

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIOECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANA CAROLINE FERNANDES DE SOUZA

**DIAGNÓSTICO TRIBUTÁRIO DE UMA EMPRESA DO RAMO INDUSTRIAL DE
FLORIANÓPOLIS COM ENFOQUE NA TRIBUTAÇÃO FEDERAL**

FLORIANÓPOLIS
2018

ANA CAROLINE FERNANDES DE SOUZA

**DIAGNÓSTICO TRIBUTÁRIO DE UMA EMPRESA DO RAMO INDUSTRIAL DE
FLORIANÓPOLIS COM ENFOQUE NA TRIBUTAÇÃO FEDERAL**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção de título de Bacharela em Ciências Contábeis.

Orientador: Sergio Murilo Petri, Dr.

FLORIANÓPOLIS
2018

*Dedico este trabalho à minha mãe, Ivonete
Fernandes e à minha irmã, Ana Claudia
Fernandes, sem elas, o caminho até esta
conquista seria mais difícil.*

AGRADECIMENTO

Primeiramente, agradeço sempre à minha família, em especial, minha mãe, Ivonete Fernandes, minha inspiração de vida, à minha irmã, Ana Claudia Fernandes, por sua parceira em todos os momentos.

Meus sinceros e especiais agradecimentos ao professor orientador Dr. Sergio Murilo Petri, pelo auxílio, aportes metodológicos, da franqueza dos debates e atenção dedicados a este trabalho.

Gostaria de agradecer as minhas amigas, que mantiveram suas palavras de entusiasmo e sapiência sempre: Andresa Paes e Luciana Ribeiro.

Agradeço à Monique, Antônia e Vanessa, pela convivência nos momentos de alegria e preocupação durante todo o curso, e aos demais amigos que permaneceram ao meu lado nessa jornada.

Por último, e não menos importante, toda minha gratidão a Dyhego Silveira, por toda paciência e incentivo para comigo neste último ano.

RESUMO

SOUZA, Ana Caroline Fernandes. **Análise dos regimes tributários possíveis para uma empresa do ramo industrial de Florianópolis**. 2018. pág. 67. Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.

Vivemos em uma época em que as empresas enfrentam enormes dificuldades na redução dos gastos operacionais. Uma das causas, é a complexa legislação vigente em nosso país. Neste sentido, planejar tornou-se uma questão importante para as empresas, fazendo com que o planejamento tributário seja um instrumento eficaz na gestão empresarial. Sendo assim, a pesquisa toma como intuito o estudo dos regimes tributários possíveis para a empresa C&O Solar (nome fictício). Desta forma, apresenta-se como objetivo principal, analisar se, o Lucro Real é de fato a opção que traz mais benefícios econômicos à empresa, quando se trata do pagamento de tributos federais. A pesquisa em pauta é classificada como dissertativa, tratando-se de um estudo de caso descritivo, fundamentada por meio de dados coletados por meio das técnicas de investigação documental e estudos em livros, revistas, *sites* e informativos fiscais. Por meio da análise das demonstrações cedidas pela empresa, que solicitou confidencialidade quanto ao uso do nome real, foram apontadas as particularidades de cada regime, assim como sua aplicabilidade, com isso verificou-se que a forma de tributação aderida pela empresa, não é mais indicada, reforçando, a importância do planejamento tributário.

Palavras-chaves: tributos, planejamento tributário, regimes tributários, legislação.

TABELAS

Tabela 1 - Arrecadação Tributária/PIB	17
Tabela 2 - Lucro Real Trimestral – 2016	41
Tabela 3 - Lucro Real Trimestral - 2017	41
Tabela 4 - Lucro Real Anual por Estimativa – 2016.....	42
Tabela 5 - IRPJ e CSLL por Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução 2016.....	43
Tabela 6 - Lucro Real Anual para Ajuste – 2016.....	44
Tabela 7 - Comparativo Lucro Real por Estimativa x Lucro Real por balancetes de suspensão ou redução 2016	44
Tabela 8 - Lucro Real Anual por Estimativa – 2017.....	45
Tabela 9 - IRPJ e CSLL por Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução 2017 (continua).....	45
Tabela 10 - Comparativo Lucro Real por Estimativa x Lucro Real por balancetes de suspensão ou redução 2017	46
Tabela 11 - Lucro Real Anual – 2017	47
Tabela 12 - PIS e COFINS Não-Cumulativos 2016.....	48
Tabela 13 - PIS e COFINS Não-Cumulativos 2017	48
Tabela 14 - PIS e COFINS Cumulativos 2017.....	49
Tabela 15 - Lucro Presumido - 2016.....	51
Tabela 16 - Lucro Presumido – 2017 (continua).....	54
Tabela 17 - PIS e COFINS Cumulativo	56
Tabela 18 - Análise comparativa entre Lucro Real Anual e Trimestral.....	58
Tabela 19 - Análise comparativa entre Lucro Real Anual e o Lucro Presumido.....	59
Tabela 20 - Análise comparativa entre Lucro Real Anual e o Lucro Presumido com benefício do PAT.....	59

QUADROS

Quadro 1 - Percentuais de Presunção do Lucro Real por Estimativa.....	22
Quadro 2 - Percentuais de Presunção do Lucro Arbitrado	30
Quadro 3 - Coeficientes Aplicados à Receita Bruta Não Reconhecida.....	31
Quadro 4 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional.....	34
Quadro 5 - Incentivos Fiscais	36
Quadro 6 - Programa de Alimentação do Trabalhador.....	58

SIGLAS

ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas

BP - Balanço Patrimonial

COFINS - Contribuição Social sobre o Faturamento

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DAS - Documento de Arrecadação do SIMPLES

DRE - Demonstração de Resultado do Exercício.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadoria

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPI - Impostos sobre Produtos Industrializados

IR - Imposto de Renda

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica,

IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte

ISS - Imposto sobre Serviços

OCDE - Organização para Cooperação de Desenvolvimento Econômico

LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real.

NBR - Norma Brasileira

PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador

PER/DCOMP - Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação

PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social.

PIB - Produto Interno Bruto

PL - Projeto de Lei

RFB - Receita Federal do Brasil

RIR - Regulamento Imposto de Renda

SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1. TEMA E PROBLEMA	11
1.2. OBJETIVOS	11
1.2.1. Objetivo geral	12
1.2.2. Objetivos específicos	12
1.3. JUSTIFICATIVA	12
1.4. METODOLOGIA DA PESQUISA	13
1.4.1. Coleta e análise de informações	14
1.5. DELIMITAÇÕES DA PESQUISA	14
1.6. ESTRUTURA DO TRABALHO	14
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1. ASPECTOS GERAIS DOS TRIBUTOS	14
2.2. A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE TRIBUTÁRIA	16
2.3. FORMAS DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA	18
2.3.1. Lucro real	18
2.3.2. Lucro presumido	26
2.3.3. Lucro Arbitrado	29
2.3.4. Simples Nacional	32
2.3.5. Imposto de Renda Retido na Fonte	34
2.3.6. Incentivos Fiscais	35
2.4. ESTUDOS SEMELHANTES	37
3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	39
3.1. A EMPRESA	39
3.2. DADOS COLETADOS	40
3.2.1. Do Lucro Real	40
3.2.2. Do Lucro Presumido	49
3.2.3. Lucro Arbitrado e Simples Nacional	56
3.2.4. Incentivos Fiscais	57
3.3. ANÁLISE DOS RESULTADOS	58

3.3.1. Lucro Real Anual x Lucro Real Trimestral	58
3.3.2. Lucro Real Anual x Lucro Presumido	59
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS	63

1. INTRODUÇÃO

É importante para a saúde econômica das empresas, investir na redução dos custos e despesas, isso permite que ela se mantenha competitiva no mercado.

Uma pesquisa realizada pela Organização para Cooperação de Desenvolvimento Econômico (OCDE), constatou que entre os países da América Latina e Caribe, o Brasil é o país com a maior carga tributária, equivalente a 33,4% da sua economia (JAEN, 2016). Em 2016 estimou-se que 32,38% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro foi constituído pela arrecadação de tributos (BRASIL, 2017), destes 17,2% proveniente de indústrias (FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, 2016).

A indústria brasileira é composta na sua maioria, por micro, pequenas e médias empresas que, atuando significante na economia, são as maiores geradoras de riqueza e empregos. Luiz Barreto, Presidente do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), afirma que é de extrema importância incentivar e qualificar os empreendimentos de pequeno e médio porte, uma vez que o conjunto dessas organizações é decisivo para o desenvolvimento econômico (SEBRAE-MT, 2014).

É sabido que o Brasil possui um sistema tributário complexo e defectivo, assim apesar de serem uma peça chave para o progresso econômico, micro, pequenas e médias empresas são as que mais sofrem com as obrigações fiscais, um dos fatores responsáveis pela alta taxa de mortalidade dessas instituições (SEBRAE, 2007, pag. 38). Para evitar essa adversidade e gerar maior lucratividade, torna-se necessário estudar mecanismos que permitam potencializar os resultados e minimizar de forma lícita o ônus gerado pelo pagamento de tributos.

1.1. TEMA E PROBLEMA

Diante da complexidade que a legislação fiscal brasileira impõe aos empresários, a escolha do método de tributação é um fator importante na determinação do resultado financeiro de uma organização.

O presente trabalho, tem como tema, a análise da melhor forma de tributação para a empresa C&O Solar, que atua no ramo industrial, com base nos regimes tributários definidos pela Lei nº 8.981 de 1995, art. 26.

Portanto cabe questionar: O regime tributário com base no Lucro Real, adotado nos anos 2016 e 2017 pela empresa atuante no ramo industrial, foi de fato a melhor opção?

1.2. OBJETIVOS

Na intenção de apresentar a melhor escolha de regime tributário, essa monografia é elaborada com base em um objetivo geral e quatro específicos.

1.2.1. Objetivo geral

O objetivo geral dessa pesquisa é analisar, com base nas especificações dos regimes tributários brasileiros, dos quais é possível uma empresa de médio porte se enquadrar, se o Lucro Real é de fato o regime tributário que permite a empresa, atuante no ramo industrial de construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica de Santa Catarina, obter melhores resultados econômicos, minimizando o recolhimento de tributos federais.

1.2.2. Objetivos específicos

- Apresentar as especificações de cada regime tributário previstos na legislação brasileira;
- Caracterizar e identificar as operações da empresa;
- Calcular os tributos federais incidentes sobre os regimes;

1.3. JUSTIFICATIVA

O mercado brasileiro está cada vez mais competitivo. A abertura ao comércio mundial e a forte concorrência entre as empresas obrigaram os empresários a criar novas ferramentas para uma melhor gestão de seus negócios.

A globalização da economia não permite que as empresas continuem a ter exagerados custos e, com isso, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário.

Os tributos representam uma considerável parcela dos custos das empresas, senão a maior. Daí a importância de fazer um planejamento tributário bem estruturado, definindo assim, as estratégias e finanças da empresa.

Os altos custos tributários existentes no Brasil, se não forem administrados de maneira correta, podem provocar o insucesso nas empresas despreparadas para estes desafios, e para isso, é fundamental para a correta administração dos tributos, a análise e escolha da melhor forma de tributação. Uma pesquisa realizada pelo SEBRAE (2007), trouxe, que “o bloco de políticas públicas e arcabouço legal é uma das maiores dificuldades no gerenciamento das empresas, seguido de causas econômicas e conjunturais”. Dentro do grupo de causas econômicas, ainda de acordo com a pesquisa, a carga tributária elevada é o fator que mais impacta nas empresas.

1.4. METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa será fundamentada, com base na análise dos relatórios sediados pela empresa, e por pesquisas bibliográficas, uma vez que há necessidade de analisar a legislação tributária brasileira e sua aplicabilidade.

Uma pesquisa, em resumo, significa procurar respostas para questões propostas. Moresi (2003) define que “pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos”.

Para Gil (1999, p.42), a pesquisa é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Uma pesquisa pode ser classificada segundo a sua natureza – básica ou aplicada – sua forma de abordagem ao problema – quantitativa ou qualitativa – sua finalidade – exploratória, descritiva, explicativa, metodológica e intervencionista – e também quanto seus meios de investigação (GIL, 2008).

Este trabalho conceitua-se como uma monografia dissertativa, que definido pela Norma Brasileira (NBR) 14724 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) é “O documento que representa o resultado de um trabalho experimental ou exposição de um estudo científico retrospectivo, de tema único e bem delimitado em sua extensão, com o objetivo de reunir, analisar e interpretar informações.”

Esta monografia foi abordada de forma qualitativa quando se diz respeito à conceptualização dos objetivos gerais e específicos. A abordagem quantitativa se fez no momento do levantamento dos dados, a fim de manter a precisão dos resultados sem distorções de interpretação e análise (RAUPP E BEUREN, 2004, P.93).

Quanto ao seu fim, a pesquisa de deu de forma descritiva uma vez que a pesquisa descritiva tem como objetivo observar os fatos, registra-los, analisa-los, classificá-los e interpretá-los sem interferência do pesquisador (ANDRADE, 2002).

Um dos procedimentos utilizados para alcançar o resultado da pesquisa se deu por meio de investigação documental, tendo como base as demonstrações fornecidas pela empresa. Para Silva e Grigolo (2002) a pesquisa documental se dá por meio de materiais que não receberam nenhuma análise aprofundada. Assim, esse tipo de pesquisa tem por finalidade selecionar, tratar e interpretar a informações inalteradas para que no futuro possam contribuir com a comunidade científica.

1.4.1. Coleta e análise de informações

A empresa iniciou suas operações em 20 de abril de 2016, portanto os dados foram coletados com base nas demonstrações contábeis, balancetes e demonstração de resultado, de 2016 e 2017, fornecidos pela empresa estudada que, para preservar a identidade adotou-se o nome fictício C&O Solar.

1.5. DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

A presente monografia limitou-se a fundamentar e analisar o regime tributário definido pela Lei nº 8.981 de 1995 e alterações posteriores, uma vez que a empresa estudada é sociedade anônima de capital fechado e com faturamento superior a 4,8 milhões.

Considerando que o Brasil constantemente atualiza ou modifica suas leis, a pesquisa pode não ter aplicabilidade a longo prazo.

A pesquisa restringiu-se ao estudo dos tributos no âmbito federal, restrito à aqueles incidentes sobre o faturamento e lucro apurados, sendo eles: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Social sobre o Faturamento (COFINS) e Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

1.6. ESTRUTURA DO TRABALHO

Quanto à sua estruturação, o trabalho está organizado em quatro capítulos. No primeiro capítulo são apresentados os aspectos introdutórios, destacando o tema e o problema, os objetivos gerais e específicos, a justificativa, bem como os procedimentos metodológicos e as delimitações da pesquisa. No segundo capítulo é apresentado a fundamentação teórica que suporta o tema abordado. No terceiro é mostrado a caracterização da empresa, a apresentação dos dados coletados e a análise dos mesmos. E, por fim, no quarto capítulo, são apresentadas as considerações finais.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A República federativa do Brasil compreende, de forma independente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (BRASIL, 1988). Cada ente da federação possui competências tributárias próprias como fonte de recurso.

