

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SIRLENE CIECHOVICZ DE CASTRO

**ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS DIFERENTES FORMAS DE TRIBUTAÇÃO
PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS AGROPECUÁRIOS**

**SEBERI
2015**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SIRLENE CIECHOVICZ DE CASTRO

**ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS DIFERENTES FORMAS DE TRIBUTAÇÃO
PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS AGROPECUÁRIOS**

**SEBERI
2015**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS DIFERENTES FORMAS DE TRIBUTAÇÃO
PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS AGROPECUÁRIOS**

**Monografia apresentada ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal de Santa
Catarina como requisito parcial à obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.**

Orientador: Professor Dr. Sérgio Murilo Petri

SEBERI

2015

SIRLENE CIECHOVICZ DE CASTRO

**ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS DIFERENTES FORMAS DE TRIBUTAÇÃO
PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS AGROPECUÁRIOS**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovada em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Professor Dr. Sérgio Murilo Petri
Orientador

Professores que compuseram a banca:

Professor Dr. Leonardo Flach

Professor Dr. Luiz Felipe Ferreira

Seberi, 10, dezembro de 2015

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha família, meus irmãos que sempre estiveram presentes em todos os momentos em que precisei de apoio, força, coragem e incentivo para seguir em frente. Vocês estão presentes em cada uma de minhas conquistas, muito obrigada do fundo do meu coração.

AGRADECIMENTO

Agradeço primeiramente a Deus por esta oportunidade de buscar a formação acadêmica tão sonhada, sei que esta sempre ao meu lado, me dando força e coragem para seguir em frente, procurando sempre trilhar os melhores caminhos; e é ele que me da serenidade e sabedoria para enfrentar todos os obstáculos nesta caminhada.

Aos meus familiares, que estão sempre ao meu lado demonstrando compreensão, companheirismo e me incentivando a cada dia. Agradeço em especial e de coração em memória a meu pai que foi meu grande incentivador, vou levar sempre comigo o grande exemplo de caráter honestidade, simplicidade, humildade e alegria que ele deixou, sei que mesmo não estando mais aqui, é ele que me da força e coragem para seguir em frente e para continuar tentando buscar sempre o melhor a cada dia.

Em especial ao meu orientador o professor Dr. Sérgio Murilo Petri, pela dedicação, empenho, colaboração, incentivo, paciência e compreensão durante a realização de todo o trabalho, agradeço de coração, pois, este nosso trabalho é para mim a realização do meu sonho.

Agradeço também aos demais professores do curso; e a todos os tutores a distancia e aos presenciais pela contribuição de cada um na minha formação, por todos os momentos difíceis que juntos passamos, pelos incentivos que sempre me deram para que seguisse em frente.

Agradeço em especial também ao proprietário da empresa estudada Sr. Cleber Renato Zortea, que me ajudou dispondo os dados de sua empresa, para que esse trabalho se tornasse possível e por toda a dedicação empenho força e incentivo que me repassou.

Agradeço de coração aos meus colegas pela amizade, apoio, companheirismo, lealdade nas horas em que eu mais precisei, sempre pude contar com eles, estas lembranças jamais serão esquecidas, sou grata por todos os momentos que passamos juntos.

Sou grata de coração a todas as pessoas que fizeram parte dessa caminhada e que contribuíram para que este sonho se tornasse realidade.

EPÍGRAFE

“O maior líder é aquele que reconhece sua pequenez, extrai força da sua humildade e experiência da sua fragilidade...”.

Augusto Cury

RESUMO

CASTRO, Sirlene Ciechovicz de. **Análise Comparativa entre as diferentes formas de tributação para uma Empresa Prestadora de Serviços agropecuários**. 2015, 112f. Monografia (Ciências Contábeis). Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

Com as dificuldades encontradas pelo ramo empresarial, que são trazidas pela problemática questão dos tributos, que aliadas a uma realidade local e regional de cidade pequena, com poucas famílias que acaba interferindo na demanda do trabalho; assim, diante de uma realidade que apresenta uma demanda pequena e um elevado custo para as empresas, não restam dúvidas de que, cada vez mais é preciso estar preparado e buscar estratégias de gestão eficaz, para se manter em operação diante dessa realidade, na qual a concorrência esta presente de maneira intensa. Com base nesse contexto, a presente pesquisa tem como objetivo geral analisar, dentre os regimes de tributação em que se enquadra a empresa prestadora de serviços agropecuários, observando qual enquadramento é mais vantajoso financeiramente; a fim de reduzir despesas na prestação de serviços por meio da redução da carga tributária. Nesta pesquisa foi usado como instrumento metodológico o estudo de caso na empresa Zortea Consultoria Agronômica Ltda. – ME, assim, na busca de tais resultados utilizou-se uma metodologia bibliográfica e documental, onde, foram extraídos os demonstrativos e relatórios com informações do setor contábil, relatório do faturamento, e a Demonstrações do Resultado do Exercício dos anos de 2012, 2013 e 2014, bem como a folha de pagamento do mesmo período, permitindo a comparabilidade dos dados. Como resultado da pesquisa, obteve-se a possibilidade de enquadramento permitida pela legislação vigente, para as opções do lucro presumido e lucro real, nos quais, após, feito o comparativo entre os dois regimes de tributação, foi constatado que a opção mais vantajosa financeiramente para a empresa no período analisado foi à opção pelo lucro presumido.

Palavras-chave: Empresa Prestadora de Serviços Agropecuários. Planejamento Tributário. Formas de Tributação.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico1: Evolução dos Custos/Despesas nos anos de 2012, 2013 e 2014.....	59
Gráfico 2: Comparativo da variação dos Custos/Despesas mensal referente aos anos de 2012, 2013 e 2014.....	59
Gráfico 3: Evolução do valor apurado pelo Lucro Presumido entre os anos de 2012 a 2014.....	88
Gráfico 4: Evolução do valor apurado pelo Lucro Real entre os anos de 2012 a 2014.....	89
Gráfico 5: Comparativo dos valores apurados entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real nos anos de 2012, 2013 e 2014.....	90
Gráfico 6: Comparativo entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real no ano de 2012.....	91
Gráfico 7: Comparativo entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real no ano de 2013.....	92
Gráfico 8: Comparativo entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real no ano de 2014.....	93
Gráfico 9: Comparativo do valor total apurado no período entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real.....	94

LISTA DE QUADROS

Quadro 1; Percentuais para a base de cálculo do IRPJ critério estimativa.....	39
Quadro 2: Percentuais para a base de cálculo da CSLL na modalidade lucro presumido.....	40
Quadro 3: Comparação entre as vantagens e desvantagens das modalidades.....	52
Quadro 4: pesquisas correlatas e similares.....	53

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Faturamento em (R\$) referente aos anos de 2012, 2013 e 2014.....	56
Tabela 2 Demonstração do Resultado do Exercício encerrada em 31/12/2012, 31/12/2013 e 31/12/2014.....	57
Tabela 3: Custos/Despesas referente aos anos de 2012, 2013 e 2014.....	58
Tabela 4: Pró-Labore referente aos anos de 2012, 2013 e 2014.....	60
Tabela 5: Demonstrativo de cálculo do IRPJ – ano 2012.....	62
Tabela 6: Demonstrativo de cálculo da CSLL – ano 2012.....	63
Tabela 7: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2012.....	63
Tabela 8: Demonstrativo de Cálculo do ISS – ano 2012.....	64
Tabela 9: INSS sobre o Pró-Labore – ano 2012.....	64
Tabela 10: Demonstrativo de cálculo do IRPJ – ano 2013.....	65
Tabela 11: Demonstrativo de cálculo da CSLL – ano 2013.....	66
Tabela 12: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2013.....	66
Tabela 13: Demonstrativo de Cálculo do ISS – ano 2013.....	67
Tabela 14: INSS sobre o Pró-Labore – ano 2013.....	67
Tabela 15: Demonstrativo de cálculo do IRPJ – ano 2014.....	68
Tabela16: Demonstrativo de cálculo da CSLL – ano 2014.....	69
Tabela 17: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2014.....	70
Tabela 18: Demonstrativo de Cálculo do ISS – ano 2014.....	70
Tabela 19: INSS sobre o Pró-Labore – ano 2014.....	71
Tabela 20: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – Balancete de Suspensão ou Redução – ano 2012.....	73
Tabela 21: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ – Estimativa mensal – ano 2012.....	74
Tabela 22: Demonstrativo de Cálculo da CSLL – Estimativa mensal – ano 2012.....	75
Tabela 23: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – anual – ano 2012.....	76
Tabela 24: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2012.....	76
Tabela 25: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – Balancete de Suspensão ou Redução – ano 2013.....	77
Tabela 26: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ – Estimativa mensal – ano 2013.....	78

Tabela 27: Demonstrativo de Cálculo da CSLL – Estimativa mensal – ano 2013.....	79
Tabela 28: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – anual – ano 2013.....	79
Tabela 29: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2013.....	80
Tabela 30: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – Balancete de Suspensão ou Redução – ano 2014.....	81
Tabela 31: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ – Estimativa mensal – ano 2014.....	82
Tabela 32: Demonstrativo de Cálculo da CSLL – Estimativa mensal – ano 2014.....	83
Tabela 33: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – anual – ano 2014.....	84
Tabela 34: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2014.....	84
Tabela 35: Valor total apurado anualmente e o total no período pelo Lucro Presumido.....	85
Tabela 36: Valor total apurado anualmente e o total no período pelo Lucro Real.....	86
Tabela 37: Comparativo dos valores apurados entre Lucro Presumido e Lucro Real....	87

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BRICS	Ass. de países: Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
BNT	Bônus do tesouro Nacional
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.
CGSN/SE	Comitê Gestor do Simples Nacional
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPF	Cadastro de Pessoa Física
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CT	Código Tributário
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
Embrapa	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
EPP	Empresa de Pequeno Porte
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Inter Estadual e Intermunicipal e de Comunicações
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Imposto Sobre Serviço
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LALUR	Livro de apuração do Lucro Real
ME	Microempresa
Nº	Número

NTN	Notas do Tesouro Nacional
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PND	Programa Nacional de Privatização
RIR/99	Regulamento do Imposto de Renda, de 1999
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
Simplex Nacional	Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno porte
SRF	Secretaria da Receita Federal
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 TEMA E PROBLEMA	18
1.2 OBJETIVOS	20
1.2.1 Objetivo Geral	20
1.2.2 Objetivos Específicos	20
1.3 JUSTIFICATIVA	20
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA	23
1.4.1 Enquadramento Metodológico	23
1.4.2 Procedimentos Metodológicos	26
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	26
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	27
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	28
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	28
2.2 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	30
2.2.1 Leis, Tratados, Convenções Internacionais e Decretos.	31
2.3 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	33
2.3.1 Lucro real	33
2.3.2 Lucro Real trimestral	37
2.3.3 Lucro Real Anual	38
2.3.4 Pagamento por Estimativa	38
2.3.5 Pagamento por Balancete de Suspensão ou Redução	40
2.3.5 Compensação de prejuízos fiscais e não operacionais (para Imposto de Renda)	41
2.3.6 Lucro presumido	42
2.3.7 Simples Nacional	45
2.3.8 Lucro Arbitrado	49
2.3.9 Vantagens e desvantagens das modalidades	51
2.3.10 Pesquisas correlatas e similares	53
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISES DOS RESULTADOS	55
3.1 HISTÓRICO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO	55

3.1.1 Apresentação dos Dados	56
3.1.2 Demonstrativo de cálculo pelo regime de tributação Lucro Presumido em 2012 60	
3.1.3 Demonstrativo de cálculo pelo regime de tributação Lucro Real em 2012....	71
3.1.4 Lucro Presumido.....	85
3.1.5 Lucro real	86
3.1.6 Comparativo entre os dois regimes de tributação: Lucro Presumido e Lucro Real 86	
3.2 ANÁLISES DOS RESULTADOS.....	87
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	96
REFERÊNCIAS.....	99
ANEXOS	103
ANEXO I – DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006.....	104
ANEXO II – DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006.....	105
ANEXO III – DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006....	106
ANEXO IV – DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006....	107
ANEXO V - DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006.	108
ANEXO VI - (INCLUÍDO PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 147, DE 2014) (PRODUÇÃO DE EFEITO).....	111
TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE EMPRESA	
112	

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de reduzir a elevada carga tributária brasileira de forma lícita dentro das empresas é de vital importância, tanto para a sobrevivência como para o desenvolvimento do ramo empresarial. Segundo Müller (2011) no Brasil existem em torno de oitenta diferentes taxas, impostos e contribuições sendo considerado o país com a carga tributária mais elevada dentre os países em desenvolvimento, uma onerosa carga tributária que é sentida pela sociedade em todos os seus segmentos, principalmente nas empresas prestadoras de serviços, nas quais esta carga tributária reflete negativamente, levando grande parcela de suas receitas, obrigando assim os gestores a buscarem novas estratégias de gestão visando sua sobrevivência no mercado.

A carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo e segundo Müller (2011) todos nós, tanto pessoas jurídicas como pessoas físicas, direta ou indiretamente, somos contribuintes desses encargos, o que pode ser constatado através do estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o qual indica que em 2012 o brasileiro pagou em média R\$ 8.230,31, sendo que, a carga tributária brasileira em 2012 chegou a 36,27% do PIB, superando o índice de 2011 que foi de 36,02%, a arrecadação tributária em 2012 chegou a R\$ 1,59 trilhões, contra 1,49 trilhões registrado em 2011, conforme indica IBPT Carga Tributária de 2012.

Nesse sentido, considerando a importância da atividade agropecuária em nosso país, a qual é desenvolvida na área rural, na qual se destacam a pecuária, a agricultura e também as atividades extrativas que têm por finalidade atender o mercado de matéria prima e de alimentos, segundo estudo feito pelo IBGE à atividade agropecuária em 2013, comparativamente a 2012, foi responsável por 7,0% da expansão do Produto Interno Bruto – PIB do período, enquanto a indústria 1,3% e os serviços 2,0%, sendo que a agropecuária e os serviços tiveram um aumento na participação do PIB de 5,7% e 69,4% respectivamente, enquanto que a indústria teve uma redução de 24,9%, conforme IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2013). O setor agropecuário hoje desempenha um papel muito importante no cenário econômico e está em constante evolução, muitas vezes o produtor não consegue acompanhar esse

desenvolvimento por falta de recursos para buscar um acompanhamento técnico que possa orientá-lo diretamente na propriedade, assim cabe ao técnico ou profissional procurar, através da redução de seus custos, facilitar o atendimento dessa carência junto ao produtor, buscando oferecer um preço mais competitivo na prestação dos serviços.

