponde a um direito advindo da Constituição, pois é absoluta a garantia ao exercício da autonomia privada dentro dos limites estabelecidos pelo Estado.

Dessa forma, a elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as conseqüências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto-organizar, está inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal.

A elisão é desenvolvida pelo planejamento tributário, adequando o contribuinte à melhor forma de tributação, executando-o em conformidade com os sistemas legais que possibilitam a redução de tributos e ou alíquotas. (OLIVEIRA, 2009, p. 193)

Dessa forma, podemos afirmar que todo contribuinte pode e deve procurar meios lícitos que venham a eliminar ou adiar a obrigação tributária, ou ainda diminuir ao máximo o valor a ser pago pelos tributos devidos. Existem dois tipos de Elisão fiscal: aquela decorrente da própria lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei. No caso da elisão decorrente da lei, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o

próprio texto legal dá aos destinatários determinados benefícios; é o caso, por exemplo, dos Incentivos à Inovação Tecnológica (Lei 11.196/2005). Já a segunda espécie, contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonizem com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

2.7.2 EVASÃO FISCAL

A única, e notória, diferença entre elisão e evasão, é que esta segunda vai contra a lei, infringe a lei. Ocorre através de atos totalmente ilícitos. Pode-se fazer a redução ou postergar o pagamento de tributos antes do fato gerador (elisão), mas uma vez ocorrido o fato gerador, o contribuinte é obrigado a fazer o pagamento por completo dos tributos devidos. É um crime fiscal, estando sujeito a sanções administrativas e penais previstas na legislação tributária.

A evasão fiscal provém de artifícios dolosos nos quais o contribuinte, em afronta à legislação, reduz sua carga tributária, o que é entendido, acertadamente, como sonegação, pelos auditores da fazenda pública.

A evasão fiscal (ou sonegação, como é comumente conhecida) é um problema tão antigo quanto os impostos em si. Sua ocorrência traz fortes implicações para o funcionamento do sistema tributário e da economia como um todo. Além de ser um dos principais problemas que as administrações tributárias enfrentam, tal fenômeno afeta a eficiência econômica, reduz a equidade tributária e compromete as ações de política econômico-tributária. (SOUZA, 2005, p.01)

Sempre o contribuinte procurou pagar de alguma maneira menos impostos para o Estado. O profissional contábil é o responsável por fazer todo o planejamento da atividade da empresa procurando, de forma leiga, diminuir a carga tributária. Porém muitos empresários buscam na evasão fiscal, um jeito para se pagar menos imposto, burlando as leis do Estado.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada neste trabalho foi a exploratória, através de pesquisa bibliográfica (a partir de fontes secundárias) e também por pesquisa documental (trabalhada com documentos e peças contábeis da empresa).

Pesquisa Bibliográfica: é um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc.

As principais fontes bibliográficas podem assim ser classificadas: livros de leitura corrente; livros de referência, publicações periódicas, impressos diversos.

A bibliografia constitui um ramo auxiliar da ciência, pois permite encontrar as fontes, os livros e os materiais científicos pertinentes para a concretização do trabalho científico. A pesquisa bibliográfica fornece dados para qualquer outro tipo de pesquisa ou pode esgotar-se em si mesma.

As vantagens da pesquisa bibliográfica se dão quando o problema pesquisado requer dados muito dispersos pelo espaço, por exemplo o de fatos passados. A limitação desta modalidade de pesquisa são possíveis erros das fontes consultadas.

Estudo de caso: é um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade. A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias e no início de pesquisas mais complexas.

O objeto a ser pesquisado neste tipo de pesquisa pode ser o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação.

Algumas vantagens do estudo de caso que são: estímulo a novas descobertas, uma ênfase na totalidade e a simplicidade dos procedimentos.

Entre as críticas, por ele limitar-se ao universo do estudo de caso realizado, dificultando generalizações aos resultados obtidos.

Silva (2003, p.60)

Foi realizado um Estudo de Caso na empresa Universitário Têxtil, com o propósito de observar de maneira real como deve ser feito o Planejamento Tributário, visto que o estudo de caso é um método de investigação que estuda aprofundadamente uma unidade individual, neste caso, uma instituição. Buscando alcançar o objetivo do estudo, realizou-se um estudo de caso com os dados fornecidos pela empresa objeto de estudo.