Nesta unidade descrevem-se os aspectos gerais dos tributos, bem como a importância da organização tributária. Apresentam-se, também as formas de tributação com base no Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o SIMPLES.

2.1. ASPECTOS GERAIS DOS TRIBUTOS

Antes oferecidos como presente para e líderes e chefes, com o surgimento das grandes

civilizações e conflitos para conquista de territórios, os tributos passaram a ser cobrados de forma compulsória no intuito de financiar exércitos, sendo também causa direta e indireta de grandes revoluções e transformações sociais. Segundo Ferreira (2015)

[...]onerado pelas constantes majorações tributárias que visavam à manutenção do fausto da corte, o povo acabaria por reagir violentamente, deflagrando a Revolução Francesa (1789).

[...]os Estados Unidos tornaram-se independentes da Inglaterra. Uma das principais causas da guerra de independência americana foram os pesados impostos que a Coroa Britânica cobrava de suas colônias na América.

[...]esses movimentos de libertação inspiraram várias revoltas importantes ocorridas no Brasil nos fins do século XVIII e início do século XIX. Tais movimentos tinham por objetivo declarar nossa independência de Portugal e criar a República. Entre essas revoltas, a principal foi a Conjuração Mineira, mais conhecida como Inconfidência Mineira. Uma das principais causas da Conjuração Mineira foi exatamente a cobrança do chamado quinto do ouro, ou seja, a quinta parte de todo o ouro extraído nos garimpos, que deveria ser pago à Coroa Portuguesa como tributo.

O tributo, definido pela Lei 5.172 de 1996, art. 3º, denominado Código Tributário Nacional (CTN), “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”.

De acordo com o Art. 5, do CTN, como espécies de tributos, pode-se citar: impostos, taxas e contribuições de melhoria. De âmbito federal, estadual e municipal, são aplicados de acordo com a legislação específica de cada ente da federação.

De acordo com o art. 16 do CTN os impostos são tributos que incidem sobre o patrimônio, a renda e o consumo, não podendo estar ligado a uma contraprestação estatal.

As taxas, ao contrário dos impostos, decorrem da contraprestação estatal. De acordo com o art. 77 do CTN,

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. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Já a contribuição de melhoria, de acordo com art. 81 do CTN, “[...] 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”.

Assim como as taxas, as contribuições de melhoria devem estar relacionadas a uma contraprestação estatal. O que difere é o fato gerador, onde as contribuições de melhoria devem ser constituídas com a finalidade de gerar valorização imobiliária.

Contudo, a Constituição Federal, ainda traz mais duas espécies tributárias, sendo elas: contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Ambos de competência exclusiva da

União.

As contribuições sociais, de acordo com Art. 149 da Constituição Federal, podem ser divididas como, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições, em subdivisão, podem ser previdenciárias, se destinadas especificamente ao custeio da Previdência Social, e não previdenciárias, quando voltadas para o custeio da Assistência Social e da Saúde Pública, como exemplo da primeira, pode-se citar a contribuição para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), e para a segunda subdivisão, pode-se citar a contribuição para o PIS, a COFINS e a CSLL.

Ainda, de acordo com o Art. 148 da CF,

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
 I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
 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.

A Constituição Federal, junto com o Código Tributário Nacional e outros regulamentadores, garantiram os direitos dos contribuintes e limitaram ao poder tributário dos Estados em tributar. Os tributos são, hoje, a principal fonte de recursos do Governo, sendo uma parcela significativa do PIB brasileiro.

2.2. A IMPORTÂNCIA DA ANÁLISE TRIBUTÁRIA

A análise tributária é uma ferramenta que deve ser avaliada para obtenção do sucesso nas organizações. Isso se deve ao fato de que o elevado ônus tributário é um fator de grande relevância no que diz respeito ao montante financeiro das organizações, interferindo, assim, de forma significativa no resultado econômico das empresas. Para Borges (2006, p. 64),

Dois fatores determinam a importância e a necessidade do planejamento e análise tributária na empresa. O primeiro é o elevado ônus fiscal incidente no universo dos negócios. O outro, é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente”.

Com a análise tributária dos períodos em que a empresa está em operação, pode-se levar em consideração a necessidade de realizar um planejamento tributário, para Oliveira et. al (2003, p.36) planejamento tributário é:

[...] uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Para Fabretti (2001, p. 30), planejamento tributário “é um estudo feito preventivamente, ou seja, antes de realização do fato administrativo, pesquisando-se seus

efeitos jurídicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2015), mostrou que, em 2013 a carga tributária brasileira correspondeu a 35,04% do Produto Interno Bruto.

Tabela 1 - Arrecadação Tributária/PIB

Ano de 2013	Em R\$ mil
Arrecadação tributária	R\$ 1.807.054
PIB	R\$ 5.157.568
Carga Tributária	35,04%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2015)

A parcela tributária que compõe o PIB brasileiro demonstrada na Tabela 1 é uma das amostras que mostra a importância da análise tributária de forma recorrente dentro da organização, uma vez que este percentual é composto pelo desembolso financeiro vindo de empresas de todos os portes e segmentos.

Passível de diversas alterações e novas criações, a legislação brasileira torna-se complexa e de difícil entendimento por parte dos empresários. Muitas empresas ficam pouco tempo ativas no mercado, e dos motivos apresentados cita-se a dificuldade de pagar os tributos e em atender aos procedimentos legais, fiscais e tributários (NASCIMENTO, 2011).

Na visão de Lima e Duarte (2007),

O planejamento tributário tem como finalidade a diminuição legal da quantidade de recursos repassados ao governo. Portanto, o planejamento tributário é de uma relevância fundamental, com capacidade de proporcionar à empresa a diminuição de seus custos tributários em tempos de economia turbulenta, é imprescindível a adoção de um sistema de economia legal.

A análise quando bem fundamentada, mostra o caminho para a redução do ônus tributário.

Dentro das normas legais, essa redução é a chamada elisão fiscal, que segundo Fabretti (2001, p. 126) é a “economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna na lei. É legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico”.

No contrário da elisão, a omissão ou a redução da obrigação tributária fora da legalidade, implica na chamada evasão fiscal, ou seja, “[...] ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar tributo ou contribuição, ou de reduzir o seu montante. É ato praticado com violação de lei porque é posterior à ocorrência do fato gerador do tributo” (HIGUCHI, 2017, p. 671).

Neste sentido, é imprescindível que o trabalho seja realizado por profissionais qualificados e que os empresários retratem a verdadeira situação econômica e financeira da empresa, assim a análise junto com o planejamento tributário passam a ser ferramentas

facilitadoras no desafio de gestão empresarial, minimizando custos, mostrando o caminho para a redução da elevada carga tributária e proporcionando sobrevivência no mercado.

2.3. FORMAS DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA JURÍDICA

As pessoas jurídicas, por opção ou por determinação legal, serão tributadas com base no Lucro Real, Presumido, Arbitrado ou SIMPLES.

A Lei nº. 8.981 de 1995, art. 26, menciona que “as pessoas jurídicas determinarão o Imposto de Renda segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado”.

Com a criação da Lei nº. 9.317 de 1996, as microempresas e as empresas de pequeno porte conquistaram o direito de ter um tratamento diferenciado em relação as demais. Em seu art. 3º, fundamenta que “a pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES”. Contudo em 01/07/2007 esta lei foi revogada e substituída pela Lei Complementar nº 123 de 2016, que mantém o mesmo fundamento, mas muda a nomenclatura para SIMPLES Nacional.

2.3.1. Lucro real

No Lucro Real, o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) incidem sobre o resultado líquido apurado com base na escrituração contábil da empresa. O Lucro Real “é o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda” (OLIVEIRA et al, 2003, p. 174).

É importante salientar que é de extrema importância a fidedignidade da escrituração contábil, uma vez que é utilizada como base para apuração do Lucro Real.

O Lucro Real é regulamentado pela Lei nº. 9.718, de 1998, onde no art. 14 determina que:

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

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

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;

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

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

A apuração pelo Lucro Real não é restrita a empresas com as características ditas acima, podendo outras empresas optar pelo regime.

Um levantamento efetuado pela Receita Federal do Brasil (RFB) mostrou que em 2008, 8,92% das empresas eram optantes pelo Lucro Real, já em 2012 esse percentual reduziu para 3,02%, uma diminuição de 5,9 p.p. (RECEITA FEDERAL, 2014).

Em regra geral, o IR é calculado aplicando alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado, com adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00/mês.

Em relação a CSLL, a Lei nº. 10.637 de 2002, em seu art. 37, estabeleceu que “relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, será de 9% (nove por cento)”.

2.3.1.1. Adições, exclusões e compensações

A pessoa jurídica que optar ou estar obrigada a adotar o Lucro Real como forma de tributação terá que fazer, após apurado o lucro líquido do exercício, as adições, exclusões e compensações determinadas por lei. Estes ajustes serão feitos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Para Fabretti (2003, p. 221), as adições referem-se às despesas contabilizadas pela pessoa jurídica, mas limitadas ou não admitidas por lei.

O art. 249 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, também conhecido como Regulamento do Imposto de Renda (RIR), determina que:

Serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados;

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas;

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável;

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores [...];

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VII - as doações [...];

VIII - as despesas com brindes;

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional;

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações;

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998.

Neves e Viceconti (2005, p.528) afirmam que as exclusões são ajustes facultativos que tem por finalidade diminuir a base de cálculo do imposto.

Também definido pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 250, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação [...].

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

I - os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado;

II - os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento;

III - os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984;

IV - os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento;

V - a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap*.

A Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017 emitida pela Receita Federal do Brasil, trouxe uma lista não definitiva de adições e exclusões aplicadas sobre o lucro líquido do período de apuração, trazendo também uma breve explicação sobre cada possível adição e exclusão, assim como sua base legal.

As compensações tem como finalidade, reduzir o Imposto de Renda a pagar. A Lei nº. 8.981 de 1995, em seu art. 42, limita, compendar em 30% o valor do prejuízo fiscal de exercícios anteriores em no máximo 30% do lucro líquido ajustado apurado.

Com as adições, exclusões e compensações, será determinado o lucro que servirá de base para o cálculo Imposto de Renda onde, este poderá ser apurado e recolhido anual ou trimestralmente.

2.3.1.2. Lucro real trimestral

O Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real, poderão ser apurados trimestralmente.

A Lei nº. 9.430/96, art. 1º, instituiu que “a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário [...]”. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ.

A alíquota para cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, conforme a o art. 28 da Lei nº. 9.249/95, é de 15%, aplicando-se 10% sobre a parcela do lucro real que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração (BRASIL, 1996, art. 4º). Desta forma, o limite da desobrigação, na apuração trimestral, será de R\$ 60.000,00

A apuração trimestral ocorre de forma definitiva, por isso pode não ser a condição mais vantajosa para a empresa, uma vez que o lucro apurado em um trimestre não poderá ser compensado com o prejuízo apurado nos trimestres posteriores. No caso de haver inicialmente prejuízo apurado, só poderá deduzir 30% (trinta por cento) do lucro real dos trimestres seguintes (HIGUCHI, 2017, p.29).

Em relação à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, será aplicado a alíquota de 9% (nove por cento) sobre o lucro real apurado antes da provisão do imposto de renda, conforme definido pelos art. 2º e 3º, inciso III da Lei nº. 7.689 de 1988.

2.3.1.3. Lucro real anual

As pessoas jurídicas que optarem pelo Lucro Real Anual poderão apurá-lo de duas

formas: por estimativa ou por balancete de suspensão ou redução.

2.3.1.3.1. Recolhimento mensal por estimativa

A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento mensal do imposto de renda e contribuição social, mediante a aplicação de percentuais, determinados por lei, sobre o lucro estimado (BRASIL, 1996, art. 2º).

Neves e Viceconti (2005, p. 11) salientam que “as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, alternativamente à sistemática de sua apuração trimestral, poderão optar pelo pagamento mensal do imposto por estimativa e determinar o lucro real apenas em 31 de dezembro do ano-calendário”.

Segundo Higuchi (2017, p. 30), “a base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras”.

Os percentuais são definidos pelo Art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, conforme apresentado na Quadro 1.

Quadro 1- Percentuais de Presunção do Lucro Real por Estimativa

(continua)

Atividades	Percentuais
Atividades comerciais e industriais em geral; e as atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, atividade rural, atividade gráfica (áreas comercial e industrial) e a industrialização, por encomenda, em que a matéria-prima, ou o produto intermediário, ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;	8%
Prestação de serviços hospitalares e de transportes de cargas;	
Demais serviços de transporte; empresas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, exceto empresas que de serviços hospitalares, de transporte de cargas.	16%
Prestação de serviços, cuja receita remunere o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação legalmente exigida;	32%
Intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;	
Construção por administração ou empreitada unicamente de mão-de-obra e atividade gráfica como prestação de serviços (com ou sem fornecimento de material);	
Prestação cumulativa e contínua de serviços de acessoria creditícia e mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços de (<i>factoring</i>);	
Demais prestações de serviços em geral, exceto os citados nas letras b e c;	

Quadro 2- Percentuais de Presunção do Lucro Real por Estimativa (final)

Atividades	Percentuais
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 imobiliários 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;	16%
Revenda para consumo de combustíveis derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,6%

Fonte: Neves e Viceconti (2005).

De acordo com os parágrafos 1º e 2º da Lei nº 9.430 de 1996, a alíquota do imposto de renda será de 15% com adicional de 10%, onde o pagamento do adicional terá que ser feito mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R\$ 20.000,00.

Para a determinação da base de cálculo da CSLL, será aplicado 12% sobre a receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte e 32% para prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza e prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (BRASIL, 2003).

Assim, após determinação da base para a CSLL será aplicado o percentual de 9%, igualmente à aplicada na apuração trimestral.

Quando no encerramento do exercício em 31 de dezembro de cada ano, a pessoa jurídica deverá calcular o tributo devido com base no lucro real anual e, caso necessário, elaborar a declaração de ajuste.

Segundo Oliveira (2005, p. 100), o saldo da diferença entre o imposto devido com base no lucro real anual e o somatório das importâncias pagas por estimativa durante o ano será:

- Se positivo, pago em quota única até o último do mês de março do ano subsequente, acrescido de juros equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), acumulada mensalmente, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1,0% no mês do pagamento;
- Se negativo, compensado com o imposto devido a partir do mês de janeiro do ano-

calendário subsequente, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago a maior. Esse saldo será acrescido de juros equivalentes à taxa SELIC acumulada mensalmente, a partir de 1º de janeiro até o mês anterior ao da restituição ou compensação, e de 1,0% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada a restituição ou compensação.