Sabe-se que nos dias de hoje, no mercado competitivo, cada vez o empresário precisa estar mais preparado, procurando estar no mínimo ao lado de seus concorrentes e para isso ele precisa conhecer seu próprio negócio e a sua realidade. Manter uma empresa e trazer qualidade e preços acessíveis aos consumidores não é tão simples, pois, os custos de uma empresa são muitos e é importante que eles sejam planejados; assim, é extremamente importante que o empresário procure encontrar quais são os custos de sua empresa, comprovando quais se pode reduzir, para isso, ele pode procurar desenvolver um planejamento tributário, que segundo Casagrande e Petri (2012, p.36) “têm por finalidade economizar tributos o quanto possível, reduzindo a carga Tributária para valor realmente exigido em cada uma das legislações específicas de cada tributo”, assim, ele poderá de maneira legal e honesta procurar reduzir seus custos, visto que, existe a possibilidade de escolher a forma mais adequada para cumprir com suas obrigações fiscais, sendo possível tentar encontrar aquela que mais se encaixe e menos onere sua empresa.

1.1 Tema e Problema

As dificuldades encontradas no ramo empresarial brasileiro são muitas e se intensificam na medida em que há mudanças em alguns fatores, como localização, demanda e atividade, nas quais o empresário precisa estar preparado para lidar com todos esses fatores e enfrentar um mercado que requer cada vez mais qualidades nos serviços e/ou produtos oferecidos, assim, conseguir fazer com que uma empresa permaneça no mercado diante de uma realidade, na qual há pouca demanda, ou uma demanda limitada, por se tratar de uma cidade pequena com poucas famílias; e disputando mercado na grande maioria das vezes com quem oferece os mesmos serviços de forma gratuita ou cobrando um valor muito baixo, surge assim, a extrema

necessidade de buscar a redução dos custos, para assim poder buscar uma melhor qualidade nos serviços, procurando manter-se nesse mercado.

Dentro dessa realidade torna-se um fator decisivo a redução dos custos, assim, é extremamente importante que o empresário procure saber quais custos ele pode reduzir, aonde surge à possibilidade de buscar tal redução pela modalidade de tributação que mais se encaixe e menos onere sua empresa dentro da sua realidade, assim, ele poderá procurar dentre as alternativas possíveis, encontrar aquela que traga o menor custo para sua empresa; pois, de acordo com Müller (2011, p.22) o empresário ou “contribuinte tem o direito de estruturar seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive do custo com impostos”.

E ainda, o mesmo autor relata que o planejamento tributário é uma atividade empresarial estritamente preventiva, que tem como fator a análise do tributo, tendo como objetivo identificar e projetar os atos e os fatos tributáveis e seus efeitos, procurando comparar os prováveis resultados para os diversos procedimentos possíveis, de maneira que consiga encontrar a alternativa que menos onere a empresa sem extrapolar o campo da licitude.

Assim, o presente trabalho leva em consideração uma empresa prestadora de serviços de Elaboração Projetos e Serviços de Agronomia e Consultoria às Atividades Agrícolas e Pecuárias; Preparação de Documentos, Elaboração de Laudos e Serviços de Licenciamento Ambiental, Atividades de paisagismo, Atividades veterinárias e serviços de Assessoria e Assistência Química, (Pública ou Particular), na qual será realizado um Planejamento Tributário, procurando, ver em qual dos regimes tributários se enquadra melhor a empresa, isso para o Estado do Rio Grande do Sul. Buscando responder a seguinte questão:

Em qual das formas tributária melhor se enquadra a empresa prestadora de serviços Zortea Consultoria Agrônômica Ltda. - ME com o menor ônus tributário?

1.2 Objetivos

No presente trabalho busca-se atingir os seguintes objetivos.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar dentre os regimes de tributação em qual se enquadra a empresa prestadora de serviços agropecuários, observando qual enquadramento será mais vantajoso financeiramente; a fim de reduzir despesas na prestação de serviços por meio da redução da carga Tributária.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar os dados contábeis da empresa referente ao período compreendido entre janeiro de 2012 a dezembro de 2014;
- Determinar quanto é recolhido nos anos de 2012, 2013 e 2014 em cada uma das formas tributárias em que a empresa se enquadra;
- Identificar por tabelas comparativas, qual dentre os enquadramentos permitidos, traz maior economia de imposto para a empresa, em cada um dos anos e no período analisado.

1.3 Justificativa

Este trabalho justifica-se inicialmente pelo fato de se saber em qual das formas tributárias se enquadram os serviços agropecuários, buscando encontrar aquela que mais se encaixe e menos onere a empresa, para assim conseguir reduzir seus custos de forma legal e honesta, sem que haja uma interferência na qualidade dos referidos serviços, procurando não perder mercado, pois, hoje este serviço é praticamente barrado no mercado por seus concorrentes que na maioria são cooperativas, EMATERS, empresas que estão a tempo no mercado e aventureiros que prestam tais serviços de forma gratuita ou cobram valor risório, ou seja, que fazem sempre o menor preço.

Nessas condições, sabendo que o setor agropecuário desempenha um papel muito importante no cenário econômico e segundo a Embrapa (2012), a atividade agropecuária no Brasil representa 8% do PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro, gerando emprego para aproximadamente 10% da população economicamente ativa do país, conforme Ortsen (2012). Na realidade, na atividade agropecuária hoje nota-se cada vez mais uma carência de acompanhamento técnico junto à propriedade rural, pois, essa atividade vem em constante evolução, com novas tecnologias e atividades que contribuem no desenvolvimento rural, porém, para que o produtor possa ter êxito na atividade é importante ter um acompanhamento de técnico responsável na área, para que ele possa ter um melhor direcionamento na área que pretende instalar.

Neste sentido, reconhecendo a importância e a necessidade de um acompanhamento técnico levado junto à propriedade rural na qual de um lado, na grande maioria das vezes o produtor não consegue buscar esse acompanhamento por falta de recursos, e de outro, o técnico encontra dificuldade de oferecer tal acompanhamento a preço mais acessível sem se onerar demais, assim é importante que o técnico ou o empresário procure reduzir seus custos, como forma de poder oferecer um preço mais competitivo, facilitando assim a prestação desse serviço para o produtor. Aqui depara-se com a necessidade do empresário ou técnico estar preparado para enfrentar todos esses fatores, dentro de uma realidade local e regional, de cidade pequena com poucas famílias, que acabam interferindo na demanda do trabalho, assim, diante de uma demanda limitada e uma concorrência intensa, se torna extremamente importante buscar a redução dos custos na prestação dos serviços agropecuários sem precisar interferir na qualidade dos mesmos e isso pode ser possível pela redução das despesas fiscais, nas quais se tem a possibilidade buscar o regime de tributação que mais se encaixe e menos onere a empresa. Neste ponto se destaca a grande importância que o planejamento tributário assume dentro da empresa como parte integrante e indispensável na tomada de decisão, visando, além da manutenção do lucro, a elaboração e definição de metas para garantir a continuidade do empreendimento, conforme Müller (2011).

Para Fabretti (2009, p. 8) “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e

as alternativas legais menos onerosas, denominam-se Planejamento tributário”. Enquanto que, para Oliveira (2009, p.201) “O planejamento tributário realizado antes da ocorrência do fato gerador é conhecido como elisão fiscal [...]”.

Ainda, segundo Oliveira (2009) a elisão fiscal é um procedimento legalmente autorizado, que ajuda a lei Tributária a alcançar sua finalidade extra fiscal, quando presente, na qual são utilizados meios legais para a busca da descaracterização do fato gerador do tributo, dessa forma ela pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, pois, é uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável.

Nessa perspectiva busca-se, dentro de ações planejadas, diminuir os impactos dos tributos, de forma que não venham a infringir a lei, e uma das alternativas legais encontradas estando em conformidade com a lei é o planejamento tributário, no qual estará se procurando dentre os enquadramentos tributários permitidos para os serviços agropecuários, aquele que venha a reduzir de forma legal e honesta, o valor dos tributos.

Será orçado com o auxílio da contabilidade o valor dos tributos, nos anos de 2012, 2013 e 2014, nos diferentes regimes de tributação em que a empresa prestadora de serviços agropecuários se enquadra, sendo, utilizado o planejamento tributário, para tentar encontrar aquele que traga maior economia com impostos para a empresa, visando levar a empresa prestadora de serviços Zortea Consultoria Agronômica Ltda. – ME a atuar no mercado de forma competitiva, visto que, esta pesquisa tem o intuito de demonstrar ao gestor da empresa qual regime de tributação melhor se encaixe na realidade da empresa, proporcionando benefícios como recolhimento de tributos de forma transparente e eficaz, possibilitando a redução do preço dos serviços aos consumidores, bem como proporcionar melhorias na qualidade dos mesmos, podendo atuar de forma competitiva frente a seus concorrentes e tendo a possibilidade de se expandir no mercado.

1.4 Metodologia da Pesquisa

Nesta seção será apresentado o enquadramento metodológico da pesquisa, os métodos e procedimentos utilizados para identificar em quais dos regimes de tributação se enquadra a empresa prestadora de serviços agropecuários, determinar quanto é recolhido em cada um dos regimes em que a ela se enquadra, bem como a técnica de análise dos conteúdos, a fonte e coleta de dados e também os procedimentos utilizados para o registro e análise dos dados da referida pesquisa.

1.4.1 Enquadramento Metodológico

Para o desenvolvimento da presente pesquisa é proposto o estudo de caso da empresa prestadora de serviços agropecuários Zortea Consultoria Agronômica Ltda. – ME. Desse modo, no tópico que segue são apresentados os métodos os quais foram utilizados para realização da mesma, ou seja, aqui são apresentados os procedimentos que se fazem necessários para a solução do problema. De acordo com Gil (2009, p. 54) o estudo de caso é:

O estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados. Nas ciências, durante muito tempo, o estudo de caso foi encarado como um procedimento pouco rigoroso, que servia apenas para estudos de natureza exploratória, porém hoje ele é encarado como um delineamento mais adequado para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, em que os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente percebido.

Segundo Lakatos e Marconi (2011), o estudo de caso alude ao levantamento com profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos; porém, é limitado, uma vez que se restringe ao caso que estuda, não podendo ser generalizado. Já para Triviños (1987, p.133) o estudo de caso “é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente”.

Nessa perspectiva cabe entender primeiramente sobre conhecimento científico, que de acordo com Zanella (adaptação VIEIRA; MORAES, 2013) é aquele que deriva da investigação metódica e sistemática da realidade, na qual se procura compreender a causa dos fatos e as leis que os conduzem, tem característica de verificabilidade, pois,

suas hipóteses podem ser confirmadas, não é um conhecimento definitivo, absoluto e final, visto que, está em constante renovação e construção.

Assim a ciência baseia-se no conhecimento científico, portanto, o objeto. A ciência é um conhecimento especial sobre a realidade, onde, segundo Galliano (1979, p.16 *apud* ZANELLA adaptação VIEIRA; MORAES, 2013 p.17) ciência “é o conhecimento racional, sistemático exato e verificável da realidade”.

De acordo com Goldemberg (1999, *apud* LINO, 2011 p.39) “a pesquisa científica exige, entre outras características, a criatividade a disciplina, a organização e a modéstia do pesquisador; deve-se levar em conta que ela lida sempre com confrontos”. Segundo Gil (2009, p.17):

Pesquisa é o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informações suficientes para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.

Em relação aos objetivos à pesquisa utilizada no presente estudo é caracterizada com exploratória e descritiva, que de acordo com Gil (2009, p. 41-42) “pesquisa exploratória: objetiva proporcionar maior familiaridade com o problema, procurando torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses; enquanto que, a pesquisa descritiva: objetiva a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então o estabelecimento de relações entre variáveis”. Para Triviños (1987, p.110) “a pesquisa descritiva busca descrever com exatidão os fatos e fenômenos de determinada realidade”.

Desse modo, com o intuito de responder o enunciado do problema da pesquisa, busca-se os objetivos por meio do desenvolvimento de uma pesquisa exploratória e descritiva, visando distinguir o comportamento dos tributos em cada uma das formas de tributação em que a empresa esta enquadrada.

Do ponto de vista da abordagem, a pesquisa empregada neste estudo se dá de forma quantitativa e qualitativa; pois, somente será possível o alcance dos objetivos pretendidos com a utilização integrada dos métodos. Assim, abordagem quantitativa dar-se-á a partir da leitura e interpretação dos relatórios fiscais e contábeis.

De acordo com Goldemberg (2004) a concretização integrada das pesquisas quantitativa e qualitativa autoriza ao pesquisador fazer um cruzamento de suas conclusões, alcançando maior confiança que seus dados não são produtos de um procedimento específico ou de alguma situação particular.

Vieira (1996 *apud* ZANELLA adaptação VIEIRA; MORAES, 2013) classifica a pesquisa quanto à abordagem em qualitativa e quantitativa. O autor define pesquisa qualitativa como aquela que se fundamenta, principalmente, em análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não utilização de um instrumento estático para a análise dos dados, sendo que, essa análise tem por base conhecimento teórico-empíricos que permitem atribuir cientificidade à pesquisa.

E ainda, segundo o autor a pesquisa quantitativa é caracterizada pelo emprego de instrumentos estatísticos na coleta e tratamento dos dados, e objetiva medir a relação entre as variáveis, nas quais o pesquisador parte de um plano preestabelecido, com hipóteses e variáveis definidas e procura medir e quantificar os resultados da investigação, elaborando-os em dados estatísticos.

O estudo de caso realizado na Microempresa prestadora de serviços agropecuários a qual esta sediada na cidade de Rodeio Bonito no Estado do Rio Grande do Sul e atua no mercado há quatro anos.

Os materiais utilizados na elaboração da pesquisa são materiais de fonte primária e matérias de fonte secundárias, ou seja, matérias que já foram abordados e discutidos anteriormente. Esta pesquisa é caracterizada como bibliográfica e documental. Dessa forma, buscou se primeiramente, um aprofundamento no tema com o intuito de viabilizar o estudo a ser pesquisado, iniciando com a busca por pesquisas e informações bibliográficas do assunto em livros, em artigos, na internet e na Legislação Tributária.

Assim, também buscou se a pesquisa documental, extraindo os demonstrativos e relatórios com informações do setor contábil, relatório do faturamento, e a Demonstrações do Resultado do Exercício dos anos de 2012, 2013 e 2014, bem com a folha de pagamento do mesmo período, permitindo a comparabilidade dos dados anual, em cada uma das formas de tributação que a empresa prestadora de serviços agropecuários se enquadra, atingindo assim o alcance dos objetivos traçados.

1.4.2 Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa será realizada por meio da coleta e análise de dados e informações fiscais e contábeis da empresa estudada do período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014.

Os dados e as informações serão coletados junto à empresa estudada e ao escritório contábil Tomazoni & Sperafico Serviços que é responsável pela contabilidade da referida empresa, após, serão realizados os cálculos e as análises através de tabelas e gráficos, nos diferentes regimes de tributação em que a empresa estudada se enquadra, sendo demonstrada a situação atual da empresa, ou seja, pela opção do lucro presumido; e as demais situações que serão calculadas e ainda, será feita a comparação das situações e posterior análises.