4 ESTUDO DE CASO

No estudo de caso apresentar-se-á quanto a empresa recolheria de tributos nos três sistemas de tributação: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

É importante expor algumas informações previamente, uma vez que elas são de relevante importância e necessidade para que os cálculos sejam realizados. São elas:

- O valor do Estoque Inicial no ano de 2010 na empresa foi de R\$ 95.062,79;
- O valor total das compras no ano de 2010 foi de R\$ 373.733,14;
- O valor das vendas no ano de 2010 foi de R\$ 396.288,39;
- Despesas da empresa – Energia Elétrica (R\$ 607,07), Pró-Labore (R\$ 6.120,00), Serviços de Terceiros (R\$ 450,00), CDL (R\$ 527,68), Descontos Concedidos (R\$ 58,20), Multas de Mora (R\$ 98,02), Multas Fiscais (R\$ 401,50).

A empresa atualmente é optante do Simples Nacional, tendo seus tributos recolhidos por essa modalidade de tributação, o quadro 3 apresenta o total dos tributos recolhidos no período de 2010, sendo esse o período em estudo.

SIMPLES NACIONAL

Quadro 3: Tributação do Simples Nacional.

Mês	Receita Bruta Acumulada (últimos 12 meses)	Vendas	Alíquota	Valor do Simples Nacional
Janeiro	R\$ 240.084,29	R\$ 37.868,78	6,84%	R\$ 2.590,22
Fevereiro	R\$ 258.108,60	R\$ 29.104,66	6,84%	R\$ 1.990,76
Março	R\$ 273.157,84	R\$ 23.601,02	6,84%	R\$ 1.614,31
Abril	R\$ 282.406,48	R\$ 56.336,94	6,84%	R\$ 3.853,45
Maio	R\$ 313.715,16	R\$ 27.867,01	6,84%	R\$ 1.906,10
Junho	R\$	R\$	6,84%	R\$ 2.459,01

	338.759,23	35.950,45		
	R\$	R\$		
Julho	364.639,03	31.765,30	7,54%	R\$ 2.395,10
	R\$	R\$		
Agosto	370.929,03	22.199,07	7,54%	R\$ 1.673,81
	R\$	R\$		
Setembro	373.884,80	30.113,17	7,54%	R\$ 2.270,53
	R\$	R\$		
Outubro	392.174,36	26.963,95	7,54%	R\$ 2.033,08
	R\$	R\$		
Novembro	399.546,71	29.211,00	7,54%	R\$ 2.202,51
	R\$	R\$		
Dezembro	400.174,36	45.307,04	7,54%	R\$ 3.416,15
		R\$		R\$
Total		396.288,39		28.408,03

Fonte: Autor (2011).

Observa-se na tabela anterior que a empresa recolheu R\$ 28.408,03 pela modalidade do Simples Nacional.

Além do valor demonstrado na tabela 3 as empresas optantes pelo Simples Nacional precisam recolher, a título de ICMS, a diferença de alíquota quando adquire mercadorias fora do estado de origem. Dessa forma, demonstraremos no quadro 4 o quanto a empresa deve recolher referente a este tributo:

Quadro 4: Diferença de alíquota do ICMS.

Estado da aquisição da mercadoria	Valor da mercadoria adquirida	Diferença da alíquota %	Valor a Recolher
Espírito Santo	54.308,49	5,00%	2.715,42
Mato Grosso do Sul	29.676,40	5,00%	1.483,82
Pernambuco	11.680,06	0,00%	0,00
Santa Catarina	278.068,19	10,0%	27.806,82
Total	373.733,14		32.006,06

Fonte: Autor (2011).

Observa-se que quanto a mercadoria é adquirida do estado de Pernambuco, não se calculou este tributo, isso ocorre devido a empresa está localizada neste estado.

O total de tributos pagos pela empresa foi de R\$ 28.408,03 + R\$ 32.006,06 = 60.414,09.

LUCRO PRESUMIDO

Agora calcular-se-á quanto a empresa pagaria, caso fosse tributada pelo Lucro Presumido.

Antes de se calcular os tributos federais pelo Lucro Presumido, precisasse fazer algumas considerações:

I – A empresa não possui funcionários, somente o sócio, por isso não tem folha de pagamento assim como também 13º a pagar.