De acordo com a Lei nº. 9.430 de 1996, o pagamento por estimativa será manifestado com o recolhimento do imposto correspondente ao mês de janeiro, sendo que este, valerá para todo ano calendário, não podendo ser alterado para o pagamento trimestral.

2.3.1.3.2. Balancete de suspensão ou redução

A suspensão ou redução do imposto aplica-se às empresas que têm sua tributação com base no Lucro Real.

Segundo a Lei nº. 8.981 de 1995, art. 35, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o recolhimento do imposto mensal “desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso”.

Em Silva (2012), o balanço ou balancete será considerado de:

Suspensão do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

Redução do imposto, desde que o valor do montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

No entanto, os respectivos balanços e balancetes deverão ser levantados de acordo com as leis comerciais e fiscais, devendo ser transcrito no Livro Diário.

Fabretti (2003, p. 228) ressalta ainda que:

[...] se a pessoa jurídica tem prejuízo desde o início do trimestre, não é preciso pagar o imposto para depois reduzi-lo. Nesse caso, está dispensada de recolher o IR estimado, mas deve dispor de escrituração contábil, balancetes e apuração do lucro real transcrita no LALUR, que comprovem o prejuízo desde o início do ano-calendário.

Também é permitido pagar o imposto apurado pelo lucro real quando este for menor do que o apurado por estimativa.

Tal fato também deve ser demonstrado por escrituração contábil, balancete e apuração do lucro real transcrito no LALUR.

Diferente da apuração por estimativa, em que a base de cálculo é definida mediante a aplicação de percentuais de presunção sobre a receita bruta, o imposto de renda apurado por suspensão ou redução será calculado com base no lucro real do período, aplicando-se a

alíquota de 15% mais o adicional sobre a parcela do lucro que exceder o valor de R\$ 20.000,00 mensais.

A alíquota da CSLL será a mesma utilizada na apuração trimestral, ou seja, 9%. Entretanto, deverá ser paga com base no lucro ajustado, apurado nos balanços ou balancetes de suspensão ou redução, sendo indedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda (NEVES; VICECONTI, 2005, p. 517).

2.3.1.4. PIS e COFINS não-cumulativos

A não-cumulatividade das contribuições para o Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, está prevista no artigo 195, §12, da Constituição Federal, onde diz que “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*¹, serão não-cumulativas”.

O PIS e a COFINS, são regulamentados pelas Leis nº. 10.637/2002 e nº. 10.833/2003, respectivamente, que determinam em regra geral, que a não-cumulatividade se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real.

A não-cumulatividade garante ao contribuinte o direito de compensar os tributos incidentes nas operações de entradas com aqueles que incidiram nas operações de saídas, observando as regras dadas pelos dispositivos legais.

O PIS e a COFINS não-cumulativos têm como fato gerador o faturamento mensal, ou seja, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Isto compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica (BRASIL, 1977, art. 12). Sobre o faturamento mensal será aplicada a alíquota de 1,65% para o PIS, e de 7,60% para a COFINS (Lei nº. 10.637 e Lei nº. 10.833).

Conforme as leis nº 10.637 de 2002 e nº 10.833 de 2003, os valores apurados de PIS e COFINS a pagar, poderão ser compensados, com aqueles valores apurados, mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre o valor de:

- I - bens adquiridos para revenda;
- II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

As leis permitem ainda que a pessoa jurídica obtenha créditos relativos aos estoques de abertura, ou seja, a empresa tributada com base no Lucro Presumido ou SIMPLES, que passa a tributar com base no Lucro Real, terá direito ao crédito presumido.

Neves e Viceconti (2005, p. 137) discorrem que:

O montante do crédito da Contribuição para o PIS/PASEP, referente a estoques, será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% sobre o valor dos estoques. E o montante do crédito referente a estoques da Cofins será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% [...]. Os créditos assim calculados podem ser utilizados em 12 parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir do mês em que iniciar a incidência não-cumulativa.

É importante salientar que o crédito não aproveitado em determinado mês, poderá ser aproveitado no mês subsequente.

2.3.2. Lucro presumido

O Lucro Presumido é uma forma simplificada de calcular o Imposto de Renda e a Contribuição Social, usando como base de cálculo percentuais determinados pela legislação fiscal.

De acordo com Neves e Viceconti (2005 p. 16):

É uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas que, observando determinados limites e condições, dispensa a escrituração contábil, exceto a do Livro Registro de Inventário e do Livro Caixa, e que está baseada em valores globais da receita para presumir o lucro a ser tributado.

As empresas industriais, comerciais ou de prestação de serviços que não estiverem obrigadas ao Lucro Real, poderão optar pelo Lucro Presumido. Para tanto, é necessário preencher dois requisitos básicos: o limite de faturamento anual não poderá ser superior a R\$ 78.000.000,00 e não se enquadrar em atividades impedidas. Nas interpretações da Lei nº. 9.718 de 1998, art. 14, poderão optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido as pessoas jurídicas que cuja receita total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) proporcional aos meses em atividade no ano calendário

anterior, quando inferior a 12 (doze) meses e aquelas que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

Desde 1º de janeiro de 1997, o Lucro Presumido passou a ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (BRASIL, 1996). Não estando impedida de optar pelo recolhimento mensal, desde que haja o ajuste do adicional devido no último mês do trimestre.

A pessoa jurídica que optar por esta forma de tributação, terá que aplicar, sobre a receita bruta auferida no trimestre, percentuais fixos, de acordo com a atividade da empresa, para determinação da base de cálculo.

Segundo Higuchi (2017, p. 55), estes percentuais correspondem:

- I - 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II - 8% na venda de mercadorias e produtos;
- III - 8% na prestação de serviços de transporte de cargas;
- IV - 8% na prestação de serviços hospitalares;
- V - 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art. 3º, § 7º, da IN nº 93/97);
- VI - 8% nas indústrias gráficas;
- VII - 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- VIII - 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas;
- IX - 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas (art. 40 da Lei nº 9.250/950);
- X - 32% para as atividades de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) factoring; e e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

Se observado, os percentuais aplicados sobre a receita bruta para apuração por estimativa se igualam aos percentuais aplicados a apuração do lucro real por estimativa.

Segundo Higuchi (2017), para determinação da Receita Bruta, deverá ser excluído as vendas canceladas, as devoluções e os descontos incondicionais concedidos.

Para cálculo do imposto também serão adicionadas à base de cálculo, sem aplicação dos percentuais de presunção, os valores decorrentes de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital não vinculados a atividade operacional da empresa. (HIGUCHI 2017, p. 56).

O art. 53 da Lei nº. 9.430/96, dispõe ainda que:

Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

Após apurada a base de cálculo, aplicar-se-á a alíquota de 15% para a determinação do Imposto de Renda, e alíquota de 10%, do valor que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre, obedecendo a mesma sistemática do Lucro Real Trimestral.

Nesta forma de tributação, os percentuais para determinar a base de cálculo da CSLL serão os mesmos aplicados no Lucro Real por estimativa, 12% ou 32%, dependendo do ramo de atividade da empresa, incidentes sobre a receita bruta do trimestre e, após determinação da base, será aplicado a alíquota de 9% para a cálculo da CSLL.

A opção por esta forma de tributação é feita no ato do pagamento da parcela do imposto correspondente ao primeiro trimestre do ano calendário, ou, em caso de início de atividade, no primeiro trimestre.

Entretanto, é preciso ter certeza de que a opção pelo Lucro Presumido é a melhor forma de tributação, uma vez efetuado o pagamento, a atitude é irreversível para todo o ano calendário.

2.3.2.1. PIS E COFINS cumulativos

O tributo é cumulativo quando “incide em uma ou mais etapas da circulação de mercadorias, sem que na etapa posterior possa ser abatido o montante pago na etapa anterior” (NETO, 2001). As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido e Arbitrado, pagam o PIS e a COFINS com incidência cumulativa.

De acordo com a Instrução Normativa nº 247/2002, art. 52 (grifo nosso) “As alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS aplicáveis sobre o faturamento **de empresas tributadas pelos regimes Lucro Presumido e Arbitrado** são de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente”. Ainda, o Art. 10 da mesma instrução traz que:

As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

De acordo com a Lei nº. 9.718/98, art. 3º, § 2º, são excluídos do faturamento, para fins de determinação da base de cálculo, os valores correspondentes:

- I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;
- II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;
- III - Revogado
- IV - as receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

V - Revogado

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

A apuração e pagamento do PIS e COFINS serão efetuados mensalmente, sendo que o pagamento deverá ser até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador.

2.3.3. Lucro Arbitrado

Como última alternativa, a apuração do IR e CSLL por meio do lucro arbitrado se dará quando houver inconfiabilidade nas escriturações contábeis do contribuinte, ou seja, quando houver falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam apurar base e valores dos impostos pelos regimes tributários Lucro Real ou Lucro Presumido (OLIVEIRA, et al, pag. 176). Desta forma, a empresa que não conservou em boa ordem a escrituração dos livros fiscais e comerciais exigidos pela legislação, e esteja incapacitada de apresentar uma documentação fidedigna, deverá ter seus tributos apurados com base no Lucro Arbitrado.

O arbitramento do lucro “também pode ser utilizado pelo fisco nos casos em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades (OLIVEIRA et al, p. 176)”.

Segundo Neves e Viceconti (2005, p. 20-21), o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

- a) o contribuinte obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração nas formas das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- b) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
 - determinar o lucro real;
- c) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, nos quais deverá estar escriturada a movimentação financeira, inclusive bancária;
- d) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior;
- e) o contribuinte não manter, em boa ordem e guarda segundo as normas contábeis recomendadas, livro razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro Diário;
- f) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.

A tributação com base no Lucro Arbitrado será determinada pelo fisco por meio de procedimento de ofício ou pela própria pessoa jurídica, manifestada mediante o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido, correspondente ao período de apuração trimestral em que o contribuinte, pelas razões determinantes na legislação, se encontrar em condições de proceder ao arbitramento do seu lucro.

Quando conhecida a receita, os percentuais a serem aplicados para a determinação da base de cálculo do imposto de renda são os mesmos aplicáveis para o cálculo do Lucro Presumido e do Lucro Real por estimativa, acrescidos de 20%. Excetuam-se os percentuais aplicados sobre a receita bruta das instituições financeiras ou equiparadas, ao qual o percentual está fixado em 45% (BRASIL, 1988), conforme apresentado na Quadro 2.

Quadro 3 - Percentuais de Presunção do Lucro Arbitrado

Atividade Operacionais	Percentuais
Revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo e álcool etílico carburante, inclusive gás natural.	1,92%
Comércio e indústria em geral;	9,60%
Prestação de serviços de transporte de cargas;	
Prestação de serviços hospitalares;	
Construção por empreiteira, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade [...];	
Loteamento de terrenos, incorporações imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.	19,20%
Prestação de serviços de transporte de passageiros;	
Prestação de serviços, cuja receita bruta acumulada no ano-calendário não exceda ao limite de R\$ 120.000,00.	38,40%
Prestação de serviços em geral, inclusive aquelas relativas ao exercício de profissões regulamentadas e escolas;	
Intermediação de negócios, inclusive corretagem (seguros, imóveis, entre outros) e as de representação comercial;	
Administração, locação ou cessão de bens imóveis e móveis;	
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;	
<i>Factoring</i> ;	
Prestação de serviços de gráfica com ou sem fornecimento de material em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial;	
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia, mediante cobrança de pedágio [...];	45,00%
Instituições financeira, seguradas e entidades de previdência privada.	

Fonte: Oliveira (2005).

Ainda de acordo com o RIR de 1999, art. 531:

Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras:
 I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação;
 II - o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

Quando a receita bruta não for reconhecida, os percentuais para determinar o lucro arbitrado recaem sobre outras variáveis. O Lucro Arbitrado será determinado somente por

procedimento de ofício, por meio das alternativas apresentadas na Quadro 3. (OLIVEIRA, 2005, p. 106).

Quadro 4 - Coeficientes Aplicados à Receita Bruta Não Reconhecida

BASE DE CÁLCULO QUANDO NÃO RECONHECIDA A RECEITA BRUTA	COEFICIENTE
Lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, devendo ser efetuada atualização monetária até 31 de dezembro de 1995. Se o lucro real for decorrente de período anual ou mensal, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período considerado.	1,5
Soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, devendo ser efetuada atualização monetária até 31 de dezembro de 1995, observando que o valor do coeficiente deverá ser multiplicado pelo número de meses do período de apuração.	0,04
Valor do capital, inclusive correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, devendo ser efetuada atualização monetária até 31 de dezembro de 1995, observando que o valor do coeficiente deverá ser multiplicado pelo número de meses do período de apuração.	0,07
Valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, devendo ser efetuada atualização monetária até 31 de dezembro de 1995, observando que o valor do coeficiente deverá ser multiplicado pelo número de meses do período de apuração.	0,05
Valor das compras de mercadorias efetuadas em cada mês do período de apuração, podendo ter sua aplicação limitada, a critério da autoridade lançadora, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotada isoladamente em cada atividade.	0,4
Soma dos valores devidos em cada mês do período de apuração a empregados, podendo ter sua aplicação limitada, a critério da autoridade lançadora, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresa com atividade mista, ser adotada isoladamente em cada atividade.	0,8
Valor do aluguel devido em cada mês do período de apuração.	0,9

Fonte: Oliveira (2005).

O funcionamento do Lucro Arbitrado é semelhante ao Lucro Presumido: possui apuração trimestral, a alíquota é de 15% para Imposto de Renda, com acréscimo de mais 10% para lucros superiores a R\$ 60 mil, no trimestre, e alíquota de 9% para a Contribuição Social.

Para a obtenção da base de cálculo da Contribuição Social, de acordo com Neves e Viceconti (2005, p. 25), os percentuais aplicados quando reconhecida a receita, corresponderão a 12% da receita bruta mensal quando comércio, indústria, prestadora de serviços hospitalares e de transporte ou 32% quando prestadora de serviços em geral, intermediadora de negócios, administradora ou locadora e imóveis e congêneres.

Certos valores segundo Oliveira (2005, p. 108), deverão ser acrescidos à base do lucro arbitrado independentemente de ter sua receita bruta reconhecida ou não. São eles:

- os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, inclusive nos mercados de renda variável, como bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados e no mercado de balcão organizado;
- os juros recebidos a título de remuneração do capital próprio por outras empresas as quais a pessoa jurídica seja sócia ou acionista;
- os juros ativos e os descontos obtidos em pagamento de obrigações;

- os valores cuja tributação havia sido diferida e que estão sendo controlados na parte “B” do LALUR da pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, forem tributados com base no lucro real; e
- os valores recuperados pela empresa referentes a custos ou despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, que tenham sido deduzidos na apuração do lucro real em períodos anteriores.