Ainda cabe destacar que para o cálculo dos tributos em relação à situação atual da empresa no período analisado, ou seja, pela opção do lucro presumido em 2014, foram segmentadas as receitas em receitas administrativas e receitas de responsabilidade profissional, sendo utilizados percentuais reduzidos para a base de cálculo do imposto e da contribuição social nas receitas referentes a venda administrativa do particular, ou seja, não é receita tributado a 32%, não precisa responsabilidade técnica, não é considerada de profissão regulamentada, sendo tributada com percentuais reduzidos para a base de cálculo, enquanto que as receitas que são de caráter profissional são tributadas a 32% (percentual normal), como exemplo os Laudos serviços de caráter profissional, ou seja, são serviços de profissão regulamentada com responsabilidade técnica do profissional com percentual de 32% para a base de cálculo, visto que são receitas referentes aos serviços de responsabilidade profissional.

1.5 Delimitação da Pesquisa

Esta pesquisa delimita-se na comparação dos regimes de tributação em que se enquadra a empresa prestadora de serviços agropecuários, os dados e as informações fiscais e contábeis, utilizados para o comparativo entre as formas de tributação, serão

somente do período compreendido entre janeiro de 2012 a dezembro de 2014, após, será feito o comparativo da situação atual da referida empresa, com as demais situações calculadas, para verificar qual seria o regime mais vantajoso de tributação para a empresa.

1.6 Organização da Pesquisa

Objetivando facilitar a compreensão, a presente pesquisa, foi organizada em quatro capítulos conforme segue:

No primeiro capítulo apresenta-se a contextualização, seguida pelo tema e problema da pesquisa, objetivo geral e os objetivos específicos; além, da justificativa que motiva a elaboração da pesquisa, a metodologia utilizada para o alcance dos objetivos, bem como, a delimitação da pesquisa; e por fim a forma de organização da pesquisa.

O segundo capítulo compreende a fundamentação teórica, onde serão abordadas as teorias sobre Sistema Tributário Nacional; Legislação Tributária; Leis, Tratados, Convenções Internacionais e Decretos; e também os Regimes de Tributação, abordando conceitos e a legislação atual em vigor.

E ainda no terceiro capítulo será apresentando, um breve histórico da empresa objeto de estudo, a sistemática de cálculos em cada um dos regimes de tributação em que a referida empresa se enquadra, nos anos de 2012, 2013 e 2014, sendo demonstrada e comparada cada situação; e ainda será evidenciado as vantagens e desvantagens da utilização dos regimes de tributação em relação as pesquisas correlatas e similares.

Já no quarto capítulo são apresentadas as conclusões obtidas pela pesquisa; e listadas as referências que serviram de bases para a elaboração da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A partir deste capítulo passa-se a apresentação da fundamentação teórica do estudo, abordando, a estrutura do Sistema Tributário Nacional, Legislação Tributária, Leis Tratadas, Convenções Internacionais e Decretos, além dos Regimes de Tributação seus conceitos e a legislação, com ênfase no sistema do Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional e Lucro Arbitrado, com base na legislação atual em vigor no Brasil.

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário é o conjunto de normas jurídicas tributárias que são harmonicamente pautadas e coordenadas entre si, que são subordinadas aos princípios fundamentais que as abrangem, dando coerência ao todo, conforme Casagrande e Petri (2012). Conforme Oliveira (2009, p. 56) o Sistema Tributário:

é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como as regras e principais normativos relativos a matéria Tributária. Os conceitos e institutos que o compõem jamais devem ser vistos de forma estática, mesmo porque eles devem ser aplicados em um conjunto dinâmico constituído pela realidade social, sistema econômico e critério de justiça.

E ainda, o mesmo autor relata que o Estado dotado de seu poder de império poderia utilizar-se da tributação de forma ilimitada, porém, como existem princípios e imunidades que são garantidos pelo ordenamento jurídico o exercício desse poder fica limitado, demarcando suas fronteiras.

Desse modo, a existência de um sistema tributário estará sempre vinculada à cobrança de tributos que devem fazer parte de um conjunto que esteja constantemente em consonância entre si, com normas que os regulamentam, limitando assim o poder do Estado de tributar livremente (OLIVEIRA, 2009).

Para Lazarin (1992, *apud* CASAGRANDE; PETRI, 2012, p.14) “sistema tributário é o conjunto de normas jurídicas que disciplinam o exercício de impor, fiscalizar e arrecadar todos os tributos do país, pelos entes políticos e órgãos públicos aos quais a

Constituição atribui competência tributária”. O Sistema Tributário Nacional está inserido na CF/88, no Título VI – Da Tributação e do Orçamento, no capítulo primeiro.

Conforme o artigo 146 da Constituição Federal/88 cabe a Lei Complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federado adotado cadastro nacional único de contribuinte (BRASIL, 1990).

A Constituição Federal determina a competência tributária de cada esfera de governo. Assim, cada ente político, União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, têm sua independência financeira, ou seja, o poder de tributar, desde que respeitando os princípios constitucionais, pois, cada um tem seu Sistema Tributário regendo seus tributos, que são suas fontes de recursos, para dar suporte a suas despesas (CASAGRANDE; PETRI, 2012).

O artigo 153 da CF/88 estabelece a União a competência para instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros, a exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados, sobre renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativos a

títulos ou valores imobiliários, sobre a propriedade territorial rural, e sobre grandes fortunas.

E o artigo 154 da CF/88 estabelece a competência da União para instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior desde que eles sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo própria dos discriminados na constituição; ainda, na iminência ou em caso de guerra externa, ela poderá ainda instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária os quais são supridos gradativamente, cessadas as causas de sua criação (BRASIL, 1990).

E ainda de acordo com o artigo 155 da CF/88 compete aos Estados e ao Distrito federal, instituir impostos sobre a transmissão causa *mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e comunicação, mesmo que as operações e prestações serviços dêem início no exterior e sobre propriedade de veículos automotores.

Segundo o artigo 156 da CF/88 compete aos municípios instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, sobre transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso e de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição e sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

2.2 Legislação Tributária

A Legislação Tributária compreende o estudo e a normatização das leis, tratados, convenções internacionais, decretos, e normas complementares que tratem, no todo ou em partes, sobre tributos e as relações jurídicas a eles relacionadas, conforme Oliveira et al. (2009).

Segundo o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que em seu artigo 96 conceitua “legislação Tributária” como:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (BRASIL, 1966).

De acordo com Balthazar (2012, p.64) a expressão “legislação Tributária”, pode ser compreendida como a Constituição e suas Emendas, leis complementares à Constituição, leis ordinárias da União, os Estados o Distrito Federal e os municípios, leis delegadas, medidas provisórias; decretos legislativos; resoluções do Senado; tratados e as convenções internacionais; decretos; e normas complementares.

Ainda segundo o mesmo autor “a competência Legislativa Tributária é dada pela Constituição Federal, no momento que ela atribui à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o direito para instituir e exigir tributos nos limites fixados, por ela” (BALTHAZAR, 2012, p.67).

Desse modo, a legislação é que constitui a fonte principal da obrigação tributária; pois, o tributo só pode ser criado e exigido em função de lei; ou seja, é por intermédio da lei que os tributos nascem, pois cabe somente à lei descrever quais são os fatos de conteúdo econômico capazes de gerar a obrigação tributária (COTRIM, 1997).

2.2.1 Leis, Tratados, Convenções Internacionais e Decretos.

Segundo o Código Tributário Nacional, art. 96, a legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares. De acordo com o artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN), somente a lei pode estabelecer:

- I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
 - II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 - VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (BRASIL, 1966).

O artigo 98 do CTN estabelece que os “tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. Já no artigo 99, que trata dos decretos, consta que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas na Lei”.

Assim, para que os tratados e as convenções internacionais tenham força de lei, eles precisam estar subordinados aos artigos 49, I e 84, VIII da Constituição, já os decretos que são de autoridade do poder executivo, devem buscar esclarecer e ampliar o entendimento da lei sem alterá-la, podendo trazer exigências de obrigação tributária acessória buscando facilitar o relacionamento do fisco-contribuinte, conforme Balthazar (2012).

Ainda de acordo com o artigo 100 do Código Tributário Nacional, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
 - II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
 - III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
 - IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
- Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (BRASIL, 1966).

Ainda as normas complementares integram a legislação tributária, os atos normativos são aqueles editados para regular aspecto de decretos, ou regulamentos, tais como portarias, circulares, instruções normativas entre outras, eles são de autoridades administrativas e deve obedecer à lei não podem ir além do que está expresso na lei ou no regulamento, pois, devem se destinar a sua fiel execução. Portanto, existe uma hierarquia legislativa, na qual não pode, de maneira nenhuma, a lei inferior alterar ou inovar a superior, obedecendo-se à ordem legal retro, sob pena de se interrogar a inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme Balthazar (2012).

2.3 Regimes de Tributação

Existem três tipos de tributação para as empresas, assim as pessoas jurídicas com fins lucrativos normalmente são tributadas pelo simples, lucro presumido ou lucro real, mas existe uma quarta “opção” que é o lucro arbitrado, que poderá ocorrer se houver algum problema nas condições normais, simples, lucro presumido ou lucro real (VEIGA, 2013, p.136-137).

Portanto, existem quatro regimes ou/ modalidades de tributação que são o Lucro Real, o Lucro Presumido, o Simples Nacional e o Lucro Arbitrado, no entanto cada um deles possui suas individualidades, com uma legislação própria como veremos detalhadamente nos tópicos que segue (BRASIL, 2014).

2.3.1 Lucro real

O Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração que é ajustado pelas adições, exclusões e compensações que são prescritas ou autorizadas pelo decreto RIR, conforme RIR/1999 em seu art. 247. Oliveira et al. (2009, p.225-226), conceituam Lucro Real como sendo:

O lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado de lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os ajustes do lucro líquido do período de apuração e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de apuração do Lucro Real (LALUR).

Para Fabretti (2009, p.202), o Lucro Real é um conceito fiscal e não um conceito econômico; pois, no conceito econômico, o lucro é o resultado positivo da soma algébrica de receita bruta de venda ou serviços, mais as receitas não operacionais, menos as devoluções e impostos; custos; despesas operacionais; e despesas não operacionais; ou seja, o resultado contábil (econômico), que Lei do IR denomina de lucro líquido.

O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional dos resultados não operacionais e das participações, conforme, o art. 248 do RIR/1999 (BRASIL, 1999).

Portanto, a contabilidade nos fornece o resultado contábil ou o lucro líquido e para encontrarmos o resultado fiscal é preciso fazer algumas modificações, ou seja, para fins de cálculos por meio do regime de tributação do lucro real, é necessário fazer alguns ajustes ou algumas adições, exclusões e compensações para poder assim, chegar ao valor que servirá de base para o cálculo do imposto (VEIGA, 2013).

Conforme art. 249 do RIR/1999, na determinação do lucro real, 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 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");

II – os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146, 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 (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);

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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);

V – as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea a do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);

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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII – as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII – as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX – o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);

X – as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);

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 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º) (BRASIL, 1999).

Já as exclusões e compensações estão no art. 250 do RIR/1999, no qual diz que na determinação do lucro real 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, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);

c) 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 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);

d) 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subseqüentes, 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º) (BRASIL, 1999).

Ainda, de acordo com o art. 299 do RIR/1999 as despesas operacionais consideradas dedutíveis dos custos devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo: as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, as

usuais ou normais ao tipo de transação ou atividade praticada pela empresa e também as gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiver.

Para fazer a opção pelo lucro real qualquer empresa poderá independente do faturamento do ano anterior, obrigatoriedade e opção de enquadramento, ou seja, independente do faturamento e em qualquer situação ela poderá optar pelo lucro real, até mesmo como uma possível forma de reduzir a carga tributária. Porém existem algumas situações nas quais a empresa é obrigada a tributar pelo lucro real (VEIGA, 2013). Conforme Lei nº 9.718/1998 art. 14 estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas que:

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; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

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, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (BRASIL, 1998).

Segundo Veiga (2013, p.90) “o período de a apuração do lucro real dar-se-á por apuração trimestral e apuração anual (com pagamento mensal por estimativa ou com base no balancete do período em curso balancete de suspensão ou redução)”.

De acordo com Oliveira et al. (2009, p.237) “se a opção for pela apuração trimestral, ela deve ser determinada em períodos de apuração que são encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado líquido de cada trimestre”.

Já a apuração anual, conforme Oliveira (2009, p.106), “compreenderá o período entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, sendo com base no lucro real anual apurado em 31 de dezembro”.

2.3.2 Lucro Real trimestral

No lucro real trimestral, a apuração do imposto de renda e contribuição social deve ser com base no resultado líquido de cada trimestre, esse resultado deve ser apurado mediante levantamento das demonstrações contábeis com observação das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, sendo ajustado pelas adições, exclusões e compensações, assim o valor encontrado será à base de cálculo (OLIVEIRA et al., 2009).

Ainda, de acordo com os mesmos autores, sobre a totalidade da base de cálculo aplica-se a alíquota normal de 15% para encontrar o valor do imposto e a alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 60.000,00 – limite trimestral. A CSLL é calculada a cada final de trimestre, pela alíquota de 9% sobre a base de cálculo (OLIVEIRA, 2009, p.122).

De acordo com Veiga (2013, p.91) a apuração pelo lucro real trimestral apresenta desvantagens comparando-se com a apuração anual, assim, as desvantagens são em relação à compensação de prejuízos e do adicional de 10% da alíquota do IRPJ, pois, no trimestre, somente se podem compensar no máximo 30% de prejuízo entre um trimestre e outro; e no adicional a desvantagem é que, se ultrapassar em cada trimestre R\$ 60.000,00 (20.000,00 por mês), mesmo que no final do ano o lucro for inferior a R\$ 240.000,00, se a empresa optou pela apuração trimestral também deverá recolher o IRPJ adicional de 10% no trimestre em que o lucro real ultrapassar R\$ 60.000,00, não existindo compensações com outros trimestres, em que a base de cálculo for inferior a R\$ 60.000,00.

Segundo Oliveira et al. (2009, p. 238) “o imposto de renda e a contribuição social a pagar, apurados em cada trimestre, poderão ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo, ou, então poderão ser pagos em três quotas mensais, com juros pela taxa Selic até o mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês”.