II - Pagamento anual de pró-labore no total de R\$ 6.120,00 (sobre cujo valor incidirá INSS de 20%);

III - Inexistência de receitas financeiras.

Essas considerações são necessárias, uma vez que, pelo simples nacional, o INSS patronal já está incluso no valor do Simples Nacional. Diferentemente do Lucro Presumido, onde, o valor dessa contribuição, é pago separadamente, dessa forma, caso a empresa opte pelo Lucro Presumido irá aumentar o valor da contribuição para o INSS.

INSS patronal sobre o pró-labore

O total de R\$ 1.224,00 é referente ao INSS patronal que a empresa é obrigada a recolher caso estivesse sendo tributada pelo lucro presumido.

No Lucro Presumido o ICMS, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL são calculados de forma separada, diferente do Simples Nacional, onde esses tributos são recolhidos unificadamente. Dessa forma, tem-se que calcular cada um desses tributos.

O IRPJ tem sua apuração trimestral, onde é aplicado um percentual, conforme o quadro I, ao faturamento trimestral da empresa acrescido dos ganhos de capital e demais receitas, o resultado encontrado é à base de cálculo dos tributos, que será aplicado à alíquota de 15%, e caso o valor da base de cálculo ultrapasse R\$ 60.000,00 no trimestre, sobre esse excedente, têm um adicional de 10%.

Para facilitar o cálculo dos tributos federais, optou-se em calculá-los com seus valores anuais.

IRPJ de 2010

Faturamento – R\$ 396.288,39

Base de cálculo – $396.288,39 \times 8\% = \text{R\$ } 31.703,07$

Cálculo do valor devido:

$31.703,07 \times 15\% = \text{R\$ } 4.755,46$

O cálculo foi realizado da seguinte forma: Somou-se a receita do ano de 2010 e aplicou a alíquota de 8% para encontrar a base de cálculo. Encontrada a base de cálculo, aplicou a alíquota de 15% para encontrar o valor devido..

O valor do IRPJ em 2010 seria de R\$ 4.755,46 (quatro mil setecentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e seis centavos) caso a empresa estivesse sendo tributada pelo lucro presumido.

CSLL de 2010

A CSLL tem seus cálculos semelhantes ao IRPJ, diferenciando apenas as alíquotas, que é de 12% para encontrar a base de cálculo que é de 9% para cálculo do tributo. .

Faturamento – R\$ 396.288,39

Base de cálculo – $396.288,39 \times 12\% = \text{R\$ } 47.554,60$

Cálculo do valor devido:

$47.554,60 \times 9\% = \text{R\$ } 4.279,91$

O cálculo foi realizado da seguinte forma: Somou-se a receita do ano de 2010 e aplicou a alíquota de 12% para encontrar a base de cálculo. Encontrada a base de cálculo, aplicou a alíquota de 9% para encontrar o valor devido.

O valor do CSLL em 2010 seria de R\$ 4.279,91 (quatro mil duzentos e setenta e nove reais e noventa e um centavos) caso a empresa estivesse sendo tributada pelo lucro presumido.

PIS de 2010

Faturamento – R\$ 396.288,39

Cálculo do valor devido:

$396.288,39 \times 0,65\% = R\$ 2.575,87$

COFINS de 2010.

Faturamento – R\$ 396.288,39

Cálculo do valor devido:

$396.288,39 \times 3\% = R\$ 11.888,67$

Para o cálculo do PIS e COFINS aplicou-se a alíquota de 0,65% e 3% respectivamente sobre o faturamento anual.

O valor do PIS em 2010 seria de R\$ 2.575,87 (dois mil quinhentos e setenta e cinco reais e oitenta e sete centavos) caso a empresa estivesse sendo tributada pelo lucro presumido, e de R\$ 11.888,67 (onze mil e oitocentos e oitenta e oito reais e sessenta centavos) para a COFINS.

ICMS de 2010.

Como o ICMS é um tributo não-cumulativo, é necessário cálculo o crédito gerado pelas compras e confrontar o débito gerado pelas vendas.

Cálculo do crédito do ICMS:

Estado de origem das compras	Valor das compras R\$	Crédito do ICMS R\$
Espírito Santo	54.308,49	6.517,02
Mato Grosso do Sul	29.676,40	3.561,17
Pernambuco	11.680,06	1.985,61
Santa Catarina	278.068,19	19.464,77
Total	373.733,14	31.528,57

Fonte: Autor (2011).