Contudo, a empresa poderá deduzir de sua base o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram sua base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal (RIR/99, art. 540).

Salienta-se que a cobrança de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS também se aplicada a esta forma de tributação.

2.3.4. Simples Nacional

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, instituído pela lei 9.317 de 1996 e substituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, foi criado para que as micro e pequenas empresas pudessem pagar seus impostos de forma simplificada, obtendo, assim um regime tributário diferenciado e favorecido em relação às empresas de grande porte.

De acordo com as Leis nº 9.317 e 9.430 de 1996 e Instruções Normativas nº 306 de 2003 e nº 608 de 2006, destacam-se com benefícios da adoção do SIMPLES como regime tributário os fatores:

- tributação com alíquotas mais favorecidas e progressivas, de acordo com a receita bruta auferida;
- recolhimento unificado e centralizado de impostos e contribuições federais, com a utilização de um único DARF (DARF-Simples), podendo, inclusive, incluir impostos estaduais e municipais, quando existirem convênios firmados com essa finalidade;
- cálculo simplificado do valor a ser recolhido, apurado com base na aplicação de alíquotas unificadas e progressivas, fixadas em lei, incidentes sobre uma única base, a receita bruta mensal;
- dispensa da obrigatoriedade de escrituração comercial para fins fiscais, desde que mantenha em boa ordem e guarda, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações, os Livros Caixa e Registro de Inventário, e todos os documentos que serviram de base para a escrituração;
- dispensa a pessoa jurídica do pagamento das contribuições instituídas pela União, destinadas ao SESC, ao SESI, ao SENAI, ao SENAC, ao SEBRAE, e seus congêneres, bem assim as relativas ao salário-educação e à Contribuição Sindical Patronal (IN SRF nº 608, de 2006, art.5º, § 8º);
- dispensa a pessoa jurídica da sujeição à retenção na fonte de tributos e contribuições, por parte dos órgãos da administração federal direta, das autarquias e das fundações federais 6 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 64; e IN SRF nº 306, de 2003, art. 25, XI);
- isenção dos rendimentos distribuídos aos sócios e ao titular, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, exceto os que corresponderem a pró-labore, aluguéis e serviços prestados, limitado ao saldo do livro caixa, desde que não ultrapasse a Receita Bruta.

Contudo, para optar pelo sistema de tributação SIMPLES Nacional, a pessoa jurídica deverá estar enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte. Em conformidade com a Lei Complementar 123 de 2006, art. 3º, considera-se microempresa, aquela que aufera no ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e considera-se empresa de pequeno porte a empresa que em seu ano-calendário, tenha receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00.

Ressalta-se que, mesmo a pessoa jurídica estando enquadrada nos limites fixados pela lei, há algumas vedações à opção. Estas vedações se referem à forma de constituição da empresa, ramo de atividade, das operações que a empresa realiza, da participação do capital de outra pessoa jurídica, etc.

Higuchi (2017, p. 82) menciona que não poderá optar pelo SIMPLES Nacional a pessoa jurídica que:

- explore atividade de *factoring*;
- tenha sócio domiciliado no exterior;
- de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- possua débito com o INSS, ou com as fazendas federal, estadual ou municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- preste serviços de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- exerça atividade de importação de combustíveis;
- produção ou venda no atacado de: a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munição, pólvoras, explosivos e detonadores; b) bebidas a seguir descritas: 1 - alcoólicas; 2 - cervejas sem álcool;
- realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;
- realize locação de imóveis próprias, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS;
- com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, estadual ou municipal, quando exigível.

Tendo como benefício a unificação dos impostos e contribuições, de acordo com a Lei Complementar 123 de 2006, art. 13º, o optante do SIMPLES Nacional fará o recolhimento por meio do Documento de Arrecadação do SIMPLES (DAS) os impostos:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
- V - Contribuição para o PIS/Pasep;
- VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica;
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

O cálculo do SIMPLES Nacional se dará mediante aplicação de alíquotas

efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes nos Quadros 4 e 5.

Quadro 5 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Continua

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional				
Receita Bruta (12 m)	Comercio		Industria	
	Alíquota	Dedução	Alíquota	Dedução
Até 180.000,00	4,00%	-	4,50%	-
De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00	7,80%	5.940,00
De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00	10,00%	13.860,00
De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00	11,20%	22.500,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00	14,70%	85.500,00
De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00	30,00%	720.000,00

Fonte: Lei Complementar 123 de 2006

Quadro 4 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Final

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional				
Receita Bruta em 12 Meses	Locação de bens móveis e Outros Serviços**		Prestação de serviços***	
	Alíquota	Dedução	Alíquota.	Dedução
Até 180.000,00	6,00%	-	4,50%	-
De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00	9,00%	8.100,00
De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00	10,20%	12.420,00
De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00	14,00%	39.780,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00	22,00%	183.780,00
De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00	33,00%	828.000,00

Fonte: Lei Complementar 123 de 2006

Após aplicação da fórmula* dada pela Lei Complementar 123 de 2006 para determinação das alíquotas nominais e efetivas, será apontado o valor unificado dos impostos a recolher por meio da DAS. Ainda, a lei traz o percentual de repartição dos tributos por segmento empresarial para que o contribuinte tenha conhecimento da destinação de suas contribuições.

Para fim, anteriormente com a Lei 9.317 de 1996, os Estados e municípios arrecadadores do ICMS e ISS, adeririam ao SIMPLES desde que a unidade federada ou o município em que esteja estabelecida venha a ele aderir mediante convênio. Com a Lei 123 de 2006 todos os Estados e Municípios estão obrigados a adotar o SIMPLES Nacional como forma de regime tributário.

2.3.5. Imposto de Renda Retido na Fonte

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) é uma obrigação tributária, onde o imposto é retido sobre os pagamentos efetuados por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, nos termos estabelecidos pelo Regulamento do Imposto de Renda. Os percentuais de retenção variam entre 1,0% a 1,5%, dependendo da atividade da empresa prestadora de

serviço, sendo que o valor retido será compensado quando da apuração do Imposto de Renda devido.

Segundo Young (2005, p.176), dentre as atividades elencadas no RIR/99,

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais.

O imposto a ser descontado será considerado uma antecipação do devido pela pessoa jurídica, cabendo à fonte pagadora o seu recolhimento.

2.3.6. Incentivos Fiscais

Ferramenta utilizada pelo governo, os incentivos concedidos a pessoas jurídicas têm como finalidade impulsionar atividades específicas por determinado prazo, sendo oferecidos a empresas que se comprometem com o desenvolvimento de projetos que tragam benefícios à sociedade e também incentivo ao trabalhador. Em prática, o poder público concede isenções fiscais para incentivar iniciativas sociais, culturais, educacionais, de saúde e esportivas. Os benefícios podem ser de esfera federal, estadual e municipal (STEAGALL; LOO; BRITTO, 2015).

Em regra geral, os incentivos fiscais de âmbito federal, onde as deduções são feitas a partir do Imposto de Renda, são aplicáveis somente a pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, de acordo o Art. 614 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999:

Não podem se beneficiar da dedução dos incentivos[...]:

I - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido;

II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado;

III - as empresas instaladas em Zona de Processamento de Exportação – ZPE;

IV - as microempresas - ME e empresas de pequeno porte - EPP, optantes pelo SIMPLES;

V - as empresas referidas no § 2º do art. 541*, relativamente à parcela do lucro inflacionário tributada à alíquota de seis por cento;

VI - as pessoas jurídicas com registro no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal – CADIN.

Parágrafo único. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, fica condicionada à comprovação pelo contribuinte da quitação de tributos e contribuições federais.

Assim, se a empresa for tributada pelo Lucro Presumido, Arbitrado ou Simples Nacional, não poderá se beneficiar de incentivos tributários federais.

Já nas leis de incentivos estaduais e municipais, o regime de tributação de escolha da empresa, não vale como requisito, uma vez que ele não impacta na apuração de tributos como Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICMS), Imposto Predial e Territorial Urbano

(IPTU), e Imposto sobre Serviços (ISS), onde o primeiro é de âmbito estadual, quando os dois últimos municipais (STEAGALL; LOO; BRITTO, 2015).

No quadro 6 são apresentados os principais incentivos fiscais federais dos quais, atendendo as especificidades definidas em lei, as empresas podem utilizar para redução do Imposto de Renda.

Quadro 6 - Incentivos Fiscais

Incentivo Fiscal	Base de Cálculo	Excesso
Atividades Culturais e Artísticas - Lei 8.313/91; Decreto 5.761/06; Art. 475 a 483 do RIR/99; Portaria MinC. 9/2007 .	40% doações, 30% patrocínios (Lei 8.313/91) ou 4% do IRPJ devido	Não aproveitável para as apurações posteriores
	100% das doações e patrocínios (Lei 9.874/99) ou 4% do IRPJ devido	Não aproveitável para as apurações posteriores
Atividade Audiovisual - Lei 8.685/93; Decreto 974/93, Art. 484 a 489 do RIR/99.	100% do valor investido ou 3% do IRPJ devido	Não aproveitável para as apurações posteriores
Programa de Alimentação do Trabalhador - Decreto 05/91 e 2.101/96; Art. 581 a 589 e 369 do RIR/99.	15% do valor gastos ou 4% do IRPJ devido	Aproveitável pelos próximos dois anos subsequentes ao da apuração
Estatuto da Criança e Adolescente - Decreto 794/93; Art. 526 e 591 do RIR/99.	100% das doações efetuadas ou 1% do IRPJ devido	Não aproveitável para as apurações posteriores
Projetos Desportivos e Paradesportivos aprovados pelo Ministério Esporte a partir de 2007 - Lei 11.438/06; Lei 11.472/07; Decreto 6.180/07.	100% das Doações e Patrocínios ou 1% do IRPJ devido	Não aproveitável para as apurações posteriores
Prorrogação da Licença Maternidade/Paternidade - Lei 11.770/08.	100% do valor gasto	Sem limite
Vale Cultura - Lei 12.761/2012.	100% do valor gasto ou 1% do IRPJ devido	Sem informação
Incentivos à Inovação Tecnológica - Lei 11.196/05.	Valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais	

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Contudo, para usufruir ou reconhecer qualquer incentivo fiscal, daqueles administrados pela Receita Federal brasileira, fica condicionada à aprovação de órgão federal responsável, assim como comprovar não haver por parte do contribuinte qualquer pendência relativa a tributos e contribuições (BRASIL, 1995, art. 60).

A empresa, elemento deste estudo, nos anos de 2016 e 2017 não se beneficiou de incentivos fiscais federais, entretanto, por produzir geradores fotovoltaicos de potência superior a 750 watt mas não superior a 75 kilowatt de potência, se beneficiou da isenção do ICMS de acordo com o Convênio ICMS 101/97.

Ainda, como comentado anteriormente, a produção de energia fotovoltaica no Brasil, apesar de ainda não ser a principal fonte, é a que mais cresce, com isso, em 2013 foi aprovado

o Projeto de Lei do Senado nº167, que prevê a isenção de Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) para painéis fotovoltaicos e similares, seus componentes também estariam passíveis de isenção. Também tramita pela Câmara, o PL 8322/2014 que também prevê a isenção do PIS e da COFINS para os painéis solares. Contudo são benefícios que ainda não vigoram e não irão influenciar no resultado deste trabalho.

2.4. ESTUDOS SEMELHANTES

Nesta sessão será apresentado os trabalhos semelhantes este, que também serviram como base de referencial.

Speck (2015), por meio de uma pesquisa qualitativa, trouxe como objetivo principal, definir qual a melhor forma de tributação para uma empresa da construção civil em consideração a atividade de prestação de serviço para terceiros, efetuando a comparação em o Lucro Real e o Lucro Presumido, concluiu que o Lucro Presumido é a opção mais vantajosa para a empresa.

Ao realizar um estudo de caso, Junckes (2017), trouxe em seu artigo como problematização do tema qual seria a opção de tributação menos onerosa (financeiramente) para uma empresa prestadora de serviços de comunicação localizada no estado de Santa Catarina, por meio da análise de informações concedidas por uma contabilidade terceirizado, verificou que, entre o Lucro Real e o Lucro Presumido, a opção menos onerosa seria a tributação com base no Lucro Presumido.

Gaidzinski (2014), por meio de uma abordagem quantitativa, onde analisa-se dados contábeis de uma empresa, aborda o planejamento tributário como forma que definir qual a forma de tributação que se apresenta como menos onerosa para uma indústria dentro das determinações legais. Por meio da comparação do Lucro Real com o Lucro Presumido, a autora concluiu que, para a indústria em estudo o Lucro Real é a opção mais vantajosa para a empresa.

Para Gonçalves (2005), após questionar qual sistema de tributação, Lucro Presumido ou Lucro Real, seria menos oneroso, com relação ao PIS e a COFINS, para uma empresa comercial, concluiu-se, por meio de pesquisa bibliográfica, que o Lucro Real seria a opção menos onerosa para a empresa que apresenta um faturamento médio de R\$ 500.000,00.

Ao elaborar uma pesquisa bibliográfica da legislação tributária, apoiada nos métodos de simulação e comparativo por confrontar três situações em um exemplo temático, Zanatta e Neto (2006) buscaram apresentar quais as formas de tributação permitem romper a limitação

da competitividade, analisando as possibilidades em uma empresa de pequeno porte, por meio da análise dos dados e comparativos, concluiu-se que o Lucro Real trouxe maior competitividade a empresa, diminuindo seus gastos com tributos, que conseqüentemente, aumenta sua margem de lucro.

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, será apresentado a empresa em estudo. Também será apresentado, a consequência tributária, com base nos dados fornecidos pela empresa, dos regimes aos quais a empresa pode se valer.

Para preservar a identidade da empresa, adotou-se o nome fictício C&O Solar.

3.1. A EMPRESA

A empresa C&O Solar iniciou suas atividades em 11 de abril de 2016 a partir da união de uma empresa referência no setor de energia e uma companhia pioneira nacional em Geração Solar Distribuída, oferecendo a seus clientes pessoas físicas e jurídicas, uma solução sustentável e econômica de geração de energia elétrica a partir da energia solar.

Trabalhando com a geração de energia solar distribuída, onde a fonte de energia conecta-se diretamente a rede de distribuição elétrica, a empresa inicialmente comercializava sistemas de energia fotovoltaica. Após seis meses de funcionamento como comercializadora, a empresa passou a fabricar seus próprios geradores, mudando sua atividade econômica principal para construtora de estações e redes de distribuição de energia elétrica, sendo optante do Lucro Real desde o início das atividades.