2.3.3 Lucro Real Anual

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real anual poderão efetuar a apuração do imposto de renda e da contribuição social através de duas formas ou critérios, pagamento mensal por estimativa ou com base no balancete do período em curso, balancete de suspensão ou redução, assim, se a escolha for a estimativa, será calculada mês a mês separadamente, com os mesmos percentuais do lucro presumido; já se a escolha for o balancete de suspensão ou redução será calculado cumulativamente, mês a mês, descontando-se do IRPJ e CSLL os valores já pagos até o mês anterior (VEIGA, 2013).

Ainda, de acordo com o mesmo autor, na comparação entre o lucro real trimestral e anual, o lucro real anual é mais vantajoso, principalmente por dois motivos: um é compensação integral de prejuízos dentro do ano, que no trimestral é limitada a 30% (trinta por cento) do lucro do trimestre; e o outro é o adicional de IRPJ, o qual no lucro real anual será sobre o lucro que exceder a R\$ 240.000,00 no ano.

2.3.4 Pagamento por Estimativa

A pessoa jurídica tributada com o lucro real, pela estimativa, deverá realizar os cálculos em cada mês separado, ou seja, utilizando o valor do mês e no caso do adicional de IRPJ 10% este deve ser sobre o valor que exceder a R\$ 20.000,00 no mês.

A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, sendo que, os percentuais serão aplicados sobre a receita bruta auferida mensalmente, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (BRASIL, 1996).

Segundo Oliveira et al. (2009, p. 239) “a base de cálculo do Imposto de Renda pago mensalmente, pelo critério de estimativa deverá ser calculado pela aplicação sobre a receita bruta de um dos percentuais citados abaixo”:

Quadro 1; Percentuais para a base de cálculo do IRPJ critério estimativa

Atividades da pessoa jurídica geradora de receita bruta – base de estimativas para os pagamentos mensais dos tributos do Imposto de Renda	Percentuais aplicáveis sobre a receita
Revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico, carburante e gás natural	1,6%
Venda de mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para consumo	8%
Prestação de serviços de transporte de cargas	8%
Prestação dos demais serviços de transportes	16%
Prestação de demais serviços em geral, para os quais não haja previsto percentual específico	32,0%
Prestação de serviços em geral por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas	16%
Instituições financeiras e entidades a ela equiparadas	16%

Fonte: Oliveira et al.(2009, p. 239)

Entende-se que há vários percentuais a serem aplicados a diversos ramos de atividades como destacadas no quadro nº 1. Entretanto, para pequenos prestadores de serviços os percentuais são reduzidos. Conforme Oliveira (2009, p.107):

A base de cálculo mensal para o imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, que tiver receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta mensal.

Entretanto, o percentual de 16% não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte de carga, pois estão sujeitas a 8%, nem às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas, que estão sujeitas a 32%, segundo Fabretti (2009).

Portanto, a base de cálculo do imposto de renda mensal no critério estimativa deverá ser calculada, pela aplicação de um dos percentuais que foram citados anteriormente no quadro nº 1 de acordo com o tipo de atividade, sobre a receita bruta.

Segundo Oliveira (2009, p. 108) para o cálculo do imposto e do adicional as alíquotas que devem ser aplicadas sobre a base de cálculo são as mesmas do imposto trimestral, ou seja, para o imposto a alíquota é 15% e a alíquota adicional de 10%, que será aplicada sobre a parcela do lucro estimado que exceder a R\$ 20.000,00 no mês.

Ainda, de acordo com o autor, se a pessoa jurídica tributada pelo lucro real optar pelo pagamento do imposto pela estimativa, deverá recolher também a contribuição

social nos mesmos critérios e o período compreenderá entre 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

Desse modo a base de cálculo da contribuição social no critério de estimativa deverá ser calculada pela aplicação de um dos percentuais abaixo, ou seja, do quadro nº 2, sobre a receita bruta mensal de acordo com o ramo de atividade da pessoa jurídica, sendo detalhado no quadro nº 2 a seguir:

Quadro 2: Percentuais para a base de cálculo da CSLL na modalidade lucro presumido

Tipos de comércio e serviços	Base de cálculo
Comércio/ Indústria	12,0%
Transporte de Carga	12,0%
Serviços em Geral	32,0%
Serviços Profissionais	32,0%
Transporte, exceto de carga	12,0%
Revenda Combustível	12,0%
Serviço hospitalar	12,0%
Serviço não profissional (faturamento de até R\$ 120.000,00 ano)	32,0%

Fonte: Veiga (2013)

Portanto, a contribuição social paga pela estimativa, deverá ser calculada pela aplicação de um dos percentuais citados acima no quadro nº 2, ou seja, 12% ou 32% conforme o ramo de atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta. O resultado encontrado será a base para fins de cálculo da CSLL, assim, sobre tal valor aplica-se a alíquota 9%.

Segundo Oliveira et al. (2009, p.243) “os recolhimentos mensais, com bases estimadas, são, na realidade, mera antecipação do contribuinte para os cofres da União, por conta do que será devido realmente a ser apurado pela contabilidade”.

2.3.5 Pagamento por Balancete de Suspensão ou Redução

A pessoa jurídica tributada com o lucro real, pelo balancete de suspensão ou redução, deverá realizar os cálculos com valor acumulado em cada mês, ou seja, o valor deve ser acumulado todo o mês, no decorrer do ano e o adicional de IRPJ, 10%, será sobre o lucro que exceder a R\$ 20.000,00 cada mês.

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, conforme art. 230 do RIR/1999 (BRASIL, 1999).

Segundo Oliveira (2009, p.109) “quando a soma dos valores já recolhidos for maior do que o IRPJ calculado com base no balancete do período em curso, a pessoa jurídica não precisará efetuar o recolhimento do imposto naquele mês, porém, se soma dos valores já recolhidos durante o ano for menor do que o calculado com base no balancete do período em curso deverá ser recolhido apenas a diferença entre esses valores”.

Ainda conforme o mesmo autor, quando do encerramento do exercício as pessoas jurídicas que optarem por essa forma de apuração deverão calcular o imposto com base no lucro real anual, apurado em 31 de dezembro, da mesma forma que à descrita para apuração trimestral do imposto e elaborar uma declaração de ajuste, assim, o saldo da diferença entre o imposto devido com base no lucro real anual e a somatória das importâncias pagas durante o ano será, quando positiva, paga em quota única até o último dia do mês de março do ano subsequente e se negativo, deverá ser compensada com o imposto devido do mês de janeiro do ano-calendário subsequente. E ainda, caso a pessoa jurídica acumular prejuízos fiscais desde o início do ano, não haverá necessidade de pagar o imposto, ficando, dispensada do recolhimento mensal desde que dispunha de escrituração contábil para comprová-lo e a contribuição social será semelhante ao imposto.

2.3.5 Compensação de prejuízos fiscais e não operacionais (para Imposto de Renda)

O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas pelo decreto - RIR, porém, o limite máximo, para a compensação, é de trinta por cento do lucro líquido ajustado, conforme art. 510 do RIR/1999.

Já os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma

natureza. De acordo com o art. 511 do RIR/1999 e ainda seu §1º menciona que “Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente” (BRASIL, 1999).

Oliveira et al. (2009, p.245) dizem que “de acordo com a legislação do Imposto de Renda, as pessoas jurídicas podem reduzir o lucro real apurado no período base, compensando prejuízos fiscais apurado em períodos-base anteriores, anuais ou trimestrais”. Os autores relatam ainda que: “o montante do prejuízo fiscal que pode ser objeto de compensação com o lucro real é aquele apurado e controlado no Livro de Apuração de Lucro real (LALUR)”.

Já para apuração do PIS/PASEP e da COFINS para pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá ser com a forma de incidência não cumulativa, com alíquotas mais altas tanto para o PIS como para o COFINS, porém, existe direito a deduções de créditos. Assim as alíquotas destas contribuições na modalidade não cumulativa são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, sobre o faturamento mensal e para cálculo dos créditos devem ser consideradas as deduções encontradas no artigo 30 da Lei nº 10.637/2002 (BRASIL, 2002), e art. 30 da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2003).

2.3.6 Lucro presumido

O lucro presumido consiste numa forma simplificada de apuração do lucro tributável para o imposto de renda e contribuição social admitida para determinadas pessoas jurídicas e firmas individuais; sendo, presumido porque, os cálculos são feitos por uma presunção de quanto seria o lucro tributável, conforme Oliveira et al. (2009).

Nesse regime de tributação os tributos são pagos, baseados no faturamento da pessoa jurídica e outras receitas, independente do resultado contábil e são recolhidos separadamente, com cálculos diferenciados para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e ainda, o imposto de renda e a contribuição social são apurados e pagos a cada trimestre, já o PIS e a COFINS são apurados e pagos mensalmente, conforme Veiga (2013). Conforme Oliveira et al. (2009, p.226) o lucro presumido:

é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos como o imposto de Renda e da contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real.

Para Fabretti (2009, p.219) o lucro presumido ou estimado também é um conceito tributário, pois, tem a finalidade de facilitar o pagamento do imposto, sem precisar recorrer ao lucro real apurado pela contabilidade, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre.

Conforme Lei nº 12.814/2013 art.13 a pessoa jurídica poderá optar pelo lucro presumido quando:

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

Segundo Oliveira et al. (2009. p. 229-230) são varias as atividades que não poderão optar pelo lucro presumido, sendo “as entidades financeiras; empresas que auferam lucros, rendimentos ou ganho de capital oriundos do exterior; as que usufruam benefícios fiscais de isenção ou redução do Imposto de Renda, calculados com base no lucro da exploração; e as que prestam serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito (*factoring*); e também imobiliárias de construção, incorporação, compra e venda de imóveis que tenham registro de custo orçado, nos termos das normas aplicáveis a essa atividade.”

De acordo com Oliveira (2009) a opção pela tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento em DARF com código específico da primeira ou única quota do imposto devido, referente ao primeiro trimestre de apuração de cada ano; sendo que, em caso de iniciar as atividades a partir do segundo trimestre, a manifestação da opção ocorrerá com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, relativa ao período de apuração do início de atividade.

De acordo com a Lei nº 8.981/95 art. 45 a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

- I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;
- III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (BRASIL, 1995).

Conforme Oliveira et al. (2009. p.233) “O Imposto de Renda da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido é calculado pela alíquota de 15% sobre a base de cálculo (lucro presumido mais demais receitas e ganho de capital); e sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 no mês e/ou R\$ 60.000,00 no trimestre, deverá ser aplicado o adicional de 10% sobre o valor excedente”.

A base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido será determinada pela aplicação de um dos percentuais que já foram citados no quadro nº 1, no subitem 2.3.4, no lucro real, pagamento por estimativa, onde, o percentual será sobre a receita bruta auferida no período de apuração.

O art. 224 do RIR/1999 define receita bruta como sendo a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, sendo excluídas as vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos que são cobrados do comprador ou contratante quando o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (BRASIL, 1999).

Ainda no artigo 225 do RIR/1999 consta que na base de cálculo devem ser acrescidos os ganhos de capital e demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior.

Segundo Veiga (2013, p.70) “a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), para a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, será calculada trimestralmente, e a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo corresponde a 9%”.

A base de cálculo da contribuição social da pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido será determinada pela aplicação de um dos percentuais que já foram citados no quadro nº 2 do subitem 2.3.4, no lucro real, pagamento por estimativa, onde, o percentual será sobre a receita bruta.

Já o PIS e a COFINS para pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, deverão ser calculados mensalmente, e as alíquotas a serem aplicadas são 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS sobre a base de cálculo, conforme Veiga (2013, p.74).

Ainda, de acordo com o mesmo autor a base de cálculo corresponde ao faturamento, que conforme a legislação entende-se como receita bruta, assim, a receita é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

2.3.7 Simples Nacional

A Lei complementar nº123/06, alterada pela Lei Complementar nº147/14 (BRASIL, 2014) que institui a universalização do Simples Nacional ou Supersimples. O simples nacional é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, conforme art.12 da Lei Complementar nº 123/2006 (BRASIL, 2006).

Ainda, de acordo com o artigo 3º da Lei complementar nº 123/2006 consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresarial, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
- II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) (BRASIL, 2006).

Conforme os § 1º e 2º do referido artigo Considera-se receita bruta para fins do disposto neste artigo, o resultado da venda de bens e de serviços nas operações de conta própria, preço dos serviços prestados e o resultado nas operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e em caso de início da atividade no mesmo ano, o limite será proporcional ao número de meses em que tenha exercido atividade, inclusive as frações de meses.

De acordo com o artigo 3º da Lei Complementar nº147/14, §14 para enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, poderão ser auferidas receitas no mercado interno até o limite previsto no inciso II ou § 2º do *caput*, conforme o caso, podendo ainda, serem adicionadas receitas decorrentes de exportação de mercadorias ou serviços, inclusive se realizada através de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico previsto no artigo 56 desta lei, porém, as receitas de exportação também não podem exceder os limites da receita bruta anual (BRASIL, 2014).

Ainda, conforme o § 15 do referido artigo, na hipótese do § 14, para fins de determinação da alíquota para a base de cálculo serão consideradas separadamente as receitas brutas auferidas no mercado interno e aquelas decorrentes da exportação.

A partir de 2015, o limite extra para que a EPP tenha incentivos para exportar passará a abranger mercadorias e serviços, assim a empresa poderá auferir receita bruta anual de até R\$ 7,2 milhões, sendo R\$ 3,6 milhões no mercado interno e R\$ 3,6 milhões no mercado externo, conforme SRF (2014).

A Lei Complementar nº 147/2014, que universalizou o Supersimples, sistema de tributação diferenciado para micro e pequenas empresas, trouxe inúmeras mudanças em relação ao projeto anterior do Simples Nacional, ela ampliou o acesso do setor de serviços ao Supersimples, onde, mais de 140 categorias passaram a ser atingidas com a mudança na tributação, visto que, o critério para adesão não mais a definição do segmento de atividade da empresa, pois, agora passou a ser estabelecido o porte e o faturamento da empresa; ou seja, para uma empresa poder aderir ao Supersimples o que vale é o faturamento, conforme indica o Sebrae Nacional (BRASIL, 2014).

Segundo a Lei Complementar nº123/06 com base em seu artigo 16, “a opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irrevogável para todo o ano-calendário” (BRASIL, 2006).

E ainda de acordo com o mesmo artigo, nos § 2 e 3, diz que a opção pelo simples nacional deverá ser realizada até o último dia útil do mês de janeiro, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, desde que exercida nos termos, prazos e condições estabelecidos pelo Comitê Gestor.

Desse modo, para optar pelo simples a pessoa jurídica precisará estar enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte conforme exigência estabelecida pela legislação e após a opção será feita unicamente pela internet, pelo site mantido pela Receita Federal, utilizando o CNPJ e o CPF do responsável pela empresa para preencher o formulário, conforme informações do Sebrae Nacional.

Segundo a Lei Complementar nº123/06, em seu art. 3º § 4º, não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime simples Nacional, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

- I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;
- X - constituída sob a forma de sociedade por ações (BRASIL, 2006).