O total do crédito do ICMS gerado pelas compras foi de R\$ 31.528,57 (trinta e um mil e quinhentos e vinte e oito reais e cinqüenta e sete centavos).

Cálculo do débito do ICMS:

Faturamento – R\$ 396.288,39

Cálculo do valor devido:

$396.288,39 \times 17\% = \text{R\$ } 67.369,02$

Como todas as vendas da empresa foram efetuadas dentro do estado, utilizou-se a alíquota de 17%.

Cálculo do ICMS devido:

Valor devido: $67.369,02 - 31.528,57 = \text{R\$ } 35.840,47$

O valor do ICMS em 2010 seria de R\$ 35.840,47 (trinta e cinco mil oitocentos e quarenta reais e quarenta e sete centavos) caso a empresa estivesse sendo tributada pelo lucro presumido.

Total dos tributos devidos pelo lucro presumido:

Tributos	Valor R\$
IRPJ	4.755,46
CSLL	4.279,61
PIS	2.575,87
COFINS	11.888,67
ICMS	35.840,47
INSS Patronal	1.224,00
Total	60.564,08

Quadro 5 - Comparação do recolhimento pelo Simples Nacional e Lucro Presumido.

Simples Nacional em R\$	Lucro Presumido em R\$	Diferença entre as modalidades
60.414,09	60.564,08	149,99

Fonte: Autor (2011)

Como se pode verificar, a opção pelo Simples Nacional foi mais vantajosa, pois verifica-se uma pequena diferença no montante de tributos a recolher no valor de R\$ 149,99.

LUCRO REAL

Após o cálculo pelo simples nacional e lucro presumido, apresentar-se-á o valor devido dos tributos caso a empresa optasse pelo lucro real.

Cálculo do PIS e COFINS

PIS

Para cálculo do crédito do Pis não-cumulativo aplica-se a alíquota de 1,65% sobre as compras (irá desconsiderar o crédito sobre energia elétrica e depreciação por serem valores irrisórios e considerar que todas as mercadorias estão sujeitas a tributação normal)

Valor das compras R\$ 373.733,14 x 1,65% = 6.166,59

Valor do crédito = R\$ 6.166,59

Cálculo do débito

Valor das vendas R\$ 399.288,39 x 1,65% = R\$ 6.588,25

Cálculo do Pis devido

Para calcular o valor devido, faz a diferença do débito com o crédito.

Valor devido = 6.588,25 – 6.166,59 = R\$ 421,66

COFINS

Valor das compras R\$ 373.733,14 x 7,6% = 28.403,72

Valor do crédito = R\$ 28.403,72

Cálculo do débito

Valor das vendas R\$ 399.288,39 x 7,6% = R\$ 30.345,92

Cálculo da COFINS devido

Para calcular o valor devido, faz a diferença do débito com o crédito.

Valor devido = 30.345,92 – 28.403,72 = R\$ 1.942,20

Após o cálculo do PIS e da COFINS, calcular-se-á o IRPJ e CSLL; o valor do ICMS é o mesmo do lucro presumido.

Para cálculo da CSLL e do IRPJ, é necessário elaborar outra demonstração de resultado, pois, como o cálculo do Pis e do Cofins é de forma diferenciada do lucro presumido, os mesmos afetam a demonstração do resultado, que servirá para cálculo do IRPJ e CSL no lucro real.

O primeiro passo é calcular outro custo das mercadorias vendidas, haja vista que no lucro real seu valor é diferente das outras formas de tributação. Obs.: O valor das compras é considerado o valor total menos o crédito do ICMS, PIS e COFINS.

Valor das compras - 373.733,14

ICMS s/compras	-	31.528,57
PIS s/compras	-	6.166,59
COFINS s/compras	-	28.403,72
Total das compras líquidas	-	<u>307.634,26</u>

A fórmula para encontrar o custo das mercadorias vendidas é a seguinte:

Estoque inicial + Compras – Estoque final.