A empresa possui sua sede em Florianópolis e uma filial em Palhoça, ambas as cidades em Santa Catarina. Até dezembro de 2017, a empresa contava com mais de 150 funcionários, divididos em matriz e filial.

Nos últimos dez anos, a energia renovável brasileira cresceu em torno de 30%, sendo composta por diversas fontes como, hidrelétrica (65%), termoelétrica (27%), eólica (7%), termonuclear (0,9%) e solar (0,1%) (ANDRÉ MAFRA, 2017). Apesar de ser a alternativa menos utilizada, a fonte de energia renovável com maior potencial de desenvolvimento é a solar, pelo fato de proporcionar ao consumidor a capacidade de controlar sua própria geração. (PORTAL SOLAR LTDA, 2016). Por isso, com 22 meses de operação, a empresa estudada continha uma carteira com mais 1.700 (mil e setecentos) clientes, em sua maioria pessoas físicas.

Juntamente com a venda dos geradores, em meados de março de 2017 a empresa passou a faturar os serviços de instalações elétricas de seus produtos, assim, independentemente de seu regime tributário, as Leis nº 10.833/2003, Arts. 10, inciso XX, e 15, inciso V e Lei nº 13.043/2014, art. 79, definem que o PIS e a COFINS sobre o

faturamento decorrente da execução de serviços elétricos devem ser apurados e recolhidos de forma cumulativa.

Sendo uma empresa de porte médio, a empresa optou por apurar seus tributos pelo Lucro Real, porém analisando as particularidades de cada regime tributário, a empresa não estaria restrita somente ao Lucro Real, podendo optar também pelo Lucro Presumido.

3.2. DADOS COLETADOS

Para fundamentar esta pesquisa, foram observadas as demonstrações contábeis fornecidas pela C&O Solar dos anos de 2016 e 2017. Lembrando que as informações de 2016 serão a partir do mês de abril, quando a empresa iniciou sua atividade. A empresa disponibilizou seu Balanço Patrimonial (BP), Balancetes e Demonstração de Resultado do Exercício (DRE).

3.2.1. Do Lucro Real

Há duas de apurar o Lucro Real: de forma trimestral e anual, sendo que o pagamento do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real Anual pode ser apurado por meio de estimativa mensal ou por balancete de redução e suspensão, entre eles o menor.

Neste capítulo serão apresentadas as alternativas e a comparação entre elas.

3.2.1.1. Apuração Trimestral

Nesta modalidade, o IRPJ e a CSLL são calculados com base nos balancetes da empresa, sendo que cada trimestre corresponde a um período-base. Sobre o Lucro Líquido antes do IRPJ e CSLL ainda serão feitas as adições, exclusões e compensações para então apurar o Lucro Real que servirá de base de cálculo para o Imposto de Renda e Contribuição Social.

Neste caso, as adições são os valores referentes as despesas não vinculadas as atividades da empresa, sendo elas: Despesas indedutíveis, brindes e doações, despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, multas de trânsito e confraternizações. No que diz respeito às exclusões, nos balancetes não foram encontrados valores que pudessem ser deduzidos. Ainda se compensou os valores referentes ao IRRF e CSLL de serviços prestados e IRPJ sobre aplicações financeiras de renda fixa.

Optando pelo pagamento trimestral do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em 2016 a empresa iria desembolsar, a título de IRPJ, o valor de R\$ 96.363,43, quanto a CSLL o valor correspondente seria de R\$ 43.934,57. Na tabela 2 é apresentada a apuração trimestral, com base nos balancetes de 2016, da empresa C&O Solar.

Tabela 2 - Lucro Real Trimestral – 2016

(Continua)

Lucro Real Trimestral – 2016			
	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita Bruta	1.187.183,58	2.281.387,70	5.035.354,01
Devoluções	(36.523,12)	(164.091,26)	(188.167,02)
Deduções	(106.436,09)	(227.654,77)	(537.846,41)
CMV	(58.155,00)	(345.300,35)	(1.501.647,24)
Despesas e Receitas Operacionais	(820.858,46)	(1.235.795,14)	(2.809.184,55)
Lucro Líquido Antes do IRPJ e CSLL	165.210,91	308.546,18	(1.491,21)
(+) Adições	1.575,00	5.015,64	9.305,31
(-) Exclusões	-	-	-
Lucro Real	166.785,91	313.561,82	7.814,10
Comp. Prejuízo	-	-	-
Base de Cálculo (IR e CSLL)	166.785,91	313.561,82	7.814,10
IRPJ (15%)	25.017,89	47.034,27	1.172,12
Adicional IRPJ (10%)	10.678,59	25.356,18	-
IRRF a Compensar	(4.433,65)	(7.289,86)	(1.172,12)
IRPJ a Pagar	31.262,83	65.100,60	-
CSLL a Pagar	15.010,73	28.220,56	703,27

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Tabela 3 - Lucro Real Trimestral - 2017

Lucro Real Trimestral – 2017				
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita Bruta	4.132.656,98	6.419.397,87	11.981.887,89	12.248.921,60
Vendas	4.036.331,98	6.108.835,39	11.641.170,87	11.937.127,72
Serviços	96.325,00	310.562,48	340.717,02	311.793,88
Devoluções	(112.605,53)	(15.395,24)	(101.814,36)	(167.184,55)
Deduções (impostos)	(415.745,54)	(592.361,48)	(1.114.258,41)	(1.102.345,24)
CMV	(1.388.253,72)	(2.414.660,01)	(4.816.000,70)	(5.306.076,75)
Despesas e Receitas Operacionais	(2.437.590,90)	(2.337.397,95)	(3.548.622,34)	(3.027.783,13)
Lucro Líquido Antes do IRPJ e CSLL	(221.538,71)	1.059.583,19	2.401.192,08	2.645.531,93
(+) Adições	26.680,13	31.180,60	32.188,72	32.777,97
(-) Exclusões	-	-	-	-
Lucro Real	(194.858,58)	1.090.763,79	2.433.380,80	2.678.309,90
Comp. Prejuízo	-	(194.858,58)	-	-
Base de Cálculo (IR e CSLL)	-	895.905,21	2.433.380,80	2.678.309,90
IRPJ (15%)	-	134.385,78	365.007,12	401.746,49
Adicional IRPJ (10%)	-	83.590,52	237.338,08	261.830,99
IRRF a Compensar	-	(9.433,99)	(5.110,76)	(4.676,91)
IRPJ a Pagar	-	208.542,31	597.234,44	658.900,57
CSLL	-	80.631,47	219.004,27	241.047,89
CSLL a Compensar	-	(4.068,87)	(3.407,17)	(3.117,94)
CSLL a Pagar	-	76.562,59	215.597,10	237.929,95

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Considerando as informações apresentadas na Tabela 3, em 2017 a empresa pagaria de IRPJ o valor total de R\$ 1.464.677,33, o valor a ser desembolsado pela CSLL seria R\$ 530.089,65.

Como a apuração trimestral ocorre de forma definitiva, pode não ser a opção mais favorável para a empresa, uma vez a compensação do prejuízo está limitado a 30% do Lucro Real nos trimestres posteriores ao do prejuízo fiscal e também não é possível retroagir nas apurações, exemplo, o lucro apurado no segundo trimestre não poderá ser suprido com o prejuízo fiscal do terceiro ou quarto trimestre.

3.2.1.2. Apuração Anual

É conhecido que dentro do mesmo ano-calendário, a empresa pode optar por recolher o IRPJ e a CSLL por Estimativa ou por Suspensão ou Redução, entre eles o menor.

Como já discorrido, no Lucro Real Anual por Estimativa a empresa recolhe os tributos mensalmente, calculados com base no faturamento. Esta modalidade obedece a mesma sistemática da tributação com base no Lucro Presumido.

Na tabela 4, demonstra-se o desembolso mensal de 2016, dos valores relativos ao IRPJ e a CSLL, se apurado com base no Lucro Real por Estimativa.

Tabela 4 - Lucro Real Anual por Estimativa – 2016

Lucro Real Anual por Estimativa – 2016		
Período	IRPJ a Pagar	CSLL a Pagar
Abr/16	-	-
Mai/16	14.952,82	9.761,34
Jun/16	5.168,80	4.660,93
Jul/16	12.764,18	8.625,53
Ago/16	12.555,35	8.963,84
Set/16	12.848,86	8.557,87
Out/16	19.019,31	11.915,24
Nov/16	45.258,01	25.808,20
Dez/16	27.792,12	16.652,43
Total	150.359,45	94.945,39

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Nos cálculos apresentados na Tabela 4, a empresa pagaria referente ao IRPJ, já descontado o IRRF, o importe de R\$ 150.359,45, referente a CSLL a empresa iria despende de seu caixa a quantia de R\$ 94.945,39.

No recolhimento por suspensão ou redução, para suspender o IRPJ e a CSLL, a empresa precisa demonstrar que o imposto devido é inferior a soma dos impostos já pagos, dentro de um mesmo período, e para reduzir o montante dos impostos, o valor calculado deve

ser correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, dentro dos mesmos meses do ano-calendário (SILVA, 2012).

No recolhimento dos impostos pelos balancetes de suspensão ou redução, a empresa iria desembolsar durante o ano-calendário, os valores de R\$ 87.814,16, já descontado o IRRF e R\$ 43.934,57 de IRPJ e CSLL, respectivamente. Nos meses de abril e maio, por apresentar prejuízo fiscal, a empresa não teria valores a pagar, em outubro e dezembro o recolhimento do IRPJ e da CSLL estariam suspensos, uma vez que o montante devido foi inferior a soma dos impostos já pagos, conforme demonstrado na tabela 5.

Tabela 5 - IRPJ e CSLL por Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução 2016

IRPJ e CSLL por Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução 2016			
	IRPJ Devido	Pagamentos	IRPJ a Pagar
Abr/17	-	-	-
Mai/17	-	-	-
Jun/17	35.696,48	-	35.696,48
Jul/17	70.899,32	(35.696,48)	35.202,85
Ago/17	73.835,09	(70.899,32)	2.935,76
Set/17	108.086,93	(73.835,09)	34.251,85
Out/17	49.966,81	(108.086,93)	(58.120,12)
Nov/17	165.599,62	(49.966,81)	115.632,81
Dez/17	104.040,46	(165.599,62)	(61.559,16)
Total			104.040,46
	CSLL Devido	Pagamentos	CSLL a Pagar
Abr/17	-	-	-
Mai/17	-	-	-
Jun/17	15.010,73	-	15.010,73
Jul/17	28.403,76	(15.010,73)	13.393,02
Ago/17	30.180,63	(28.403,76)	1.776,88
Set/17	43.231,30	(30.180,63)	13.050,66
Out/17	23.028,05	(43.231,30)	(20.203,24)
Nov/17	65.375,86	(23.028,05)	42.347,81
Dez/17	43.934,57	(65.375,86)	(21.441,30)
Total			43.934,57

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Em 2016, recolhendo os tributos pela estimativa, a empresa iria desembolsar o total de R\$ 245.304,84 a título de IRPJ e CSLL, 72,78% a mais do que de fato iria pagar se apurado os impostos pelos balancetes de suspensão ou redução, neste caso, apurando o Lucro Real em dezembro, ela teria a restituir ou compensar nos anos seguintes, por meio do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP),

os valores de R\$ 51.010,82 e R\$ 62.545,29 de CSLL e IRPJ, respectivamente, conforme Tabela 6.

Tabela 6 - Lucro Real Anual para Ajuste – 2016

Lucro Real Anual - 2016	
Receita de Vendas	8.503.925,29
Receita de Prestação de Serviços	-
Receita total de vendas	8.503.925,29
Devolução de Vendas	(388.781,40)
Impostos	(871.937,27)
CMV	(1.905.102,59)
Despesas/ Receitas Operacionais	(4.865.838,15)
Lucro Liq. Antes do IR e CS	472.265,88
Adição (Multa Fiscal)	15.895,95
Exclusões	-
Lucro Real	488.161,83
Provisão para CSLL (9%)	43.934,57
CSLL paga por Estimativa	(94.945,39)
CSLL a compensar	(51.010,82)
Provisão para IRPJ (15%+10%)	104.040,46
IRRF	(16.226,30)
IRPJ pago por Estimativa	(150.359,45)
IRPJ a Compensar	(62.545,29)

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Observando a tabela 7, para a empresa seria mais vantajoso, em questão de fluxo de caixa mensal, nos meses de junho, julho, setembro e novembro, recolher pelo método de Estimativa, nos demais meses, seria mais vantajoso recolher pelo Balancete de Suspensão ou Redução. Isso não isenta a empresa de apurar em 31 de dezembro de 2016 o Lucro Real Anual.

Tabela 7 - Comparativo Lucro Real por Estimativa x Lucro Real por balancetes de suspensão ou redução 2016

Estimativa x Balancetes de Suspensão ou Redução - 2016							
Estimativa				Suspensão ou Redução			
	IRPJ a Pagar	CSLL a Pagar	Total		IRPJ a Pagar	CSLL a Pagar	Total
Abr/16	-	-	-	Abr/16	-	-	-
Mai/16	14.952,82	9.761,34	24.714,16	Mai/16	-	-	-
Jun/16	5.168,80	4.660,93	9.829,73	Jun/16	35.696,48	15.010,73	50.707,21
Jul/16	12.764,18	8.625,53	21.389,71	Jul/16	35.202,85	13.393,02	48.595,87
Ago/16	12.555,35	8.963,84	21.519,19	Ago/16	2.935,76	1.776,88	4.712,64
Set/16	12.848,86	8.557,87	21.406,73	Set/16	34.251,85	13.050,66	47.302,51
Out/16	19.019,31	11.915,24	30.934,55	Out/16	(58.120,12)	(20.203,24)	(78.323,37)
Nov/16	45.258,01	25.808,20	71.066,22	Nov/16	115.632,81	42.347,81	157.980,62
Dez/16	27.792,12	16.652,43	44.444,55	Dez/16	(61.559,16)	(21.441,30)	(83.000,46)
Total			245.304,84	Total			131.748,73*

*Valor descontado o IRRF

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Em 2017, o recolhimento pela estimativa, apesar de ser vantajoso quando visto pelo ponto do fluxo de caixa mensal, no final do ano corrente, haveria a necessidade de pagar o saldo resultante da apuração dos impostos pelo Lucro Real Anual, menos os valores já recolhidos e aqueles pagos por estimativa.

Na tabela 8 é apresentada a apuração por Estimativa Anual e logo é apresentado o recolhimento pelos Balancetes de Suspensão ou Redução.