Ainda no artigo 17 da referida lei, consta que não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que explorar atividade de prestação cumulativa e continuada de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*), tenha sócio domiciliado no exterior, que do capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; que possua débito com o INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, em que a exigibilidade não

esteja suspensa; que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores, seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica, que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas, atividade de importação de combustíveis, atividade de produção ou venda no atacado de: cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; e de bebidas alcoólicas, refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas, preparações compostas não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado, cervejas sem álcool, e que realize cessão ou locação de mão-de-obra, que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis, que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS e com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

Conforme o art.13 da Lei Complementar nº 123/06, o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II - Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- 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;
- VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (BRASIL, 2006).

Ainda, as empresas do simples sempre pagarão o Simples nacional ou Supersimples mensalmente, com aplicação, mensal de alíquotas sobre o faturamento mensal; e para encontrar a alíquota, deve-se apurar a soma do faturamento acumulado dos últimos 12 meses, porém, o faturamento acumulado é sempre dos últimos 12 meses anteriores, ou seja, nele não se inclui ou não se computa o próprio mês ou mês

atual, no qual será efetuado o cálculo, assim, é considerado até o mês anterior. Somente, no 1º mês, considera-se o próprio mês, após, considera-se que a empresa já tenha os 12 meses, conforme Veiga (2013).

Segundo Lei complementar nº147/14 artigo 18 e § 2, o valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei, sobre a base de cálculo, e ainda, em caso de início de atividade, os valores de receita bruta acumulada que constam nas tabelas dos Anexos I a VI, devem ser proporcionais ao número de meses de atividade no período (BRASIL, 2014).

Portanto, o Simples Nacional ou Supersimples é formado por seis tabelas que integram os anexos da Lei Complementar nº123/06, sendo que cada tabela possui alíquotas que variam para cada ramo de atividades e faturamento, a tabela I é para atividade de Comércio, a tabela II é para Indústria, e as tabelas III, IV, V e VI são para atividades de Serviços. Assim, no caso que estamos estudando, a empresa prestadora de serviços Zortea Consultoria Agrônômica Ltda – ME, não estava enquadrado no simples por causa da atividade, e que a partir de 2015, pode aderir ao Simples pela tabela VI.

Portanto, na presente pesquisa não será realizado a sistemática de cálculo pela opção do simples, pois, no período em que foram feitas as análises para o presente estudo, existia vedação para a opção dessa atividade ao referido regime de tributação. Somente a partir do ano de 2015 que foi permitida a opção pelo Simples nacional.

2.3.8 Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado ocorre se houver algum problema nas condições normais do simples, do lucro presumido, ou do lucro real, conforme advoga Veiga (2013).

Para Fabretti (2009, p. 261) o “lucro arbitrado é uma prerrogativa do Fisco. Este poderá arbitrar o lucro, na forma da lei nas hipóteses em que a escrituração contábil e fiscal do contribuinte for desclassificada”. Oliveira et al. (2009, p.226) conceituam Lucro Arbitrado como sendo:

Um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido. 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.

Conforme o artigo 530 do RIR/99 o imposto devido trimestralmente no decorrer do ano-calendário será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando:

- I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
 - b) determinar o lucro real;
- III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;
- IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V – 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 (art. 398);
- VI – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (BRASIL, 1999).

Segundo Veiga (2013) para a apuração do lucro arbitrado deverá ser considerado uma condição essencial, a receita bruta ser ou não conhecida, assim, se a receita bruta for conhecida, tanto a empresa quanto o fiscal podem arbitrar o lucro, já se a receita bruta não for conhecida somente o fiscal poderá arbitrar, utilizando outros critérios previstos em lei. Com isso caso a receita bruta for conhecida, para encontrar a base de cálculo para o Imposto de Renda serão utilizados obrigatoriamente os mesmos percentuais do lucro presumido, acrescidos de 20%, e para o cálculo da contribuição social será utilizado o mesmo critério do lucro presumido sem alterações ou acréscimos.

E no caso de instituições financeiras, o percentual para a determinação do lucro arbitrado será de 45%, conforme, o artigo 533 do RIR/1999. Segundo o artigo 535 do RIR/1999, o lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado

através de procedimento de ofício com a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

- I – um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
- II – quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
- III – sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;
- IV – cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
- V – quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- VI – quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- VII – oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- VIII – nove décimos do valor mensal do aluguel devido (BRASIL, 1999).

Segundo Fabretti (2009, p.264) “sobre a base de cálculo apurada por um dos índices de arbitramento, aplica-se a alíquota de 15% do IR mais o adicional, se devido, bem como a alíquota de 9% para a CSL”. Já para o cálculo do PIS e da COFINS, deverá ser utilizado o mesmo critério do lucro presumido, sem nenhuma alteração ou acréscimo, sendo que, as alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo será de 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS, de acordo com Veiga (2013).

2.3.9 Vantagens e desvantagens das modalidades

Nesta seção serão apresentadas algumas das vantagens e desvantagens entre as modalidades de tributação que foram apresentadas e estudadas anteriormente, sendo evidenciada, através do quadro nº 3, a comparação de cada uma delas, ou seja, o que cada uma delas poderá trazer como vantagem e também como desvantagem para a empresa quando da sua utilização, conforme pode-se observar no quadro nº 3 a seguir:

Quadro 3: Comparação entre as vantagens e desvantagens das modalidades

Modalidades	Vantagens	Desvantagens
Lucro real	<p>*A possibilidade de compensar prejuízos de anos anteriores, para depois calcular o IRPJ e a CSLL.</p> <p>*Na apuração anual traz a possibilidade de compensação integral de prejuízos dentro do ano.</p>	<p>*É mais burocrático e necessita aguardar o resultado contábil para a realização dos cálculos.</p> <p>*No caso de pequenas e médias prestadoras de serviços, poderá não trazer bons resultados, visto que, seus principais custos estão na folha de pagamento.</p>
Lucro presumido	<p>*No caso de pequenas e médias prestadoras de serviços, poderá trazer melhores resultados, visto que, seus principais custos estão na folha de pagamento.</p>	<p>*Os cálculos são realizados por meio de bases estimadas da receita bruta, não levando em consideração os gastos com relação as despesas operacionais, assim, se a empresa possuir despesa elevada não trará benefícios com esse regime.</p> <p>* Para os cálculos do PIS e da COFINS onde as alíquotas são menores sendo 0,65% e 3,00% respectivamente, porém eles são apurados na forma cumulativa, assim, as alíquotas são aplicadas sobre uma base de cálculo maior, assim, o valor a pagar também será maior</p>
Simplex Nacional	<p>*Menos burocracia em relação às outras modalidades.</p> <p>*No caso de empresas que possui um número grande de funcionários poderá ter redução no recolhimento de impostos.</p>	<p>*A tabela VI que foi introduzida pela Lei complementar n° 147 conta com percentuais entre 16,93% e 22,45% sobre o faturamento, assim, dependendo da empresa poderá não trazer bons resultados.</p> <p>*A existência de vedação para algumas atividades.</p>
Lucro Arbitrado	<p>*Se a pessoa jurídica tiver dano nos documentos contábeis, mesmo assim, ela poderá cumprir com suas obrigações fiscais, pois, ela pode utilizar o lucro arbitrado, para o pagamento dos tributos.</p>	<p>*Mesmo se a receita bruta seja conhecida a empresa terá um valor maior a recolher, para o imposto, visto que, nesse caso o perceptual é maior.</p>

Fonte: Elaborado pela Autora

Estão evidenciadas acima as vantagens e as desvantagens de todas as modalidades de tributação, cabe ao administrador da empresa assessorado pelo contador, optar pela modalidade de tributação que mais se encaixe e menos onere a empresa.

2.3.10 Pesquisas correlatas e similares

No decorrer do estudo foram identificadas pesquisas similares ou correlatas de diferentes autores, no decorrer dos anos. Apresentado no ano de 2002 por Alexandre Zoldan da Veiga a pesquisa de “Análise do impacto da decisão sobre a forma de tributação da renda no resultado da empresa”; em 2010 por Livia Schwinden Leal, “Fusão, Cisão e Incorporação de empresas optantes pelo regime de tributação federal Lucro Real como uma das formas de planejamento tributário”, ainda, em 2010 Suelen Toniane Hames, o “Comparativo entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional para atividade econômica de uma empresa de revista de música eletrônica”, em 2011 por Bárbara Vieira Petters, os “Aspectos tributários de uma concessionária de automóveis do sul do Brasil”, e ainda em 2011 por Márcio Dri Madruga, a “Análise Comparativa entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido para uma Organização de Comércio e Prestação de Serviço de Informática”. Tais pesquisas serviram de base para a elaboração do presente estudo; assim, para uma melhor compreensão das referidas pesquisas é exposto no quadro nº 4 a seguir, um maior detalhamento das mesmas:

Quadro 4: pesquisas correlatas e similares

Autor(es) Ano	Objetivos da Pesquisa	Instrumentos Utilizados	Resultados da Pesquisa
Alexandre Zoldan da Veiga 2002	Verificar o impacto da escolha entre os critérios de lucro real e lucro presumido na apuração do IRPJ e da CSLL em uma empresa prestadora de serviços.	Foram utilizadas as demonstrações contábeis; e a legislação em vigor referente a cada ano analisado, bem como os livros e periódicos relacionados ao tema.	Foi constatado que a tributação pelo lucro real foi a mais vantajosa.
Livia Schwinden Leal 2010	Verificar dentre as doze situações propostas, totalmente independentes e hipotéticas, em quais casos a ocorrência da fusão, cisão e incorporação de empresas todas optantes pelo regime de tributação Federal lucro real, representam uma opção vantajosa sob óptica Tributária e quais não representam, amparadas por um planejamento tributário	Foram utilizadas pesquisa documental, observação, entrevista, questionário, formulários, medidas de opiniões e atitudes, teste e análise de conteúdo.	Verificou-se que em dez das doze situações expostas, a ocorrência da regionalização societária não foi tributavelmente vantajosa. Na situação de fusão nenhuma situação foi vantajosa; na situação de fusão parcial e total, constatou-se que com a separação, no caso em que a empresa apresentou lucro, que o montante do IRPJ a pagar foi menor do que quando não separada

			e nas situações envolvendo prejuízo fiscal, no exercício verificado, constatou-se uma desvantagem em questão Tributária; e na situação de incorporação, nenhuma situação foi vantajosa Tributariamente.
Suelen Toniane Hames 2010	Comparar entre o Lucro Presumido e o Simples nacional para atividade econômica de uma empresa de revista de música eletrônica.	Foram utilizados os dados e as informações contábeis do período de 2009.	Concluiu-se que a melhor forma de tributação para a empresa é o Simples Nacional.
Bárbara Vieira Petters 2011	Fazer um planejamento tributário numa concessionária de automóveis do Sul do Brasil segregando a atividade principal, a venda de veículos novos, das demais atividades	Foram utilizados os documentos fiscais e gerenciais; entrevistas com os responsáveis das áreas envolvidas, leitura de relatórios; coleta de materiais pertinentes ao tema; e consulta de informações da contabilidade.	A pesquisa demonstrou que não é vantagem tributária segregar as receitas e utilizar o Lucro Presumido para venda de veículos novos; pois conforme os cálculos obtidos os valores a pagar de imposto em 2010 pelo Presumido, leva em consideração apenas os veículos novos, ultrapassa o valor pago pela empresa relacionando todos os impostos sobre todas as atividades.
Márcio Dri Madruga 2011	Analisar qual regime tributário torna-se mais vantajoso financeiramente para uma empresa de comércio e prestação de serviços de Informática, entre: Simples Nacional e Lucro Presumido para o ano de 2012.	Foram utilizados os relatórios do faturamento dos anos de 2010 até maio de 2011 e da folha de pagamento do mesmo período.	Obteve-se como resultado que a opção pelo Simples Nacional proporciona uma menor carga Tributária para a empresa.

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Assim, o quadro nº 4 traz uma síntese das pesquisas correlatas e similares que foram identificadas no decorrer do estudo, e serviram de base para a elaboração do mesmo, nele, está evidenciado o autor de cada uma das pesquisas, seu objetivo, os instrumentos que cada autor utilizou, para poder alcançar seu objetivo e por fim o resultado que cada autor chegou ao final de sua pesquisa.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISES DOS RESULTADOS

A partir deste capítulo, passa-se a apresentação de um breve histórico da empresa objeto de estudo e após, será apresentados os dados contábeis da referida empresa, referente aos anos de 2012, 2013 e 2014 e evidenciado a sistemática de cálculos em cada um dos regimes de tributação em que a empresa se enquadra e em cada ano, apresentando a situação atual da empresa, ou seja, pela opção do lucro presumido, as demais situações calculadas e por fim será feito o comparativo entre as situações; e após, será analisado os resultados através da representação gráfica e evidenciado as vantagens e desvantagens da utilização dos regimes de tributação em relação às pesquisas similares ou correlatas.

3.1 Histórico da Empresa Objeto de Estudo

A empresa Zortea Consultoria Agronômica LTDA ME foi constituída em 07 de outubro de 2011 com Contrato Social arquivado na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, sob a denominação Dal Soglio e Zortea & CIA LTDA ME, a qual possuía três sócios, o Sr. Rogerio Carlos Dal Soglio, o Sr. Cleber Renato Zortea e a Sra. Elenice de Cristo.

Em 03 de fevereiro de 2012, foi feita a alteração de contrato social, por motivo de retirada de um dos sócios proprietários o Sr. Rogerio Carlos Dal Soglio, por livre vontade vendeu sua totalidade de cotas do capital social ao Sr. Cleber Renato Zortea; e com isso a Sociedade passou a agir sob a denominação social de Zortea Consultoria Agronômica LTDA ME.

A empresa Zortea Consultoria Agronômica LTDA ME, sediada na Rua Luiz Possamai, 220, sala 01, Centro de Rodeio Bonito/RS, teve suas atividades iniciadas em 03 de fevereiro de 2012, a partir de então passou a ter dois sócios proprietários o Sr. Cleber Renato Zortea com 93,33% das cotas e a Sra. Elenice de Cristo com 6,67%, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas cotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social e ainda, a administração da sociedade é exercida por ambos os sócios com a mesma responsabilidade.

A empresa Zortea Consultoria Agronômica LTDA ME presta serviços de Elaboração de Projetos e Serviços de Agronomia e Consultoria às Atividades Agrícolas e Pecuárias, Preparação de Documentos, Elaboração de Laudos e Serviços de Licenciamento Ambiental e Atividades de paisagismo, Atividades veterinárias e serviços de Assessoria e Assistência Química.