Cálculo:

$$\text{CMV} = 95.062,79 + 307.634,26 - 111.900,00$$

$$\text{CMV} = \text{R\$ } 290.797,05$$

Demonstração do Resultado do Exercício 2010 (R\$)

RECEITA BRUTA		R\$ 396.288,39
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA		<u>R\$ 104.303,19</u>
COFINS	R\$ 30.345,92	
ICMS	R\$ 67.369,02	
PIS	R\$ 6.588,25	
(=) RECEITA LÍQUIDA		R\$ 291.985,20
(-) CMV		R\$ 290.797,05
(=) LUCRO BRUTO		R\$ 1.188,15
(-) DESPESAS OPERACIONAIS		<u>R\$ 8.262,47</u>
DESPESAS DE COMERCIALIZAÇÃO	<u>R\$ 607,07</u>	
Energia Elétrica	R\$ 607,07	
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	<u>R\$ 7.097,68</u>	
Pro-Labore	R\$ 6.120,00	
Serviços de Terceiros	R\$ 450,00	
CDL	R\$ 527,68	
DESPESAS FINANCEIRAS	<u>R\$ 557,72</u>	
Descontos Concedidos	R\$ 58,20	
Multas de Mora	R\$ 98,02	
Multas Fiscais	R\$ 401,50	
(=) LUCRO ANTES DO IR E CSLL (LAIR)		(R\$ 7.074,32)
(-) IRPJ (15%)		-
(-) CSLL (9%)		-
(=) LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO		(R\$ 7.074,32)

Como a empresa não obteve Lucro, o IRPJ e a CSLL terá valor 0.

Após realizado todo o processo de aplicação da tributação dos três tipos de regimes de tributação, é necessário que haja uma comparação dos resultados obtidos. O quadro abaixo faz a comparação dos valores obtidos nos diferentes tipos de regimes de tributação.

Quadro 6: Comparação dos Regimes de tributação.

TRIBUTO	SIMPLES NACIONAL	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
COFINS	-	R\$ 1.942,20	R\$ 11.888,67
CSLL	-	-	R\$ 4.279,61
ICMS	-	R\$ 35.840,47	R\$ 35.840,47
IRPJ	-	-	R\$ 4.755,46
PIS	-	R\$ 421,66	R\$ 2.575,87
Simple Nacional	R\$ 60.414,09	-	-
INSS Patronal	-	R\$ 1.224,00	R\$ 1.224,00
TOTAL	R\$ 60.414,09	R\$ 39.428,33	R\$ 60.564,08

Fonte: Autor (2011).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como pode-se observar, o regime que menos trás um ônus tributário para empresa é o Lucro Real onde a empresa tem o compromisso de pagar no ano o valor de R\$ 39.428,33; seguido do Simples Nacional, que tem no seu montante o valor de R\$ 60.414,09; e por fim vem o Lucro Presumido que demonstra o maior valor a pagar de tributos, sendo R\$ 60.564,08. É de fácil entendimento que a diferente apuração nos três tipos de regimes de tributação está diretamente ligada aos diferentes lucro obtidos pela empresa. Pagando uma carga maior de tributos, menor será o lucro das empresas; pagando um montante menor de tributos, maior será o lucro.

Durante a elaboração de todo o trabalho, ficou bastante nítido a importância, queira o empresário ou não, do quanto é necessário o estudo tributário dentro de uma empresa. A elevada carga tributária brasileira é motivo de preocupação para muitos donos de negócios. Foi realizado todo um estudo nesse trabalho, que procurou entender melhor os tributos, suas espécies e suas características na aplicabilidade dos regimes de tributação em estudo. Antes de tudo, é recomendável, e de extrema importância que o empresário deve procurar seu contador, responsável pela área tributária ou um assessor que entenda sobre a tributação vigente, que realize um Planejamento Tributário; e que nunca recorra a atos ilícitos, a exemplo da evasão fiscal (ou sonegação fiscal, como é mais conhecida). A realização de um Planejamento Tributário pode eliminar desperdícios do contribuinte que recolhe tributos indevidos e ajudar na escolha da melhor maneira de tributação para empresa.

Após realizado o Planejamento Tributário e confrontado os resultados obtidos, a opção mais vantajosa para a empresa Universitário Têxtil é optar pelo regime de tributação Lucro Presumido, pois o mesmo é o que representa um melhor resultado para a mesma. Por fim, o profissional contábil tem em mãos a possibilidade de auxiliar o empresário em manter sua empresa de forma eficaz. Essa possibilidade é a gestão de tributos, é o Planejamento Tributário.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Vade Mecum universitário de direito / Anne Joyce Angher, organização. – 4. Ed. – São Paulo: Rideel, 2008. – (Coleção de leis Rideel).