Tabela 8 - Lucro Real Anual por Estimativa – 2017

Lucro Real Anual por Estimativa – 2017		
Período	IRPJ a Pagar	CSLL a Pagar
Jan/17	14.741,50	9.040,41
Fev/17	16.342,89	9.905,16
Mar/17	47.651,12	25.241,50
Abr/17	32.253,00	18.496,62
Mai/17	46.687,35	22.636,10
Jun/17	57.114,48	30.514,72
Jul/17	77.545,73	39.510,51
Ago/17	88.875,34	47.364,40
Set/17	80.645,69	44.203,42
Out/17	87.723,32	46.388,20
Nov/17	77.512,68	41.530,40
Dez/17	84.606,48	45.122,17
Total	711.699,57*	379.953,61*

*Valores brutos, sem compensações

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Na apuração Anual por Estimativa, conforme tabela 8, a empresa irá desembolsar, já com a compensação dos valores do IRPJ e da CSLL pagos a maior em 2016, o valor de R\$ 649.154,27 a título de IRPJ e R\$ 328.942,79 atribuído a CSLL.

Tabela 9 - IRPJ e CSLL por Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução 2017

(continua)

IRPJ e CSLL por Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução 2017			
	IRPJ Devido	Pagamentos	IRPJ a Pagar
Jan/17	-	-	-
Fev/17	-	-	-
Mar/17	-	-	-
Abr/17	69.309,06	-	69.309,06
Mai/17	153.219,25	(69.309,06)	83.910,19
Jun/17	211.976,30	(153.219,25)	58.757,05
Jul/17	338.877,23	-211.976,30	126.900,93
Ago/17	533.083,52	-338.877,23	194.206,28
Set/17	814.321,50	-533.083,52	281.237,99
Out/17	1.051.204,92	-814.321,50	236.883,42
Nov/17	1.241.904,25	-1.051.204,92	190.699,33
Dez/17	1.477.898,98	-1.241.904,25	235.994,73
Total			1.477.898,98

Tabela 9 - IRPJ e CSLL por Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução 2017 (final)

IRPJ e CSLL por Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução 2017			
	CSLL Devido	Pagamentos	CSLL a Pagar
Jan/17	-	-	-
Fev/17	-	-	-
Mar/17	-	-	-
Abr/17	27.831,26	-	27.831,26
Mai/17	58.758,93	(27.831,26)	30.927,67
Jun/17	80.631,47	(58.758,93)	21.872,54
Jul/17	127.035,80	-80.631,47	46.404,34
Ago/17	197.670,07	-127.035,80	70.634,26
Set/17	299.635,74	-197.670,07	101.965,68
Out/17	385.633,77	-299.635,74	85.998,03
Nov/17	455.005,53	-385.633,77	69.371,76
Dez/17	540.683,63	-455.005,53	85.678,10
Total			540.683,63

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Na Tabela 9, verifica-se que, na apuração dos tributos pelos balancetes de suspensão ou redução, o valor estimado do IRPJ foi de R\$ 1.477.898,98, pela CSLL a empresa desembolsaria o valor de R\$ 540.683,63, ainda havendo a compensar os valores de R\$ 78.436,27 referente ao IRPJ e R\$ 61.604,80 de CSLL pagos a maior em 2016, e os impostos já retidos na fonte.

Para não prejudicar o fluxo de caixa mensal da empresa, seria vantajoso o recolhimento pelo método de Estimativa, exceto no primeiro trimestre e no mês de junho de 2017, conforme o demonstrativo de comparação na Tabela 10.

Tabela 10 - Comparativo Lucro Real por Estimativa x Lucro Real por balancetes de suspensão ou redução 2017

Estimativa x Balancetes de Suspensão ou Redução - 2017							
Estimativa				Suspensão ou Redução			
	IRPJ a Pagar	CSLL a Pagar	Total		IRPJ a Pagar	CSLL a Pagar	Total
Jan/17	14.741,50	9.040,41	23.781,91	Jan/17	-	-	-
Fev/17	16.342,89	9.905,16	26.248,05	Fev/17	-	-	-
Mar/17	47.651,12	25.241,50	72.892,62	Mar/17	-	-	-
Abr/17	32.253,00	18.496,62	50.749,62	Abr/17	69.309,06	27.831,26	97.140,32
Mai/17	46.687,35	22.636,10	69.323,45	Mai/17	83.910,19	30.927,67	114.837,85
Jun/17	57.114,48	30.514,72	87.629,19	Jun/17	58.757,05	21.872,54	80.629,59
Jul/17	77.545,73	39.510,51	117.056,24	Jul/17	126.900,93	46.404,34	173.305,27
Ago/17	88.875,34	47.364,40	136.239,73	Ago/17	194.206,28	70.634,26	264.840,54
Set/17	80.645,69	44.203,42	124.849,11	Set/17	281.237,99	101.965,68	383.203,66
Out/17	87.723,32	46.388,20	134.111,52	Out/17	236.883,42	85.998,03	322.881,45
Nov/17	77.512,68	41.530,40	119.043,08	Nov/17	190.699,33	69.371,76	260.071,09
Dez/17	84.606,48	45.122,17	129.728,66	Dez/17	235.994,73	85.678,10	321.672,83
Total			1.091.653,18	Total			2.018.582,61

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

No final do ano-calendário, recolhendo pelo método de Estimativa, a empresa teria desembolsado 84,91% a menos do que se recolhido por Balancetes de Suspensão ou Redução, porém, em 31 de março do ano subsequente, teria que desembolsar em cota única, o montante de R\$ 900.444,47 correspondente a apuração anual da CSLL e do IRPJ, descontado aquele já pago por estimativa e os valores retidos na fonte, acrescidos de juros Selic + 1% (HIGUCHI, 2017, pag. 36), conforme valor apresentado na tabela 11.

Tabela 11 - Lucro Real Anual – 2017

Lucro Real Anual - 2017	
Receita de Vendas	33.723.465,96
Receita de Prestação de Serviços	1.059.398,38
Receita Total de Vendas	34.782.864,34
Devolução de Vendas	(396.999,68)
Impostos	(3.224.710,67)
CMV	(13.924.991,18)
Despesas/ Receitas Operacionais	(11.351.394,32)
Lucro Liq. Antes do IR e CS	5.884.768,49
Adição (Multa Fiscal)	122.827,42
Exclusões	-
Lucro Real	6.007.595,91
Provisão para CSLL (9%)	540.683,63
CSLL a Compensar	(10.593,98)
CSLL paga por Estimativa	(379.953,61)
CSLL a Pagar	150.136,03
Provisão para IRPJ (15%+10%)	1.477.898,98
IRRF	(15.890,98)
IRPJ pago por Estimativa	(711.699,57)
IRPJ a Pagar	750.308,44

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

As opções de recolher os impostos do Lucro Real Anual por Estimativa ou Balancetes de Suspensão ou Redução, servem principalmente para controle do fluxo de caixa.

Ainda na apuração tributária com base no Lucro Real, o cálculo do PIS e da COFINS é feito de forma não-cumulativa, como já discorrido no item 2.3.1.4, diferentemente da apuração com base no Lucro Presumido e Arbitrado, onde o cálculo destes impostos é realizado de forma cumulativa e com outros percentuais. A vantagem é que, pela sistemática da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá obter créditos de operações como: bens adquiridos para revenda; bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; entre outros.

Na apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, utilizar-se-á com base a receita bruta da venda de bens e demais receitas auferidas pela empresa C&O Solar.

Na tabela 12, demonstra-se de forma mais detalhada, a apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos no ano de 2016.

Tabela 12 - PIS e COFINS Não-Cumulativos 2016

PIS e COFINS Não-Cumulativos 2016							
Período	Faturamento	COFINS	Crédito COFINS	A Pagar	PIS	Crédito PIS	A Pagar
Abr/16	-	-	-	-	-	-	-
Mai/16	823.561,20	62.590,65	(3.622,24)	58.968,42	13.588,76	(786,41)	12.802,35
Jun/16	327.099,26	24.859,54	(797,54)	24.062,00	5.397,14	(173,15)	5.223,99
Jul/16	712.301,59	54.134,92	(9.154,05)	44.980,87	11.752,98	(1.987,39)	9.765,58
Ago/16	683.960,08	51.980,97	(7.542,16)	44.438,80	11.285,34	(1.637,44)	9.647,90
Set/16	721.034,77	54.798,64	(9.546,61)	45.252,03	11.897,07	(2.072,62)	9.824,45
Out/16	1.028.551,85	78.169,94	(34.340,53)	43.829,41	16.971,11	(7.455,51)	9.515,60
Nov/16	2.351.437,24	178.709,23	(39.916,62)	138.792,61	38.798,71	(8.666,11)	30.132,61
Dez/16	1.467.197,90	111.507,04	(39.868,05)	71.638,99	24.208,77	(8.655,56)	15.553,20
Total	8.115.143,89			471.963,14			102.465,68

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Com a apuração, vê-se que em 2016 a empresa apurou o montante de R\$ 471.963,14 e R\$ 102.465,68 a título de PIS e COFINS, respectivamente.

Em 2017, os valores sofreram um aumento considerável, o que se era o esperado, considerando o aumento significativo do faturamento da empresa. Na tabela 13 é demonstrado os valores correspondes ao regime não-cumulativo.

Tabela 13 - PIS e COFINS Não-Cumulativos 2017

PIS e COFINS Não-Cumulativos 2017							
Período	Faturamento	COFINS	Créd. COFINS	A Pagar	PIS	Créd. PIS	A Pagar
Jan/17	837.075,03	63.617,70	(5.944,97)	57.672,73	13.811,74	(1.290,68)	12.521,05
Fev/17	917.144,54	69.702,99	(7.721,97)	61.981,02	15.132,88	(1.676,48)	13.456,41
Mar/17	2.169.499,50	164.881,96	(91.840,34)	73.041,62	35.796,74	(19.939,02)	15.857,72
Abr/17	1.712.650,05	130.161,40	(24.786,69)	105.374,71	28.258,73	(5.381,32)	22.877,41
Mai/17	1.705.596,42	129.625,33	(50.260,22)	79.365,11	28.142,34	(10.911,76)	17.230,58
Jun/17	2.675.166,67	203.312,67	(108.467,26)	94.845,41	44.140,25	(23.548,81)	20.591,44
Jul/17	3.290.561,58	250.082,68	(112.784,79)	137.297,89	54.294,27	(24.486,17)	29.808,10
Ago/17	4.202.194,87	319.366,81	(131.533,71)	187.833,10	69.336,22	(28.556,66)	40.779,56
Set/17	4.046.573,94	307.539,62	(121.697,56)	185.842,06	66.768,47	(26.421,18)	40.347,29
Out/17	4.074.075,61	309.629,75	(138.223,16)	171.406,59	67.222,25	(30.008,98)	37.213,27
Nov/17	3.694.373,16	280.772,36	(134.068,75)	146.703,61	60.957,16	(29.107,03)	31.850,13
Dez/17	4.001.478,42	304.112,36	(130.969,93)	173.142,43	66.024,39	(28.434,26)	37.590,13
Total	33.326.389,79			1.474.506,29			320.123,08

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Na tabela 14 é apresentado a apuração do PIS e da COFINS sobre o faturamento decorrente da execução de serviços elétricos onde, de acordo com as Leis nº 10.833/2003,

Arts. 10, inciso XX, e 15, inciso V e Lei nº 13.043/2014, art. 79, devem ser apurados e recolhidos de forma cumulativa.

Tabela 14 - PIS e COFINS Cumulativos 2017

PIS e COFINS cumulativos 2017			
Período	Faturamento	COFINS a pagar	PIS a pagar
Jan/17	-	-	-
Fev/17	-	-	-
Mar/17	96.325,00	2.889,75	626,11
Abr/17	-	-	-
Mai/17	224.237,18	6.727,12	1.457,54
Jun/17	86.325,30	2.589,76	561,11
Jul/17	211.300,00	6.339,00	1.373,45
Ago/17	104.048,66	3.121,46	676,32
Set/17	25.368,36	761,05	164,89
Out/17	125.839,86	3.775,20	817,96
Nov/17	85.632,22	2.568,97	556,61
Dez/17	100.321,80	3.009,65	652,09
Total	1.059.398,38	31.781,95	6.886,09

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Após a apuração pelos dois métodos, cumulativo e não-cumulativo, verifica-se que a empresa em 2017, desembolsaria o valor total de R\$ 1.833.297,41 a título de PIS e COFINS.

Na próxima sessão é apresentado a apuração dos anos de 2016 e 2017 da empresa C&O Solar, com base no Lucro Presumido.

3.2.2. Do Lucro Presumido

Como já discutido, o Lucro Presumido é uma forma simplificada de calcular os tributos sobre a receita bruta da empresa, aplicando-se percentuais de presunção, onde o resultado servirá como base de cálculo para a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Desta forma, apresenta-se nas tabelas a seguir a evolução do Imposto de Renda e Contribuição Social nos anos de 2016 e 2017 da empresa C&O Solar onde, para determinação do IRPJ e da CSLL a partir do Lucro Presumido, extraiu-se a receita bruta (receita total de vendas sem IPI - vendas canceladas - devoluções - descontos incondicionais concedidos) dos balancetes apresentados e, após obter o valor resultante da aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta total, adicionou-se os valores correspondentes a outras receitas, rendimentos e ganhos de capital, para determinação da base do IRPJ. Com o valor definido, compensou-se os valores referentes ao IRRF e CSLL de serviços prestados e o IRRF de rendimentos para determinar em definitivo o valor o IRPJ a pagar.

Para cálculo da CSLL aplicou-se a alíquota de 9% sobre o valor derivado da soma dos valores decorrentes da aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta total e adicionais.

Como se pode observar na tabela 15, no ano de 2016 a empresa teria desembolsado o valor correspondente a R\$ 148.359,45 a título de IRPJ e R\$ 94.945,49 referente a CSLL, se optante pelo Lucro Presumido.

Na apuração do segundo trimestre de 2016, a empresa iria recolher o montante de R\$ 32.543,89, sendo R\$ 18.121,62 de IRPJ e R\$ 14.422,27 de CSLL.

No terceiro trimestre, o valor total a recolher elevou em 81,30%, sendo que teria a recolher de IRPJ a quantia de R\$ 38.168,39, de CSLL a empresa recolheria R\$ 26.147,24.

Já do terceiro para o quarto trimestre, a arrecadação total aumentou em 107,96%, ou seja, a empresa teria IRPJ e CSLL a pagar uma quantia de R\$ 146.445,32.

Um dos fatores que contribuiu para este significativo aumento foi variação da receita bruta entre os trimestres.