3.1.1 Apresentação dos Dados

Nesta seção passa-se a apresentação dos dados coletados junto ao escritório contábil Tomazoni & Sperafico Serviços, responsável pela contabilidade da empresa objeto de estudos, os referidos dados são referente ao faturamento, a Demonstração do Resultado do Exercício e ao Pró-Labore da empresa Zortea Consultoria Agronômica LTDA – ME do período compreendido entre 01 de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2014 conforme segue:

Tabela 1: Faturamento em (R\$) referente aos anos de 2012, 2013 e 2014.

Mês	2012	2013	2014
Janeiro	822,00	878,00	724,00
Fevereiro	0,00	878,00	724,00
Março	622,00	878,00	1.301,50
Abril	1.644,00	878,00	4.039,00
Maio	0,00	878,00	724,00
Junho	822,00	878,00	2.804,00
Julho	1.644,00	0,00	4.410,00
Agosto	1.002,00	1.756,00	724,00
Setembro	822,00	878,00	13.659,50
Outubro	1.094,80	3.618,52	724,00
Novembro	822,00	2.510,98	724,00
Dezembro	822,00	1.054,08	21.327,39
Total ano	10.116,80	15.085,58	51.885,39

Fonte: Escritório Contábil Tomazoni & Sperafico Serviços

Na tabela 1 foi apresentada a relação do faturamento mensal da empresa no decorrer dos três anos, pode se observar que a empresa apresentou um faturamento crescente durante o período analisado, pois, no ano de 2012 ela teve um faturamento de R\$ 10.116,80, em 2013 o faturamento foi de R\$ 15.085,58 e em 2014 o faturamento foi de R\$ 51.885,39; assim, a empresa apresentou um faturamento crescente no decorrer dos anos, durante o período em que se realizou as análises.

Tabela: 2 Demonstração do Resultado do Exercício encerrada em 31/12/2012, 31/12/2013 e 31/12/2014.

Estrutura /Períodos	01/01 a 31/12/2012	01/01 a 31/12/2013	01/01 a 31/12/2014
Receita Operacional Bruta	10.116,80	15.085,58	51.885,39
Vendas de Serviços Em Geral	10.116,80	15.085,58	51.885,39
Prestação de Serviços em Geral	10.116,80	15.085,58	51.885,39
Prestação de Serviços – Em Geral	10.116,80	15.085,58	16.056,90
Prestação de Serviços – Administrativos –Tributado pelo IR 16%		-	35.828,49
(-)Dedução da Receita Bruta	(571,59)	(834,79)	(2.863,40)
Impostos Incidentes sobre Vendas/Serviços	(571,59)	(834,79)	(2.863,40)
ISS – s/vendas/serviços	(202,34)	(284,15)	(969,56)
PIS – s/vendas/serviços	(65,75)	(98,07)	(337,28)
COFINS – s/vendas/serviços	(303,50)	(452,57)	(1.556,56)
(=) Receita Operacional Líquida	9.545,21	14.250,79	49.021,99
(=) Resultado Operacional Bruto	9.545,21	14.250,79	49.021,99
(-) Despesas Operacionais	(10.809,78)	(10.740,80)	(16.971,10)
Despesas com Vendas/Serviços	(8.956,80)	(9.990,12)	(10.625,60)
Gastos com Pessoal	(8.956,80)	(9.990,12)	(10.425,60)
Remuneração	(7.464,00)	(8.136,00)	(8.688,00)
Pró-Labore/Honorários da Diretoria	(7.464,00)	(8.136,00)	(8.688,00)
Encargos Sociais	(1.492,80)	(1.854,12)	(1.737,60)
Previdência Social	(1.492,80)	(1.854,12)	(1.737,60)
Despesas Gerais de Vendas/Serviços	-	-	(200,00)
Propaganda e Publicidade	-	-	(200,00)
Despesas administrativas	(1.848,00)	(732,00)	(5.904,07)
Despesas Gerais Administrativas	(1.848,00)	(732,00)	(5.904,07)
Despesas com Combustíveis e Lubrificantes	-	-	(1.153,51)
Livros, Jornais, Revistas e Periféricos	-	-	(1.664,00)
Impostos e Taxas Municipais	-	-	(10,00)
Serviços Contábeis	(1.848,00)	(732,00)	(2.520,00)
Despesas de Viagens	-	-	(556,56)
Resultados Financeiros Líquidos	(4,98)	(18,68)	(441,43)
Receitas Financeiras	-	-	118,89
Rendimento Sobre Aplicações Financeiras	-	-	3,18
Juros Recebidos	-	-	115,71
Despesas Financeiras	(4,98)	(18,68)	(560,32)
Multas	(4,59)	(14,72)	(27,93)
Despesas Bancárias	-	-	(531,60)
Juros de Mora	(0,39)	(3,96)	(0,79)
(=) Resultado Operacional Líquido	(1.264,57)	3.509,99	32.050,89
(=) Resultado Líquido antes do Imposto de Renda e Contribuição Social	(1.264,57)	3.509,99	32.050,89
Provisões	(776,97)	(1.158,57)	(2.480,01)
Provisão para o IRPJ	(485,60)	(724,10)	(1.630,62)
Provisão para a contribuição Social	(291,37)	(434,47)	(849,39)
(=) Resultado do Período após as Provisões	(2.041,54)	2.351,42	29.570,88
(=) Resultado Líquido do Período	(2.041,54)	2.351,42	29.570,88

Fonte: Escritório Contábil Tomazoni & Speraífico Serviços

Na tabela 2 foi apresentada a Demonstração do Resultado do Exercício dos três anos, onde, se pode observar que a empresa apresentou um prejuízo no primeiro ano, 2012 de R\$ (2.041,54) e nos demais, 2013 e 2014 ela apurou lucro, sendo respectivamente de R\$ 2.351,42 e de R\$ 29.570,88.

Tabela 3: Custos/Despesas referente aos anos de 2012, 2013 e 2014.

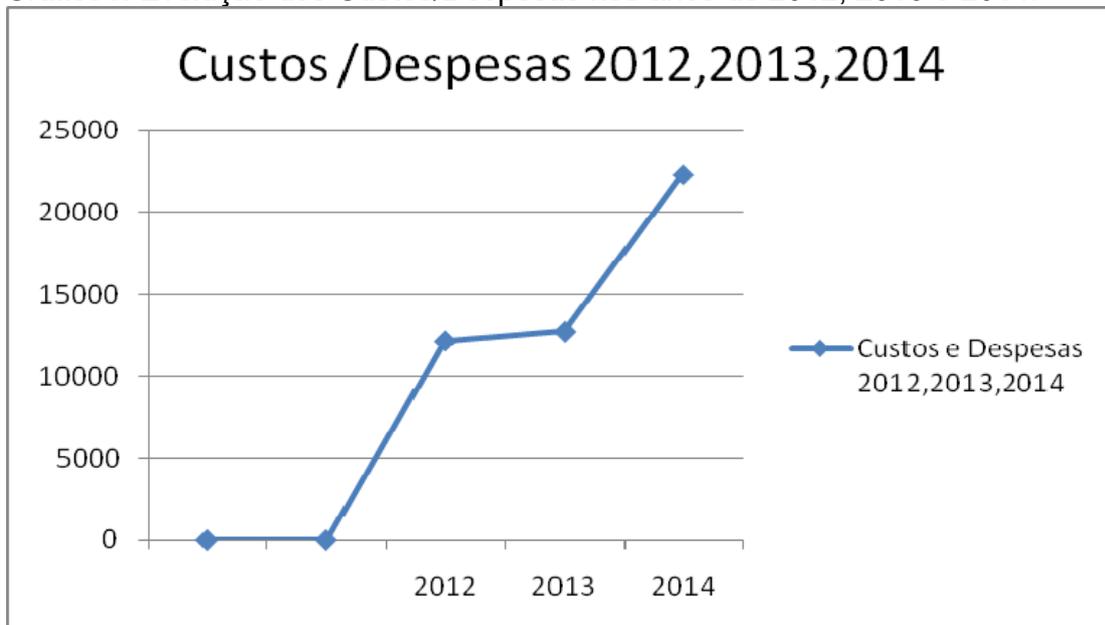
Mês	2012	2013	2014
Janeiro	792,84	943,12	1.105,23
Fevereiro	914,40	943,12	1.119,71
Março	1.064,61	1.145,41	1.363,51
Abril	1.007,59	943,12	1.305,27
Maio	914,40	954,98	1.325,46
Junho	1.150,23	1.145,41	1.731,02
Julho	1.007,29	893,51	1.372,27
Agosto	971,33	992,72	1.119,71
Setembro	1.227,18	1.145,41	2.698,10
Outubro	976,45	1.104,78	1.768,06
Novembro	960,84	1.017,82	1.249,07
Dezembro	1.171,18	1.504,76	6.157,10
Total	12.158,34	12.734,16	22.314,51

Fonte: Escritório Contábil Tomazoni & Sperafico Serviços

Na tabela 3 foram identificados os custos e despesas mensais dos anos de 2012, 2013 e 2014.

Representação gráfica da variação dos custos e despesas incorridos na empresa estudada durante o período analisado.

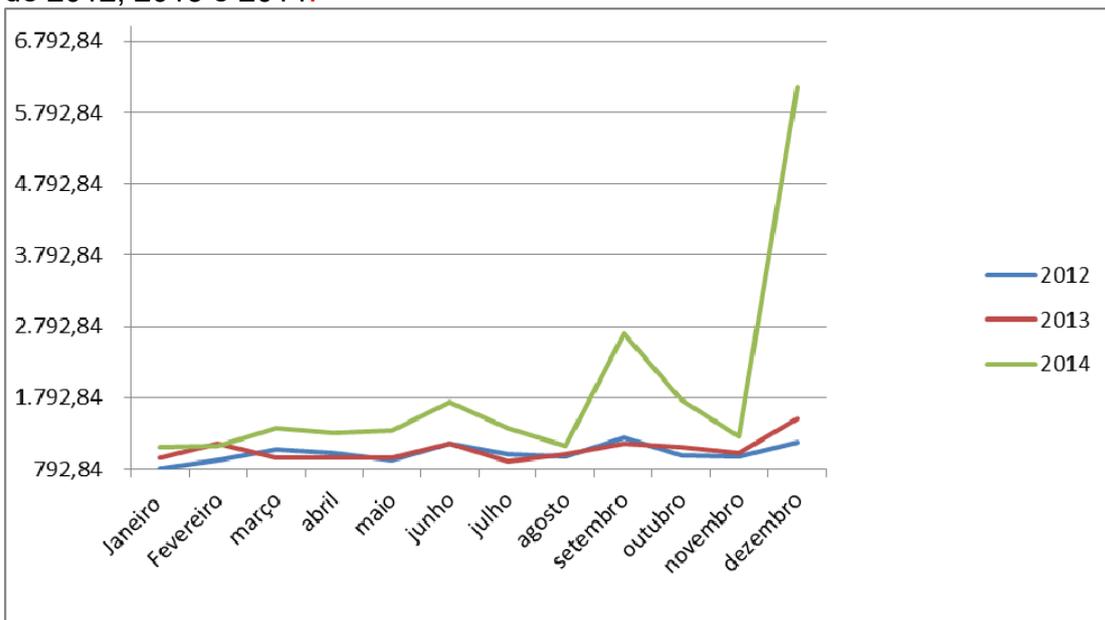
Gráfico1: Evolução dos Custos/Despesas nos anos de 2012, 2013 e 2014.



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Está demonstrado no gráfico 1 a evolução dos custos e despesas na empresa durante o período analisado.

Gráfico 2: Comparativo da variação dos Custos/Despesas mensal referente aos anos de 2012, 2013 e 2014.



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

No gráfico 2 esta demonstrado a variação dos custos e despesas mensal da empresa no decorrer dos três anos analisados.

Tabela 4: Pró-Labore referente aos anos de 2012, 2013 e 2014.

Mês	2012	2013	2014
Janeiro	622,00	678,00	724,00
Fevereiro	622,00	678,00	724,00
Março	622,00	678,00	724,00
Abril	622,00	678,00	724,00
Maio	622,00	678,00	724,00
Junho	622,00	678,00	724,00
Julho	622,00	678,00	724,00
Agosto	622,00	678,00	724,00
Setembro	622,00	678,00	724,00
Outubro	622,00	678,00	724,00
Novembro	622,00	678,00	724,00
Dezembro	622,00	678,00	724,00
Total	7.464,00	8.136,00	8.688,00

Fonte: Escritório Contábil Tomazoni & Sperafrico Serviços

Na tabela 4 foram identificados os valores mensais do pró-labore nos três anos, pois a empresa não possui empregados, assim, ela tem somente o pró-labore.

A seguir, será apresentado através de tabelas, a sistemática de cálculo realizada em cada um dos regimes de tributação que a empresa se enquadra em cada um dos anos analisados, ou seja, nos anos de 2012, 2013 e 2014.

3.1.2 Demonstrativo de cálculo pelo regime de tributação Lucro Presumido em 2012

Inicialmente será apresentada a sistemática de cálculo através do regime de tributação lucro presumido, por se tratar do regime de tributação adotado pela empresa Zortea Consultoria Agronômica LTDA – ME, durante o período analisado. Assim, o Lucro presumido reflete a situação da referida empresa durante o período em que se realizou a análise.

No lucro presumido ou estimado, conforme já citado anteriormente o IRPJ e a CSLL, são calculados por meio de bases estimadas da receita bruta, ou seja, baseados no faturamento da pessoa jurídica independente do resultado contábil. Assim, sobre o faturamento do trimestre aplica-se o percentual de 32% para encontrar a base de

cálculo e sobre o montante encontrado aplica-se 15% para encontrar o IRPJ e 9% para a CSLL; porém, no ano de 2014, algumas das receitas são tributadas como percentuais reduzidos tanto para o IRPJ quanto para a CSLL; ou seja, para determinar a base de cálculo do IRPJ aplica-se o percentual de 16% e 12% para a CSLL.

No lucro presumido o IRPJ e a CSLL são apurados e pagos a cada trimestre; e o PIS e a COFINS são apurados e pagos mensalmente; sendo que, os percentuais do PIS e da COFINS são de 0,65% e 3,00% respectivamente, os quais devem ser aplicados sobre o faturamento, conforme a legislação vigente.

Ainda, a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido deverá recolher também o ISS e o INSS. Para o ISS a alíquota a ser aplicada no município é de 2% sobre a receita bruta dos serviços prestados e o INSS incidente sobre a folha de pagamento, assim, para o cálculo do INSS o percentual a ser utilizado pela empresa é 31%, sendo que 20% são referente contribuição da empresa a cota patronal ou CPP – Contribuição Patronal Previdenciária, pois a empresa recolhe sobre a folha de pagamento e 11% são referente a contribuição individual.