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Vade Mecum universitário de direito / Anne Joyce Angher, organização. – 4. Ed. – São Paulo: Rideel, 2008. – (Coleção de leis Rideel).

BRASIL, **Lei nº 6.404 de 1976**. Lei das Sociedades por Ações. Brasília, 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L6404consol.>. Acesso às 10h09min em 27 de Novembro de 2010.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2ª Edição, São Paulo: Atlas, 2010.

DIFINI, Luis Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3ª Edição, São Paulo: Saraiva, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10ª Edição, 2.reimpr., São Paulo: Atlas, 2007.

GOMES, Edmilson Borges. Artigo Científico: **Como economizar a carga tributária das empresas, através de um planejamento tributário eficaz**. 2009. Disponível em: <<http://www.artigonal.com/ciencias-artigos/como-minimizar-a-carga-tributaria-das-empresas-atraves-de-um-planejamento-tributario-eficaz-1019559.html>>. Acesso às 15h18min em 13 de outubro de 2010.

L. C. FABRETTI; D. R. FABRETTI. **Direito tributário para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. Ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

PEREIRA, Eduarda Cristina Bezerra. **Importância do Planejamento Tributário para redução do ônus tributário das empresas.** Campina Grande: UEPB, 2008.

PEREIRA, Hilda Bomfim. Artigo Científico: **Planejamento Tributário da empresa pesquisada: uma gravadora de música.** Vitória da Conquista: Ciência e Desenvolvimento – Revista eletrônica da FAINOR, 2008.

Portal de Auditoria. **Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS.** Disponível em:
<http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/icms_fatogerador_basedecalculo.htm
> Acesso às 14h23min em 29 de Novembro de 2010.

Portal Tributário. **Recolhimento por estimativa – Lucro Real.** Disponível em:
http://www.portaltributario.com.br/guia/recolhimento_estimativa.html>. Acesso às 12h22min em 01 de Novembro de 2010.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas.** São Paulo: Atlas, 2010.

SEFAZ, Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. **Alíquotas do ICMS.** Disponível em:
<<http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions186.htm>>.
Acesso às 17h39min em 21 de Agosto de 2010.

SRF, Secretaria da Receita Federal. **ANEXO I, Partilha do Simples Nacional – Comércio.** Disponível em:
<[HTTP://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/LeiComplementar1232006Anexo1.doc](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/LeiComplementar1232006Anexo1.doc)>. Acesso às 11h15min em 16 de Outubro de 2010.

SRF, Secretaria da Receita Federal. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Disponível em:
<[HTTP://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm)>. Acesso às 19h30min em 03 de Novembro de 2010.

SRF, Secretaria da Receita Federal. **Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Disponível em:
<[HTTP://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm)>.
Acesso às 09h40min em 05 de Novembro de 2010.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro de, **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 1ª Edição, São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Marcus Vinícius Saavedra Guimarães de. **Elisão e evasão fiscal**. Boletim jurídico, Uberaba/MG, a. 3, no 127, 2005. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>>. Acesso às 16h45min em 05 de Dezembro de 2010.

VILELA JUNIOR, Guanís de Barros. **Problema e Hipóteses de pesquisa**. s.n.t. 22p. Site Guanís. Disponível em: <http://www.guanis.org/metodologia/o_problema_e_a_hipotese.pdf>. Acesso às 09h38min em 17 de agosto de 2010.

ANEXOS

ANEXO A: Alíquotas do ICMS em Pernambuco. Fonte: SEFAZPE.