Tabela 15 - Lucro Presumido - 2016

Lucro Presumido 2016								
	2º Trimestre				3º Trimestre			
Receita Bruta	Abr/16	Mai/16	Jun/16	Total	Jul/16	Ago/16	Set/16	Total
Vendas	-	823.561,20	327.099,26	1.150.660,46	712.301,59	683.960,08	721.034,77	2.117.296,44
Prestação de Serviços	-	-	-	-	-	-	-	-
Receita Bruta Total	-	823.561,20	327.099,26	1.150.660,46	712.301,59	683.960,08	721.034,77	2.117.296,44
IRPJ								
Presunção - Vendas 8%	-	65.884,90	26.167,94	92.052,84	56.984,13	54.716,81	57.682,78	169.383,72
Presunção - Serviços 32%	-	-	-	-	-	-	-	-
Outras rec., rend. e ganhos	-	9.632,00	12.536,23	22.168,23	10.363,02	17.523,02	8.563,25	36.449,29
Base de Cálculo IR	-	75.516,90	38.704,17	114.221,07	67.347,15	72.239,83	66.246,03	205.833,01
IRPJ 15%				17.133,16				30.874,95
Adicional IRPJ 10%				5.422,11				14.583,30
IRRF a Compensar				(4.433,65)				(7.289,86)
IRPJ a Pagar				18.121,62				38.168,39
CSLL								
% de Presunção - Vendas 12%	-	98.827,34	39.251,91	138.079,26	85.476,19	82.075,21	86.524,17	254.075,57
% de Presunção - Serviços 32%	-	-	-	-	-	-	-	-
Outras rec., rend. e ganhos	-	9.632,00	12.536,23	22.168,23	10.363,02	17.523,02	8.563,25	36.449,29
Base de Cálculo CSLL	-	108.459,34	51.788,14	160.247,49	95.839,21	99.598,23	95.087,42	290.524,86
CSLL 9%				14.422,27				26.147,24
CSLL a Pagar				14.422,27				26.147,24

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Tabela 15 – Lucro Presumido – 2016

(final)

Lucro Presumido 2016					
4º Trimestre					
		Out/16	Nov/16	Dez/16	Total
Receita Bruta					
Vendas		1.028.551,85	2.351.437,24	1.467.197,90	4.847.186,99
Prestação de Serviços		-	-	-	-
Receita Bruta Total		1.028.551,85	2.351.437,24	1.467.197,90	4.847.186,99
IRPJ					
% de Presunção - Vendas	8%	82.284,15	188.114,98	117.375,83	387.774,96
% de Presunção - Serviços	32%	-	-	-	-
Outras receitas, rendimentos e ganhos		8.965,36	4.585,36	8.963,25	22.513,97
Base de Cálculo IR		91.249,51	192.700,34	126.339,08	410.288,93
IRPJ	15%				61.543,34
Adicional IRPJ	10%				35.028,89
IRRF a Compensar					(4.502,79)
IRPJ a Pagar					92.069,44
CSLL					
% de Presunção - Vendas	12%	123.426,22	282.172,47	176.063,75	581.662,44
% de Presunção - Serviços	32%	-	-	-	-
Outras receitas, rendimentos e ganhos		8.965,36	4.585,36	8.963,25	22.513,97
Base de Cálculo CSLL		132.391,58	286.757,83	185.027,00	604.176,41
CSLL	9%				54.375,88
CSLL a Pagar					54.375,88

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Em seguida é apresentado a apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido no ano de 2017, na mesma metodologia do ano de 2016.

Considerando as informações apresentadas na Tabela 16, no primeiro trimestre de 2017 o montante relativo a soma do IRPJ e da CSLL seria de R\$ 122.922,59.

No segundo trimestre, com o aumento de aproximadamente 50% do faturamento, a empresa apurou de IRPJ a quantia de R\$ 136.054,82 e de CSLL R\$ 71.647,44, a serem pagos até o último dia útil do mês subsequente.

Para o terceiro trimestre, com base no resultado advindo da aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta, apurou-se o montante de R\$ 378.145,08, onde R\$ 247.066,75 correspondem ao IRPJ e R\$ 131.078,32 a CSLL.

Por fim, a soma das receitas brutas de outubro, novembro e dezembro, não se diferenciaram significativamente da receita bruta do terceiro trimestre, contudo, geram uma obrigação para a empresa C&O Solar de R\$ 382.883,26, sendo R\$ 249.842,48 de IRPJ e R\$ 133.040,78 de CSLL.

Tabela 16 - Lucro Presumido – 2017

(continua)

Lucro Presumido 2017								
	1º Trimestre				2º Trimestre			
Receita Bruta	Jan/17	Fev/17	Mar/17	Total	Abr/17	Mai/17	Jun/17	Total
Vendas	837.075,03	917.144,54	2.169.499,50	3.923.719,07	1.712.650,05	1.705.596,42	2.675.166,67	6.093.413,14
Prestação de Serviços	-	-	96.325,00	96.325,00	-	224.237,18	86.325,30	310.562,48
Receita Bruta Total	837.075,03	917.144,54	2.265.824,50	4.020.044,07	1.712.650,05	1.929.833,60	2.761.491,97	6.403.975,62
IRPJ								
Presunção - Vendas 8%	66.966,00	73.371,56	173.559,96	313.897,53	137.012,00	136.447,71	214.013,33	487.473,05
Presunção - Serviços 32%	-	-	30.824,00	30.824,00	-	71.755,90	27.624,10	99.379,99
Outras rec., rend. e ganhos	-	-	-	-	-	-	-	-
Base de Cálculo IR	66.966,00	73.371,56	204.383,96	344.721,53	137.012,00	208.203,61	241.637,43	586.853,04
IRPJ 15%				51.708,23				88.027,96
Adicional IRPJ 10%				28.472,15				52.685,30
IRRF a Compensar				(1.444,88)				(4.658,44)
IRPJ a Pagar				78.735,51				136.054,82
CSLL								
Presunção - Vendas 12%	100.449,00	110.057,34	260.339,94	470.846,29	205.518,01	204.671,57	321.020,00	731.209,58
Presunção - Serviços 32%	-	-	30.824,00	30.824,00	-	71.755,90	27.624,10	99.379,99
Outras rec., rend. e ganhos	-	-	-	-	-	-	-	-
Base de Cálculo CSLL	100.449,00	110.057,34	291.163,94	501.670,29	205.518,01	276.427,47	348.644,10	830.589,57
CSLL 9%				45.150,33				74.753,06
CSLL a Compensar				(963,25)				(3.105,62)
CSLL a Pagar				44.187,08				71.647,44

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Tabela 16 - Lucro Presumido – 2017

(final)

Lucro Presumido 2017									
		3º Trimestre				4º Trimestre			
Receita Bruta		Jul/17	Ago/17	Set/17	Total	Out/17	Nov/17	Dez/17	Total
Vendas		3.290.561,58	4.202.194,87	4.046.573,94	11.539.330,39	4.074.075,61	3.694.373,16	4.001.478,42	11.769.927,19
Prestação de Serviços		211.300,00	104.048,66	25.368,36	340.717,02	125.839,86	85.632,22	100.321,80	311.793,88
Receita Bruta Total		3.501.861,58	4.306.243,53	4.071.942,30	11.880.047,41	4.199.915,47	3.780.005,38	4.101.800,22	12.081.721,07
IRPJ									
Presunção - Vendas	8%	263.244,93	336.175,59	323.725,92	923.146,43	325.926,05	295.549,85	320.118,27	941.594,18
Presunção - Serviços	32%	67.616,00	33.295,57	8.117,88	109.029,45	40.268,76	27.402,31	32.102,98	99.774,04
Outras rec., rend. e ganhos		-	273,10	261,06	534,16	248,86	236,50	223,98	709,34
Base de Cálculo IR		330.860,93	369.744,26	332.104,85	1.032.710,04	366.443,66	323.188,66	352.445,23	1.042.077,56
IRPJ	15%				154.906,51				156.311,63
Adicional IRPJ	10%				97.271,00				98.207,76
IRRF a Compensar					(5.110,76)	-			(4.676,91)
IRPJ a Pagar					247.066,75				249.842,48
CSLL									
Presunção - Vendas	12%	394.867,39	504.263,38	485.588,87	1.384.719,65	488.889,07	443.324,78	480.177,41	1.412.391,26
Presunção - Serviços	32%	67.616,00	33.295,57	8.117,88	109.029,45	40.268,76	27.402,31	32.102,98	99.774,04
Outras rec., rend. e ganhos		-	273,10	261,06	534,16	248,86	236,50	223,98	709,34
Base de Cálculo CSLL		462.483,39	537.832,06	493.967,81	1.494.283,25	529.406,69	470.963,59	512.504,37	1.512.874,64
CSLL	9%				134.485,49				136.158,72
CSLL a Compensar					(3.407,17)				(3.117,94)
CSLL a Pagar					131.078,32				133.040,78

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Ainda há a apuração de forma cumulativa do PIS e da COFINS, onde é aplicado o percentual de 0,65% sobre o faturamento para cálculo do PIS e 3% para cálculo da COFINS.

Em 2016 a empresa pagaria o montante de R\$ 52.748,44 e R\$ 243.454,52 relativos ao PIS e COFINS, respectivamente, já em 2017 o valor mensal a ser desembolsado correspondente ao PIS e a COFINS seria de R\$ 1.255.084,06, conforme mostrado na Tabela 22.

Tabela 17 - PIS e COFINS Cumulativo

PIS e COFINS Cumulativo						
Período	2016			2017		
	Faturamento	PIS (0,65%)	COFINS (3%)	Faturamento	PIS (0,65%)	COFINS (3%)
Jan/16	-	-	-	837.075,03	5.440,99	25.112,25
Fev/16	-	-	-	917.147,00	5.961,46	27.514,41
Mar/16	-	-	-	2.265.829,42	14.727,89	67.974,88
Abr/16	-	-	-	1.712.655,07	11.132,26	51.379,65
Mai/16	823.561,20	5.353,15	24.706,84	1.929.847,12	12.544,01	57.895,41
Jun/16	327.099,26	2.126,15	9.812,98	2.761.500,44	17.949,75	82.845,01
Jul/16	712.301,59	4.629,96	21.369,05	3.501.864,04	22.762,12	105.055,92
Ago/16	683.960,08	4.445,74	20.518,80	4.306.262,27	27.990,70	129.187,87
Set/16	721.034,77	4.686,73	21.631,04	4.071.947,22	26.467,66	122.158,42
Out/16	1.028.551,85	6.685,59	30.856,56	4.199.919,16	27.299,47	125.997,57
Nov/16	2.351.437,24	15.284,34	70.543,12	3.780.010,29	24.570,07	113.400,31
Dez/16	1.467.197,90	9.536,79	44.015,94	4.101.807,60	26.661,75	123.054,23
Total		52.748,44	243.454,32		223.508,12	1.031.575,94

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Como dito anteriormente, as aquisições de sistemas de energia solar no Brasil vem crescendo constantemente a cada ano, a empresa C&O Solar, por efetuar vendas de produtos para pessoas físicas e jurídicas e ainda prestar o serviço de manutenção elétrica, possui um faturamento bastante dinâmico, podendo em um mês apresentar uma receita 200% maior que o período anterior, isso só reforça a necessidade de um planejamento tributário bem fundamentado para que de fato regime tributário adotado seja o menos oneroso.

3.2.3. Lucro Arbitrado e Simples Nacional

O Lucro Arbitrado é uma forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL utilizada por autoridades tributárias ou pelo próprio contribuinte, se aplica à pessoa jurídica que deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do Lucro Real ou Presumido.

A empresa em estudo, mantém sua escrituração em conformidade com a legislação contábil e fiscal por isso, a apuração dos impostos com base no Lucro Arbitrado se faz

desnecessária. Em virtude disso, não foram feitos demonstrativos com base nesta forma de tributação.

O SIMPLES Nacional se faz dispensável, pois, a empresa se encontra impedida de optar por esta forma de tributação, uma vez que é Sociedade Anônima.

3.2.4. Incentivos Fiscais

A C&O Solar, nos anos de 2016 e 2017 não usufruiu de qualquer benefício fiscal federal para minimizar o ônus tributário advindo da apuração tributária com base no Lucro Real. Contudo, analisando os requisitos dos benefícios citados na sessão 2.3.5, deste trabalho, a empresa poderia se beneficiar do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), regulamentado pelos dispositivos legais: Decreto 05/91 e 2.101/96, Art. 581 a 589 e 369 do RIR/99 e Portaria 34/2007.

De acordo com o Art. 1º do Decreto 05 de 1991

A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social – MTPS

São consideradas despesas de custeio para aplicação da alíquota de 15%, a matéria prima, mão-de-obra juntamente com os encargos aplicados sobre o pagamento do salário destes funcionários e também a energia elétrica consumida na preparação dos alimentos (RIR/99, Art. 581). Ainda há outra forma para cálculo do valor a ser deduzido diretamente do Imposto de Renda devido, deve-se aplicar 15% sobre a base do incentivo determinado pelo artigo 585 do RIR/99 (R\$ 1,99), multiplicando o resultado pelo número de refeições fornecidas no período.

Dentre as duas formas, deve-se considerar aquela de menor valor, obedecendo o limite de 4% do IRPJ a pagar.

Isto por que a empresa pode optar por diferentes alternativas para aplicação do PAT, sendo elas: a distribuição de alimentos (cestas básicas), disponibilização de refeitório já com o preparo dos alimentos e também a associação com empresas que fornecem créditos a títulos de vale alimentação ou refeição. (DECRETO 2.101/96).

Nas interpretações da Lei 6.321/76, Arts. 1º e 3º e do Decreto nº 5/91, Arts. 1º e 6º, empresas optantes pelo Simples Nacional ou Lucro Presumido, quando aderem ao PAT, passam a ser isentas dos encargos sociais sobre os valores líquidos dos benefícios concedidos

aos trabalhadores, porém não faz jus à dedução fiscal no imposto sobre a renda, somente aquelas tributadas pelo Lucro Real

A empresa em estudo fornece aos seus funcionários o benefício de vale-refeição, não possuindo refeitório próprio e também não oferecendo cestas básicas. Assim, considerando que a empresa não possui despesas de custeio para preparo de alimentos, utilizou-se da segunda alternativa para cálculo do incentivo.

Quadro 7 - Programa de Alimentação do Trabalhador

Número de dias no ano	253	Número de dias no ano	251
Quantidade de refeições por dia	12.144	Quantidade de refeições por dia	33.885
Preço	0,2985	Preço	0,2985
Parcela anual de dedução	917.120,95	Parcela anual de dedução	2.538.782,80

Fonte: Elaborado pelo autora (2018)

Em dezembro de 2016 a empresa contava com 48 colaboradores recebendo vale-refeição, sendo que era disponibilizado somente uma refeição por dia. Até dezembro de 2017 o quadro de funcionários estava em 135 pessoas.