Portanto, a empresa objeto de estudos era tributada pelo Lucro presumido. Assim, é apresentada a sistemática de cálculo pelo lucro presumido no decorrer dos três anos 2012, 2013 e 2014, o que representa a situação da empresa, durante o período em que foram realizadas as análises, conforme veremos a seguir:

Cálculo do IRPJ

Tabela 5: Demonstrativo de cálculo do IRPJ – ano 2012

Trimestre	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
1º Trimestre					
Janeiro	822,00	32%	462,08	15%	69,31
Fevereiro	0,00				
Março	622,00				
Total	1.444,00				
2º Trimestre					
Abril	1.644,00	32%	789,12	15%	118,37
Maio	0,00				
Junho	822,00				
Total	2.466,00				
3º Trimestre					
Julho	1.644,00	32%	1.109,76	15%	166,46
Agosto	1.002,00				
Setembro	822,00				
Total	3.468,00				
4º Trimestre					
Outubro	1.094,80	32%	876,42	15%	131,46
Novembro	822,00				
Dezembro	822,00				
Tota	2.738,80				
Total ano	10.116,80				485,60

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 5 demonstra os valores do IRPJ apurados a cada trimestre, que totalizou o valor de R\$ 485,60 no ano de 2012.

Cálculo da CSLL

Tabela 6: Demonstrativo de cálculo da CSLL – ano 2012

Trimestre	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
1º Trimestre					
Janeiro	822,00	32%	462,08	9%	41,59
Fevereiro	0,00				
Março	622,00				
Total	1.444,00				
2º Trimestre					
Abril	1.644,00	32%	789,12	9%	71,02
Maio	0,00				
Junho	822,00				
Total	2.466,00				
3º Trimestre					
Julho	1.644,00	32%	1.109,76	9%	99,88
Agosto	1.002,00				
Setembro	822,00				
Total	3.468,00				
4º Trimestre					
Outubro	1.094,80	32%	876,42	9%	78,88
Novembro	822,00				
Dezembro	822,00				
Total	2.738,80				
Total ano	10.116,80				291,37

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Na tabela 6 constam os valores que foram apurados para a CSLL a cada trimestre, durante o ano de 2012, o que totalizou o valor de R\$ 291,37 no ano.

Cálculo do PIS e COFINS

Tabela 7: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2012

Mês	PIS/COFINS Base de Cálculo (R\$)	PIS – 0,65%	COFINS – 3,00%
Janeiro	822,00	5,34	24,66
Fevereiro	0,00	0,00	0,00
Março	622,00	4,04	18,66
Abril	1.644,00	10,69	49,32
Maio	0,00	0,00	0,00
Junho	822,00	5,34	24,66
Julho	1.644,00	10,69	49,32
Agosto	1.002,00	6,51	30,06
Setembro	822,00	5,34	24,66
Outubro	1.094,80	7,12	32,84
Novembro	822,00	5,34	24,66
Dezembro	822,00	5,34	24,66
Total ano	10.116,80	65,75	303,50

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 7 demonstra os valores mensais apurados para o PIS e a COFINS no decorrer do ano de 2012, que totalizou o valor de R\$ 65,75 para o PIS e de R\$ 303,50 para a COFINS no ano.

Cálculo do ISS

Tabela 8: Demonstrativo de Cálculo do ISS – ano 2012

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
Janeiro	822,00	2%	16,44
Fevereiro	0,00	2%	0,00
Março	622,00	2%	12,44
Abril	1.644,00	2%	32,88
Maio	0,00	2%	0,00
Junho	822,00	2%	16,44
Julho	1.644,00	2%	32,88
Agosto	1.002,00	2%	20,04
Setembro	822,00	2%	16,44
Outubro	1.094,80	2%	21,90
Novembro	822,00	2%	16,44
Dezembro	822,00	2%	16,44
Total ano	10.116,80		202,34

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 8 apresenta os valores mensais apurados para o ISS no decorrer do ano de 2012, que totalizou o valor de R\$ 202,34 no ano.

Cálculo do INSS

Tabela 9: INSS sobre o Pró-Labore – ano 2012

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Percentual %	Valor devido (R\$)
Janeiro	622,00	31%	192,82
Fevereiro	622,00	31%	192,82
Março	622,00	31%	192,82
Abril	622,00	31%	192,82
Maio	622,00	31%	192,82
Junho	622,00	31%	192,82
Julho	622,00	31%	192,82
Agosto	622,00	31%	192,82
Setembro	622,00	31%	192,82
Outubro	622,00	31%	192,82
Novembro	622,00	31%	192,82
Dezembro	622,00	31%	192,82
Total ano	7.464,00		2.313,84

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Na tabela 9 estão demonstrados os valores mensais apurados para o INSS no decorrer do ano de 2012, que totalizou o valor de R\$ 2.313,84.

Demonstrativo de cálculo pelo regime de tributação Lucro Presumido em 2013

Cálculo do IRPJ

Tabela 10: Demonstrativo de cálculo do IRPJ – ano 2013

Trimestre	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
1º Trimestre					
Janeiro	878,00	32%	842,88	15%	126,43
Fevereiro	878,00				
Março	878,00				
Total	2.634,00				
2º Trimestre					
Abril	878,00	32%	842,88	15%	126,43
Maiο	878,00				
Junho	878,00				
Total	2.634,00				
3º Trimestre					
Julho	0,00	32%	842,88	15%	126,43
Agosto	1.756,00				
Setembro	878,00				
Total	2.634,00				
4º Trimestre					
Outubro	3.618,52	32%	2.298,75	15%	344,81
Novembro	2.510,98				
Dezembro	1.054,08				
Total	7.183,58				
Total ano	15.085,58				724,10

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 10 apresenta os valores do IRPJ apurados a cada trimestre, que totalizou o valor de R\$ 724,10 durante o ano de 2013.

Cálculo da CSLL

Tabela 11: Demonstrativo de cálculo da CSLL – ano 2013

Trimestre	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
1º Trimestre					
Janeiro	878,00	32%	842,88	9%	75,86
Fevereiro	878,00				
Março	878,00				
Total	2.634,00				
2º Trimestre					
Abril	878,00	32%	842,88	9%	75,86
Maio	878,00				
Junho	878,00				
Total	2.634,00				
3º Trimestre					
Julho	0,00	32%	842,88	9%	75,86
Agosto	1.756,00				
Setembro	878,00				
Total	2.634,00				
4º Trimestre					
Outubro	3.618,52	32%	2.298,75	9%	206,89
Novembro	2.510,98				
Dezembro	1.054,08				
Total	7.183,58				
Total ano	15.085,58				434,47

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Na tabela 11 estão evidenciados os valores que foram apurados para a CSLL a cada trimestre, durante o ano de 2013 que totalizou o valor de R\$ 434,47 no ano.

Cálculo do PIS e COFINS

Tabela 12: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2013

Mês	PIS/COFINS Base de Cálculo (R\$)	PIS – 0,65%	COFINS – 3,00%
Janeiro	878,00	5,71	26,34
Fevereiro	878,00	5,71	26,34
Março	878,00	5,71	26,34
Abril	878,00	5,71	26,34
Maio	878,00	5,71	26,34
Junho	878,00	5,71	26,34
Julho	0,00	0,00	0,00
Agosto	1.756,00	11,41	52,68
Setembro	878,00	5,71	26,34
Outubro	3.618,52	23,52	108,56
Novembro	2.510,98	16,32	75,33
Dezembro	1.054,08	6,85	31,62
Total ano	15.085,58	98,07	452,57

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 12 demonstra os valores mensais apurados para o PIS e a COFINS no decorrer do ano de 2013, que totalizou o valor de R\$ 98,07 para o PIS e de R\$ 452,57 para a COFINS.

Cálculo do ISS

Tabela 13: Demonstrativo de Cálculo do ISS – ano 2013

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
Janeiro	878,00	2%	17,56
Fevereiro	878,00	2%	17,56
Março	878,00	2%	17,56
Abril	878,00	2%	17,56
Maio	878,00	2%	17,56
Junho	878,00	2%	17,56
Julho	0,00	2%	0,00
Agosto	1.756,00	2%	35,12
Setembro	878,00	2%	17,56
Outubro	3.618,52	2%	72,37
Novembro	2.510,98	2%	50,22
Dezembro	1.054,08	2%	21,08
Total ano	15.085,58		301,71

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Na tabela 13 estão evidenciados os valores do ISS mensais apurados no decorrer do ano de 2013, que totalizou o valor de R\$ 301,71.

Cálculo do INSS

Tabela 14: INSS sobre o Pró-Labore – ano 2013

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Percentual %	Valor devido (R\$)
Janeiro	678,00	31%	210,18
Fevereiro	678,00	31%	210,18
Março	678,00	31%	210,18
Abril	678,00	31%	210,18
Maio	678,00	31%	210,18
Junho	678,00	31%	210,18
Julho	678,00	31%	210,18
Agosto	678,00	31%	210,18
Setembro	678,00	31%	210,18
Outubro	678,00	31%	210,18
Novembro	678,00	31%	210,18
Dezembro	678,00	31%	210,18
Total ano	8.136,00		2.522,16

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 14 demonstra os valores mensais apurados para o INSS no decorrer do ano de 2013, que totalizou o valor de R\$ 2.522,16.

Demonstrativo de cálculo pelo regime de tributação Lucro Presumido em 2014.

Cálculo do IRPJ.

Tabela 15: Demonstrativo de cálculo do IRPJ – ano 2014

Trimestre	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota IRPJ %	IRPJ Retido (R\$)	Valor a Recolher (R\$)
1º Trimestre						
Janeiro	724,00	32%	879,84	15%	-	131,98
Fevereiro	724,00	32%			-	
Março	1.301,50	32%			-	
Total	2.749,50				-	
2º Trimestre						
Abril	4.039,00	32%	1.755,84 332,80	15%	-	263,38 <u>49,92</u> 313,30
Maio	724,00	32%			-	
Junho	2.804,00	-			-	
Junho	724,00	32%			-	
Junho	2.080,00	16%			-	
Total	7.567,00					
3º Trimestre						
Julho	4.410,00	-	1.474,69 2.269,62	15%	-	221,20 <u>340,44</u> 382,24
Julho	2.804,00	32%			31,20	
Julho	1.606,00	16%			-	
Agosto	724,00	32%			-	
Setembro	13.659,50	-			-	
Setembro	1.080,40	32%			148,20	
Setembro	12.579,10	16%			-	
Total	18.793,50					
4º Trimestre						
Outubro	724,00	32%	1.027,84 3.130,14	15%	-	154,18 <u>469,52</u> 491,57
Novembro	724,00	32%			-	
Dezembro	21.327,39	-			-	
Dezembro	1.764,00	32%			-	
Dezembro	19.563,39	16%			132,13	
Total	22.775,39					
Total ano	51.885,39	-	-	-	311,53	1.319,09

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Na tabela 15 estão demonstrados os valores do IRPJ apurados a cada trimestre no ano 2014, e neste ano com a divisão dos serviços, tributado com percentual reduzido, ou seja, pelo IRPJ 16%; assim como podemos observar na tabela anterior, no decorrer do ano a empresa auferiu receitas tributadas pelo percentual de 32% e receitas tributadas pelo percentual de 16% para o IRPJ. O valor do IRPJ apurado no ano foi de R\$ 1.630,62.

Cálculo da CSLL

Tabela16: Demonstrativo de cálculo da CSLL – ano 2014

Trimestre	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota IRPJ %	Retenção (R\$)	Valor a Recolher (R\$)
1º Trimestre						
Janeiro	724,00	32%	879,84	9%	-	79,19
Fevereiro	724,00	32%			-	
Março	1.301,50	32%			-	
Total	2.749,50				-	
2º Trimestre						
Abril	4.039,00	32%	1.755,84 249,60	9%	-	158,03 <u>22,46</u> 180,49
Maio	724,00	32%			-	
Junho	2.804,00	-			-	
Junho	724,00	32%			-	
Junho	2.080,00	12%			-	
Total	7.567,00					
3º Trimestre						
Julho	4.410,00	-	.474,69 1.702,21	9%	-	132,72 <u>153,20</u> 223,52
Julho	2.804,00	32%			-	
Julho	1.606,00	12%			-	
Agosto	724,00	32%			-	
Setembro	13.659,50	-			-	
Setembro	1.080,40	32%			62,40	
Setembro	12.579,10	12%			-	
Total	18.793,50					
4º Trimestre						
Outubro	724,00	32%	1.027,84 2.347,61	9%	-	92,51 <u>211,28</u> 303,79
Novembro	724,00	32%			-	
Dezembro	21.327,39	-			-	
Dezembro	1.764,00	32%			-	
Dezembro	19.563,39	12%			-	
Total	22.775,39					
Total ano	51.885,39	-	-	-	62,40	786,99

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 16 demonstra os valores da CSLL apurados trimestralmente no ano 2014, e assim como para IRPJ a CSLL também teve a redução dos percentuais para algumas das receitas mensais, ou seja, no decorrer do ano a empresa auferiu receitas tributadas pelo percentual de 32% e receitas tributadas pelo percentual de 12% para a CSLL. O valor apurado para a CSLL no ano foi de R\$ 849,39.

Cálculo do PIS e COFINS

Tabela 17: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2014

Mês	PIS/COFINS Base de Cálculo (R\$)	Retenção (R\$)	PIS a Recolher – 0,65%	Retenção (R\$)	COFINS a Recolher – 3,00%
Janeiro	724,00	-	4,71	-	21,72
Fevereiro	724,00	-	4,71	-	21,72
Março	1.301,50	-	8,46	-	39,05
Abril	4.039,00	-	26,25	-	121,17
Maio	724,00	-	4,71	-	21,72
Junho	2.804,00	-	18,23	-	84,12
Julho	4.410,00	-	28,66	-	132,30
Agosto	724,00	-	4,71	-	21,72
Setembro	13.659,50	40,56	48,23	187,20	222,58
Outubro	724,00	-	4,71	-	21,72
Novembro	724,00	-	4,71	-	21,72
Dezembro	21.327,39	-	138,63	-	639,82
Total ano	51.885,39	40,56	296,72	187,20	1.369,36

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Na tabela 17 estão demonstrados os valores mensais apurados para o PIS e COFINS no ano de 2014, que totalizou o valor de R\$ 337,28 para o PIS e R\$ 1.556,56 para a COFINS.

Cálculo do ISS

Tabela 18: Demonstrativo de Cálculo do ISS – ano 2014

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
Janeiro	724,00	2%	14,48
Fevereiro	724,00	2%	14,48
Março	1.301,50	2%	26,03
Abril	4.039,00	2%	80,78
Maio	724,00	2%	14,48
Junho	2.804,00	2%	56,08
Julho	4.410,00	2%	88,20
Agosto	724,00	2%	14,48
Setembro	13.659,50	2%	273,19
Outubro	724,00	2%	14,48
Novembro	724,00	2%	14,48
Dezembro	21.327,39	2%	425,55
Total ano	51.885,39		1.036,71

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Na tabela 18 constam os valores mensais apurados para o ISS no decorrer do ano de 2014, que totalizou o valor de R\$ 1.036,71 no ano.