ALÍQUOTA	OPERAÇÃO/PRESTAÇÃO
1%	Operações com ouro.
4%	Prestação interestadual de serviço de transporte aéreo, a partir de 01.01.97, quando destinados à contribuinte do ICMS.
7%	Operações internas e de importação com gipsita, gesso e derivados, conforme relacionados no Anexo Único da Lei nº 11.456, de 22.07.97, a partir de 01.08.97.
	Operações internas e de importação com os produtos de informática relacionados no Anexo 2 da LEI Nº 12.429, DE 29.09.2003, a partir de 29 de setembro de 2003.
8,5%	a partir de 13 de maio de 2006, nas operações internas realizadas com óleo diesel, até o limite de 7.500.000 (sete milhões e quinhentos mil) litros mensais, destinadas a empresas operadoras de linhas do sistema de transporte público de passageiros da Região Metropolitana do Recife – RMR, submetido à gestão da Empresa Metropolitana de Transportes Urbanos – EMTU, observado o disposto no § 9º do artigo 25 do Decreto 14.876/91 (Lei nº 13.019, de 08.05.2006); DECRETO Nº 29.194, DE 11 DE MAIO DE 2006
	Operações internas e de importação com os produtos de informática relacionados no Anexo 42 – A do Decreto 14.876/91, a partir de 01 de janeiro de 2004 (LEI Nº 12.429, DE 29.09.2003 e alterações. DECRETO Nº 28.870 DE 01 DE FEVEREIRO DE 2006
	Operações internas e de importação com os produtos de informática relacionados no Anexo 42 – C do Decreto 14.876/91, No período de 29.09.2003 a 31.12.2003) (LEI Nº 12.429, DE 29.09.2003 e alterações. DECRETO Nº 28.870 DE 01 DE FEVEREIRO DE 2006
	Operações internas e de importação com trigo, farinha de trigo, inclusive pré-mistura, e pão, no período de 01.11.96 a 31.12.97 e a partir de 01.01.98.
	Prestações internas de serviço de transporte aéreo, a partir de 01.01.98.
12%	Prestações de serviço de transporte aéreo iniciadas ou prestadas no exterior, a partir de 01.01.98.
	Prestações de serviço de transporte aéreo de pessoa, carga e mala postal, que, sendo interestaduais, sejam tomadas por não-contribuinte ou a estes destinadas, a partir de 01.01.98.
	Operações e prestações interestaduais destinadas a contribuinte, quando as mercadorias ou serviços sejam destinados a industrialização, fabricação de semi-elaborados, comercialização, produção ou consumo.
	Operações internas e de importação de veículos automotores novos, promovidas pelos estabelecimentos fabricantes ou importadores ou empresas concessionárias neste Estado, com os produtos classificados de acordo com a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH, conforme Anexo 37 (Decreto 14.876/91), No período de 01 de abril de 2002 a 31 de dezembro de 2010 (LEI nº 12.190/2002 E ALTERAÇÕES (LEI nº 13.941/2009) Dec.33.117/2009
	Operações internas e de importação, com veículos novos motorizados, tipo motocicleta, promovidas por estabelecimentos fabricantes ou importadores ou