Considerando o que vimos até o momento, o valor disponível para abatimento não será utilizado na sua totalidade, uma vez que é permitido por lei, abater somente 4% do IRPJ devido.

3.3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir das informações levantadas nos anos de 2016 e 2017, será apresentada nesta sessão, a análise comparativa entre os regimes tributários possível à empresa C&O Solar, com o devido aproveitamento do PAT.

3.3.1. Lucro Real Anual x Lucro Real Trimestral

Para as empresas optantes pelo Lucro Real, é possível recolher os impostos trimestral ou anualmente, a empresa C&O Solar opta por apurar anualmente pelo Lucro Real os impostos federais, para esta situação, é de fato a melhor escolha, conforme demonstrado no Tabela 23.

Tabela 18 - Análise comparativa entre Lucro Real Anual e Trimestral

Análise comparativa entre Lucro Real Anual e Trimestral				
	TRIMESTRAL		ANUAL	
	2016	2017	2016	2017
IRPJ	96.363,43	1.464.677,32	87814,162	1.399.462,71
CSLL	43.934,56	530.089,64	43.934,57	479.078,83
PIS	102.465,68	320.123,08	102.465,68	320.123,08
COFINS	471.963,14	1.474.506,29	471.963,14	1.474.506,29
Total	714.726,81	3.789.396,33	706.177,55	3.673.170,91

Fonte: Dados Coletados (2018)

Conforme apresentado na Tabela 18, optando pelo Lucro Real Anual a empresa em 2016 desembolsou 1,20% a menos, se comparando com o recolhimento trimestral, em 2017 a empresa teria recolhido 3,07% a mais se optasse pelo recolhimento trimestral.

3.3.2. Lucro Real Anual x Lucro Presumido

De acordo com a análise na sessão 3.3.1, deste trabalho, a empresa está adotando a forma menos onerosa para recolher seus tributos, quando comparado o Lucro Real Trimestral com o Anual, porém, na comparação do Lucro Presumido com o Lucro Real Anual, a situação reverte, ou seja, o Lucro Real Anual não é a forma de apuração mais vantajosa, conforme demonstrado na Tabela 19.

Tabela 19 - Análise comparativa entre Lucro Real Anual e o Lucro Presumido

Análise comparativa entre Lucro Real Anual e o Lucro Presumido				
	ANUAL		PRESUMIDO	
	2016	2017	2016	2017
IRPJ	87.814,16	1.399.462,71	148.359,45	711.699,57
CSLL	43.934,57	479.078,83	94.945,39	379.953,61
PIS	102.465,68	320.123,08	52.748,44	223.508,12
COFINS	471.963,14	1.474.506,29	243.454,35	1.031.575,94
Total	706.177,55	3.673.170,91	539.507,63	2.346.737,24

Fonte: Dados Coletados (2018)

Nesta situação, a empresa em 2016, por optar pelo Lucro Real Anual, recolheu a título de impostos federais, 23,60% a mais do que se tivesse optado pelo Lucro Presumido, em 2017 o desembolso total foi 36,11% a maior.

Entretanto, como já discorrido, a empresa, mesmo optante pelo Lucro Real, não utilizou de benefícios fiscais para reduzir o valor do IRPJ pago.

Na tabela 20 é apresentado o valor que a empresa recolheria caso tivesse usufruído do PAT.

Tabela 20 - Análise comparativa entre Lucro Real Anual e o Lucro Presumido com benefício do PAT

Análise comparativa entre Lucro Real Anual e o Lucro Presumido com benefício do PAT.				
	ANUAL		PRESUMIDO	
	2016	2017	2016	2017
IRPJ	87.814,16	1.399.462,71	148.359,45	711.699,57
PAT (4%)	(3.512,57)	(55.978,51)	-	-
CSLL	43.934,57	479.078,83	94.945,39	379.953,61
PIS	102.465,68	320.123,08	52.748,44	223.508,12
COFINS	471.963,14	1.474.506,29	243.454,35	1.031.575,94
Total	702.664,98	3.617.192,40	539.507,63	2.346.737,24

Fonte: Dados Coletados (2018)

Assim, ainda é visto que, mesmo com a redução do IRPJ por meio da utilização do PAT, o Lucro Presumido é o regime tributário menos oneroso para a empresa, economizando

cerca de 23% do valor desembolsado para pagamento de tributos federais em 2016 e 35% em 2017.

3.3.3.Frente aos estudos semelhantes

Em contradição às pesquisas correlatas a este trabalho, a empresa estudada, mostrou que o Lucro Presumido seria a melhor opção.

Em face as pesquisas análogas a esta, apresentadas no capítulo 2, subtítulo 2.4, vê-se que Lucro Real seria a opção mais vantajosa para as empresas comercializadoras e industriais, já consolidadas no mercado, diferente daquelas prestadoras de serviços, onde mostrou ser mais vantajoso o Lucro Presumido, ou seja, para as empresas de prestação de serviço, destacadas nas pesquisas dirigidas por Speck (2015) e Junckes (2017), viu-se que o Lucro Presumido é a melhor opção. Diferente das pesquisas realizadas por Gaidzinsk (2014), Gonçalves (2005) e Zanatta e Neto (2006) que, ao analisar o faturamento de uma empresa industrial, uma comercial e outra indústria de pequeno porte, respectivamente, conclui-se que o Lucro Real seria a opção mais vantajosa.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização deste estudo proporcionou uma intensa relação entre teoria e prática contábil e fiscal, bem como trouxe uma visão mais aprofundada sobre análise tributária de âmbito federal.

É de extrema importância que se faça um planejamento tributário bem estruturado, utilizando-se das escriturações contábeis da organização, bem como a legislação que fundamenta todas as formas de tributação legal.

O presente estudo desenvolveu um comparativo na aplicabilidade da tributação com base no Lucro Real e com base no Lucro Presumido, com vistas à diminuição dos tributos que podem refletir, diretamente, no resultado da empresa objeto deste estudo.

Inicialmente, questionou-se se o Lucro Real seria de fato, a opção que permite a empresa C&O Solar desembolsar o mínimo possível a título de impostos federais.

Por meio da análise dos dados apresentados no capítulo 3 deste trabalho, tornou-se possível responder se, o Lucro Real, adotado nos anos de 2016 e 2017, seria de fato a melhor opção para a empresa C&O Solar.

Ainda, por meio da análise dos dados extraídos das demonstrações contábeis da empresa, concluiu-se que a melhor forma de tributação para a empresa é o Lucro Presumido, ou seja, o regime atualmente adotado, não é o menos oneroso para a empresa, entretanto, observando as situações de mercado e analisando os balancetes de 2016 e 2017 da empresa, verifica-se um aumento significativo do faturamento entre os anos, isso significa que, em algum momento, não muito distante, o Lucro Real pode ser a melhor opção ou a única opção para a empresa.

Esta análise se desenvolveu com base nos regimes tributários definidos pela Lei nº 8.981 de 1995, art. 26., apenas com tributos de âmbito federal, sendo eles o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Os objetivos traçados no início deste trabalho, foram todos alcançados, uma vez que a empresa, até o presente momento, não havia efetuado qualquer estudo sobre os tributos federais incidentes no Lucro Real, para assim identificar a partir da análise tributária que o regime tributário adotado até 2017, não era o mais indicado à C&O Solar, que procura obter melhores resultados econômicos e minimizar o recolhimento de seus tributos.

As constantes alterações nas leis tributárias brasileiras, também tornaram o processo de pesquisa mais moroso, uma vez que para chegar a uma conclusão, existiu a necessidade de analisar as leis desde sua constituição até o texto que vigora.

Este estudo mostrou o quão relevante é o Planejamento Tributário de uma organização, uma vez permite a minimização do ônus tributário de forma lícita.

Para trabalhos futuros, recomenda-se analisar as operações de empresas do mesmo ramo para verificar o impacto da isenção dos tributos dirigidos pelos Projetos de Lei nº 167 e nº 8.322/17, caso venham entrar em vigor.

REFERÊNCIAS

ANDRÉ MAFRA. Engehall. **As 5 maiores fontes de energia no Brasil - TOP Five**. 2017. Disponível em: <<http://www.cursodeeletricista.net/as-5-maiores-fontes-de-energia-do-brasil-top-five>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724**: informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação. 2. ed. Rio de Janeiro, 2005. 9 p.

BRASIL. Decreto (2003). nº 3000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF, 26 mar. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 31 mar. 2018.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 mar. 2018.

_____. Receita Federal. Ministério da Fazenda. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

_____. Código Tributário Nacional: Lei nº. 5.172 de 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> Acesso em: 19 de mar. 2018

_____. Lei (1995) nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Senado Federal, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 12 nov. 2017.

_____. Lei (1998) nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 12 jan. 2018.

_____. Decreto-lei (1977) nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De11598.htm>. Acesso em: 03 mar. 2018.

_____. Lei (1996) nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. Lei (2002) nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o

pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 14 fev. 2018.

_____. Lei (2003) nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm>. Acesso em: 12 dez. 2017.

_____. Lei (1995). nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 03 mar. 2018.

_____. Lei (2003) nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/110.833.htm>. Acesso em: 20 fev. 2018.

_____. Receita Federal. Cetad - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil: Análise por tributos e bases de incidência.** 2017. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. Lei (1995) nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera A Legislação Tributária Federal e Dá Outras Providências. [Brasília], 20 jan. 1995. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8981.htm>. Acesso em: 17 mar. 2018

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 02 out. 2017.

_____. Decreto (1991) nº 5, de 14 de janeiro de 1991. Regulamenta a Lei Nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que trata do Programa de Alimentação do Trabalhador, revoga o Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976 e dá outras providências. Brasília, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0005.htm>. Acesso em: 23 jan. 2018.

_____. Decreto (1996) nº 5, de 23 de dezembro de 1996. Dá nova redação ao caput do art. 4º do Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991, que dispõe sobre o Programa de Alimentação do Trabalhador. Brasília, Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1996/d2101.html. Acesso em: 23 jan. 2018.

_____. Instrução Normativa (2002) nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Brasília, 21 nov. 2002. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>>. Acesso em: 03 nov. 2017.

_____. Instrução Normativa (2003) nº 306, de 12 de março de 2003. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados a pessoas jurídicas por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal. Brasília, 12 mar. 2003. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15195&visao=anotado>

_____. Instrução Normativa (2006) nº 608, de 09 de janeiro de 2006. Dispõe sobre o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples). Brasília, 09 jan. 2006. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15540&visao=anotado>

BRASÍLIA. João da Silva Medeiros Neto. Câmara dos Deputados. **Tributos cumulativos**. 2001. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/arquivos-pdf/pdf/108559.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2018.

BORGES, H. B. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR: economia de impostos, racionalização de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Rodrigo. **Tributos: origem e evolução: Breve abordagem histórica sobre a evolução dos tributos**. 2015. Disponível em:

<<https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

FEDERAÇÃO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Conjuntura Econômica: Carga tributária brasileira por setores**. 2016. Disponível em:

<<http://www.firjan.com.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=2C908A8F4EB14A4C014EB723DDAE49A7>>. Acesso em: 12 dez. 2017.

GAIDZINSKI, Jessica Loch. **Planejamento tributário: um estudo de caso em uma indústria**. 2014. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, Isabela Lopes. **Apuração do PIS e da COFINS pelas modalidades do lucro presumido e lucro real**, 2005, 69 páginas. Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

HIROMI HIGUCHI (Paraná). **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 2017. Disponível em: <<http://www.crcsp.org.br/portal/publicacoes/livros/imposto-de-renda-das-empresas.pdf>>. Acesso em: 05 ago. 2017.

JUNCKES, Eleonora Gracy. **Lucro Real x Lucro Presumido: Opção menos onerosa para uma empresa prestadora de serviços de Comunicação**. 2017. 57p. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.

LIMA, Francinei de Borges; DUARTE, Ana Maria da Paixão. **Planejamento tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva**. Qualitas: Revista Eletrônica, Campina Grande, v. 1, n. 6, p.01-24, 2007. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/106>>. Acesso em: 08 dez. 2017.

MORESI, E. A. D.. **Metodologia da Pesquisa 2003** (Apostila de Curso).

NASCIMENTO, Marcelo. **Fatores determinantes da mortalidade de micro e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador**. 2011. 95 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Administração, Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2011. Disponível em: <<https://www.riuni.unisul.br/handle/12345/410>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

NEILA JAÉN. **Organização Para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Ed.). América Latina e o Caribe: A receita tributária tem ligeiro crescimento, mas permanece bem abaixo dos níveis da OCDE**. 2016. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>>. Acesso em: 25 abr. 2017.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. São Paulo: Frase Editora, 2005

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

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

PORTAL SOLAR LTDA. – ME (São Paulo). **Como está a situação da energia solar no Brasil**. 2016. Disponível em: <<https://www.portalsolar.com.br/blog-solar/energia-solar/como-esta-a-situacao-da-energia-renovavel-no-brasil.html>>. Acesso em: 06 abr. 2018.

RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2004.

RECEITA FEDERAL. **Dados Setoriais 2008/2012**. 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/dados-e-informacoes-setoriais-2008-a>>

2012.xlsx/view>. Acesso em: 25 mar. 2018.

SEBRAE-MT (Mato Grosso). **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. 2014. Disponível em:

<<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

SPECK, Rafael Macarini. **Contabilidade da construção civil: aspectos contábeis e fiscais conforme legislação tributária e sob o enfoque do CPC 17 – contratos de construção**. 2011. 126 p. Orientador: Fernando Marcos Garcia. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

SEBRAE (2007). **Fatores Condicionantes e Taxas de Sobrevivência e Mortalidade das Micro e Pequenas Empresas no Brasil**. Brasília. 2007. Disponível em:

[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/\\$File/NT00037936.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/$File/NT00037936.pdf)

SEBRAE-MG. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. 2014.

Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 24 jul. 2014.

SILVA, Marise Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno pedagógico. Florianópolis: UDESC, 2002.

SILVA, Sílvia Andréia da (Ed.). **LUCRO REAL: Estimativa mensal com levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução**. 2012. Disponível em:

<http://www.econeteditora.com.br/boletim_imposto_renda/ir-12/Boletim-21/irpj_lucro_real.php>. Acesso em: 14 abr. 2018.

STEAGALL, Merula; LOO, Theo van Der; BRITTO, Antônio (Org.). **Cartilha sobre uso de incentivos fiscais**. 2015. Disponível em:

<<http://www.fecomercio.com.br/institucional/biblioteca/cartilhas>>. Acesso em: 30 jan. 2018.

ZANATTA, Dilson; NETO, Ricardo Maroni. **Algumas considerações sobre o planejamento tributário: uma comparação por meio de simulação entre o Simples, o Lucro Presumido e o Lucro Real**. *Revista de Ciências Gerenciais*. v.10, n.12, p.16-24, 2006