	empresas concessionárias neste Estado classificados na posição 8711 da NBM/SH, no período de 01 de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2010 (LEI nº 12.334, de 23/01/2003 e alterações) (LEI nº 13.941/2009) Dec.33.117/2009
18%	Operações internas, inclusive de importação, realizadas com óleo diesel, de 01.01.2001 até 31.08.2004 (Lei Nº 12.662, de 20.09.2004 , DECRETO Nº 27.479, de 17/12/ 2004) OBS: Vide alíquota de 17%
20%	Fornecimento de energia elétrica para consumo domiciliar de 301 a 500 quilowatts - hora/mês, de 01.08.1989 a 31.12.2003. (Lei 10.295 de 13.07.89); (Dec. 26230/2003 e Dec.33.117/2009). OBS: Vide alíquota de 25%
	Fornecimento de energia elétrica para consumidor residencial de baixa renda (nos termos da Lei Federal nº 10.438, de 26.04.2002) até 120 quilowatts - hora/mês, a partir de 01/11/2006. (Dec. 33.117/2009); Obs: a partir de 09 de outubro de 2006, é isento de ICMS o fornecimento de energia elétrica até a faixa de consumo de 50 KWh/mês (cinquenta quilowatts-hora por mês), quando se tratar de consumidor residencial de baixa renda, nos termos da Lei Federal nº 10.438, de 26 de abril de 2002; (Dec. 29.724/2006)
25%	Operações e prestações internas, inclusive de importação, realizadas com os produtos relacionados no Anexo 6 do Decreto nº 14.876/91.
	Fornecimento de energia elétrica para consumo domiciliar independentemente do nível de consumo, a partir de 01.01.2004 , observado o disposto no artigo 9º, XLVIII, "a",2 do decreto 14.876/91. (Dec. 26.230/2003)
	Fornecimento de energia elétrica para consumo domiciliar acima de 500 (quinhentos) quilowatts - hora/mês, de 01 de agosto de 1989 a 31.12.2003. (Lei n.º 10.295, de 13.07.89); (Dec. 19.111/96)
	Fornecimento de energia elétrica para consumo não-domiciliar, a partir de 01/01/2001.
	Operações internas, inclusive de importação, realizadas com álcool anidro e hidratado, para fins combustíveis, no período de 01/01/1993 a 31/07/1993 e a partir de 01/01/1996.
	Operações internas, inclusive de importação, realizadas com gasolina, para fins combustíveis, no período de 01/01/1993 a 31/07/1993 e de 01/01/1996 a 31.12.2003. (LEI Nº 12.523, DE 30.12.2003) e .(DECRETO Nº 26.529, DE 22 DE MARÇO DE 2004) OBS: Vide alíquota de 27%
	Bebidas alcóolicas, exceto aguardente de cana-de-açúcar ou de melaço. Até 31.12.2003, LEI Nº 12.523, DE 30.12.2003 e (DECRETO Nº 26.529, DE 22 DE MARÇO DE 2004). OBS: Vide alíquota de 27%
	Nas operações internas, inclusive importação, realizadas com querosene de aviação, a partir de 01 de janeiro de 2001 (Lei nº 11.919, de 29.12.2000); (Dec. 22.970/2001 - EFEITOS A PARTIR DE 01.01.2001)
Operações internas, inclusive de importação, realizadas com álcool não-combustível, a ser utilizado em processo de industrialização, a partir de 01.01.2002 (Lei nº 12.134, de 19.12.2001) DECRETO Nº 24.362, DE 31/05/2002	
27%	Nas operações internas e de importação a partir de 01 de janeiro de 2004 com os produtos relacionados no Anexo 45, (Bebidas alcoólicas, exceto aguardente de cana-de-açúcar ou de melaço; Gasolina; Charutos, cigarrilhas e cigarros; Revólveres e pistolas; Armas de fogo; e outros Produtos Relacionados no Anexo 45); (LEI Nº 12.523, DE 30.12.2003); DECRETO Nº 26.529, DE 22.03.2004
28%	Prestações internas e de importação de serviços de comunicação, a partir de

	01.01.2002 (Lei nº 12.135, de 19.12.2001) DECRETO Nº 24.362, DE 31/05/2002
17%	Operações internas e de importação com os produtos de informática não relacionados nos Anexo 1 e Anexo 2 da LEI Nº 12.429, DE 29.09.2003., A partir de 29 de setembro de 2003 ou, na hipótese de majoração de alíquota, a partir de 01 de janeiro de 2004. Observar os produtos constantes no Anexo Único da Lei nº 11.283, de 15.12.95, que não entraram nos Anexo 1 e Anexo 2 da LEI Nº 12.429, DE 29.09.2003.
	os produtos constantes na LEI Nº 12.502, DE 16.12.2003 a partir de 01.01.2004.
	Operações internas, inclusive de importação, realizadas com óleo diesel, a partir de 01.09.2004(Lei Nº 12.662, de 20.09.2004, Decreto nº 27.479, de 17/12/2004)
	Demais casos

ANEXO B – Alíquotas para apuração do Lucro Real Mensal. Fonte: Portal Tributário.

Espécies de atividades	Percentuais sobre a receita
<ul style="list-style-type: none"> • Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural 	1,6%
<ul style="list-style-type: none"> • Venda de mercadorias ou produtos • Transporte de cargas • Atividades de venda de imóveis, de acordo com o objeto social da empresa • Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios • Serviços hospitalares • Serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, a partir de 01.01.2009 - ver nota 3 • Atividade Rural • Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante • Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços) 	8 %
<ul style="list-style-type: none"> • Serviços de transporte (exceto o de cargas) • 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 • Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000/ano (ver 	16%

nota 1)	
<ul style="list-style-type: none"> • Serviços em geral • Serviços prestados pelas sociedade civis de profissão legalmente regulamentada • Intermediação de negócios (ver nota 2) • Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos (ver nota 2) • Construção por administração ou empreitada, quando houver emprego unicamente de mão de obra (ver nota 2) • Factoring (ver nota 2) 	32%
No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual	1,6 a 32%