Cálculo do INSS

Tabela 19: INSS sobre o Pró-Labore – ano 2014

Mês	Base de Cálculo (R\$)	Percentual %	Valor devido (R\$)
Janeiro	724,00	31%	224,44
Fevereiro	724,00	31%	224,44
Março	724,00	31%	224,44
Abril	724,00	31%	224,44
Mai	724,00	31%	224,44
Junho	724,00	31%	224,44
Julho	724,00	31%	224,44
Agosto	724,00	31%	224,44
Setembro	724,00	31%	224,44
Outubro	724,00	31%	224,44
Novembro	724,00	31%	224,44
Dezembro	724,00	31%	224,44
Total ano	8.688,00		2.693,28

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 19 demonstra os valores mensais apurados para o INSS no decorrer do ano de 2014, que totalizou o valor de R\$ 2.693,28 no ano.

3.1.3 Demonstrativo de cálculo pelo regime de tributação Lucro Real em 2012

Para a apuração do Lucro Real, quanto ao IRPJ e a CSLL, não será realizada a apuração trimestral, somente a anual, sendo:

-Apuração anual: onde a empresa tem duas opções, para o recolhimento do IRPJ e da CSLL, que é o pagamento mensal por estimativa ou com base no balancete do período em curso, balancete de suspensão ou redução.

Na apuração anual por estimativa, onde, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual tem a opção de recolhimentos mensais do IRPJ e CSLL pelo critério de estimativa, substituindo o balancete de suspensão ou redução. Assim, no decorrer do ano poderá ser feito a comparação mensal de qual é o mais econômico para a empresa recolher o IRPJ e a CSLL, se pela estimativa ou pelo balancete de suspensão ou redução.

Para a apuração do IRPJ e CSLL pelo critério de estimativa será todo o mês separadamente, no qual a base de cálculo será um percentual aplicado sobre a receita, ignorando-se os custos e despesas, semelhante ao lucro presumido. E como mencionado anteriormente no lucro presumido, para a estimativa no ano de 2014

também haverá a divisão dos serviços que possuem percentuais menores, tanto para o IRPJ como para a CSLL e ainda, se a pessoa jurídica tributada pelo lucro real optar pelo pagamento do imposto pelo critério estimativa deverá recolher também a CSLL pelo mesmo critério.

Portanto, a apuração do IRPJ e da CSLL pela estimativa, foi realizada cada mês separadamente e em cada um dos anos analisados, ou seja, em 2012, 2013 e 2014.

E na apuração anual por Balancete de Suspensão ou Redução, a base de cálculo serão as receitas menos os custos e as despesas. Sobre a totalidade do valor encontrado aplica-se 15% para o IRPJ e 9% para a CSLL, os cálculos serão mensais e o valor é acumulado cada mês, descontando do IRPJ e CSLL os valores já pagos até o mês anterior. E para o PIS e a COFINS a base de cálculo é o faturamento mensal e as alíquotas a serem aplicadas são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Ainda a pessoa jurídica tributada pelo lucro real deverá recolher também o ISS e o INSS, assim como no lucro presumido, os valores serão os mesmos para as duas modalidades, pois, as alíquotas a serem aplicadas são as mesmas. Dessa forma no lucro real serão transcritos somente os valores totais apurados anteriormente no lucro presumido.

Apuração anual:

Apuração anual por Balancete de Suspensão ou Redução:

Cálculo do IRPJ e CSLL

Tabela 20: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – Balancete de Suspensão ou Redução – ano 2012

Dados	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Receitas	822,00	822,00	1.444,00	3.088,00
Custos/despesas	(838,87)	(1.753,27)	(2.710,73)	(3.794,84)
Lucro Contábil	(16,87)	(931,27)	(1.266,73)	(706,84)
Adições			4,17	0,30
Exclusões				
Base de Cálculo	(16,87)	(931,27)	(1.262,56)	(702,37)
IRPJ 15%				
CSLL 9%				
Dados	Mai	Junho	Julho	Agosto
Receitas	3.088,00	3.910,00	5.554,00	6.556,00
Custos/despesas	(4.709,24)	(5.685,03)	(6.768,84)	(7.780,74)
Lucro Contábil	(1.621,24)	(1.775,03)	(1.214,84)	(1.224,74)
Adições				0,32
Exclusões				
Base de Cálculo	(1.621,24)	(1.775,03)	(1.214,84)	(1.224,42)
IRPJ 15%				
CSLL 9%				
Dados	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Receitas	7.378,00	8.472,80	9.294,80	10.116,80
Custos/despesas	(8.772,07)	(9.794,28)	(10.785,61)	(11.776,94)
Lucro Contábil	(1.394,07)	(1.321,48)	(1.490,81)	(1.660,14)
Adições		0,19		4,98
Exclusões				
Base de Cálculo	(1394,07)	(1.321,29)	(1.490,81)	(1.655,16)
IRPJ 15%				
CSLL 9%				

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 20 demonstra a apuração do lucro real anual pelo balancete de suspensão ou redução, que foi realizado no decorrer do ano, em todos os meses, com valor acumulado cada mês. Porém, não foi realizado nenhum recolhimento no decorrer do ano de 2012 para o IRPJ e nem para a CSLL, isso porque a empresa apresentou um prejuízo fiscal acumulado no valor de R\$ 1.655,16. Desse modo, se a empresa fosse tributada pelo lucro real no ano de 2012, seria mais vantajosa a apuração pelo balancete de suspensão ou redução, visto que, através dessa opção ela irá suspender os recolhimentos do IRPJ e CSLL durante o ano, o que seria mais vantajoso que se ela optasse pela estimativa, pois a empresa tem a opção de recolher as antecipações mensais do IRPJ e da CSLL durante o ano pela estimativa, substituindo o balancete de suspensão ou redução, assim é demonstrado a seguir o cálculo referente à estimativa.

Apuração anual por Estimativa:

Cálculo do IRPJ

Tabela 21: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ – Estimativa mensal – ano 2012

Mês	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
Janeiro	822,00	32%	263,04	15%	39,46
Fevereiro	0,00	32%	0,00	15%	0,00
Março	622,00	32%	199,04	15%	29,86
Abril	1.644,00	32%	526,08	15%	78,91
Maio	0,00	32%	0,00	15%	0,00
Junho	822,00	32%	263,04	15%	39,46
Julho	1.644,00	32%	526,08	15%	78,91
Agosto	1.002,00	32%	320,64	15%	48,10
Setembro	822,00	32%	263,04	15%	39,46
Outubro	1.094,80	32%	350,34	15%	52,55
Novembro	822,00	32%	263,04	15%	39,46
Dezembro	822,00	32%	263,04	15%	39,46
Total	10.116,80				485,63

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 21 demonstra os valores mensais na apuração do IRPJ pela estimativa, que foi realizada no decorrer do ano em todos os meses, com valor separado em cada mês, que totalizou o valor de R\$ 485,63 no ano, assim, a empresa deve comparar mensalmente no decorrer do ano o menor valor de antecipações de IRPJ, se pela estimativa ou pelo balancete de suspensão ou redução. Portanto se a empresa fosse tributada pelo lucro real não seria vantajosa a apuração pela estimativa no ano de 2012, pois a empresa auferiu receitas menores que as despesas e como na estimativa deve-se utilizar como base de cálculo as receitas ignorando os custos e despesas, a apuração pela estimativa no ano de 2012 deve ser desconsiderada.

Cálculo da CSLL

Tabela 22: Demonstrativo de Cálculo da CSLL – Estimativa mensal – ano 2012

Mês	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
Janeiro	822,00	32%	263,04	9%	23,67
Fevereiro	0,00	32%	0,00	9%	0,00
Março	622,00	32%	199,04	9%	17,91
Abril	1.644,00	32%	526,08	9%	47,35
Mai	0,00	32%	0,00	9%	0,00
Junho	822,00	32%	263,04	9%	23,67
Julho	1.644,00	32%	526,08	9%	47,35
Agosto	1.002,00	32%	320,64	9%	28,86
Setembro	822,00	32%	263,04	9%	23,67
Outubro	1.094,80	32%	350,34	9%	31,53
Novembro	822,00	32%	263,04	9%	23,67
Dezembro	822,00	32%	263,04	9%	23,67
Total	10.116,80				291,35

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 22 demonstra os valores mensais na apuração da CSLL pela estimativa, que foi realizado no decorrer do ano em todos os meses, com valor separado a cada mês, que totalizou o valor de R\$ 291,35 no ano. Portanto, da mesma forma que para o imposto, para a CSLL também deve ser comparado mensalmente durante o ano o menor valor de antecipações, se pela estimativa ou pelo balancete de suspensão ou redução, assim, como para o imposto se a empresa fosse tributada pelo lucro real, não seria vantajosa a apuração da CSLL pela estimativa no ano de 2012, pois, a empresa auferiu receitas menores que as despesas e como na estimativa deve-se utilizar como base de cálculo as receitas ignorando os custos e despesas, pois, na estimativa se aplicam percentuais sobre a receita bruta para alcançar a base de cálculo, assim, à apuração pela estimativa no ano de 2012 deve ser desconsiderada.

Apuração lucro real anual:

Cálculo do IRPJ e CSLL pelo Balanço anual de 2012

Tabela 23: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – anual – ano 2012

Dados	R\$
Receitas	10.116,80
Custos/Despesas	(11.776,94)
Lucro (prejuízo) Contábil	(1.660,14)
Adições	4,98
Exclusões	-
Lucro Ajustado	(1.655,16)
Compensação de Prejuízo	
Base de Cálculo	
IRPJ 15%	-
CSLL 9%	-
IRPJ + CSLL	-

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 23 demonstra o cálculo do lucro real anual apurado em 31 de dezembro de 2012, no qual foi apurado um prejuízo contábil e fiscal que deverá ser compensado nos próximos anos; assim, no ano de 2012 a empresa não irá recolher nenhum valor para o IRPJ e nem para a CSLL.

Cálculo do PIS e COFINS

Tabela 24: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2012

Mês	PIS/COFINS Base de Cálculo (R\$)	Direito a Crédito	PIS a Recolher – 1,65%	Direito a Crédito	COFINS a Recolher – 7,6%
Janeiro	822,00	0,00	13,56	0,00	62,47
Fevereiro	0,00	2,77	0,00	12,77	0,00
Março	622,00	2,77	4,72	12,77	21,73
Abril	1.644,00	2,77	24,36	12,77	112,17
Maio	0,00	2,77	0,00	12,77	0,00
Junho	822,00	2,77	8,02	12,77	36,93
Julho	1.644,00	2,77	24,36	12,77	112,17
Agosto	1.002,00	2,77	13,76	12,77	63,38
Setembro	822,00	2,77	10,79	12,77	49,70
Outubro	1.094,80	2,77	15,29	12,77	70,43
Novembro	822,00	2,77	10,79	12,77	49,70
Dezembro	822,00	2,77	10,79	12,77	49,70
Total ano	10.116,80	30,47	136,44	140,47	628,38

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 24 demonstra os valores do PIS e da COFINS apurados mensalmente no ano de 2012, o que totalizou um valor de R\$ 136,44 para o PIS e R\$ 628,38 para a COFINS.

Cálculo do ISS:

O valor do ISS no ano de 2012 é de R\$ 202,34 conforme já calculado anteriormente no lucro presumido.

Cálculo do INSS:

Para o INSS no ano de 2012 a empresa deverá recolher o valor de R\$ 2.313,84 conforme já calculado anteriormente no lucro presumido.

Demonstrativo de cálculo pelo regime de tributação Lucro Real em 2013

Apuração anual por Balancete de Suspensão ou Redução:

Cálculo do IRPJ e CSLL

Tabela 25: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – Balancete de Suspensão ou Redução – ano 2013

Dados	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Receitas	878,00	1.756,00	2.634,00	3.512,00
Custos/despesas	(986,64)	(1.973,28)	(2.959,92)	(3.946,56)
Lucro Contábil	(108,64)	(217,28)	(325,92)	(434,56)
Adições				
Exclusões				
Base de Cálculo	(108,64)	(217,28)	(325,92)	(434,56)
IRPJ 15%				
CSLL 9%				
Dados	Maio	Junho	Julho	Agosto
Receitas	4.390,00	5.268,00	5.268,00	7.024,00
Custos/despesas	(4.945,06)	(5.931,70)	(6.825,21)	(7.904,97)
Lucro Contábil	(555,06)	(663,70)	(1.557,21)	(880,97)
Adições	11,86			
Exclusões				
Base de Cálculo	(543,20)	(663,70)	(1.557,21)	(880,97)
IRPJ 15%				
CSLL 9%				
Dados	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Receitas	7.902,00	11.520,52	14.031,50	15.085,58
Custos/despesas	(8.891,61)	(10.193,38)	(11.346,16)	(12.352,60)
Lucro Contábil	(989,61)	1.327,14	2.685,34	2.732,98
Adições		6,82		
Exclusões				
Base de Cálculo	(989,61)	1.333,96	2.685,34	2.732,98
IRPJ 15%		200,09	402,80	409,95
CSLL 9%		120,06	241,68	245,97

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 25 demonstra a apuração anual pelo balancete de suspensão ou redução, que, foi realizada com valor sempre acumulado. Observa-se que foram realizados recolhimentos somente nos meses de outubro, novembro e dezembro,

sendo recolhido para o IRPJ em outubro o valor de R\$ 200,09, em novembro R\$ 202,71 e em dezembro o valor de R\$ 7,15 totalizando o valor de R\$ 409,95 de IRPJ, já para a CSLL os recolhimentos foram de R\$ 120,06 em outubro, R\$ 121,62 em novembro e R\$ 4,29 em dezembro totalizando um valor de R\$ 245,97 para a CSLL no ano de 2013.

Portanto a apuração pelo balancete de suspensão ou redução é a mais vantajosa para a empresa durante o ano de 2013, pois, ela irá recolher um valor menor do que se optasse pela estimativa como será demonstrado a seguir.

Apuração anual por Estimativa:

Cálculo do IRPJ

Tabela 26: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ – Estimativa mensal – ano 2013

Mês	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
Janeiro	878,00	32%	280,96	15%	42,14
Fevereiro	878,00	32%	280,96	15%	42,14
Março	878,00	32%	280,96	15%	42,14
Abril	878,00	32%	280,96	15%	42,14
Maio	878,00	32%	280,96	15%	42,14
Junho	878,00	32%	280,96	15%	42,14
Julho	0,00	32%	0,00	15%	0,00
Agosto	1.756,00	32%	561,92	15%	84,29
Setembro	878,00	32%	280,96	15%	42,14
Outubro	3.618,52	32%	1.157,93	15%	173,69
Novembro	2.510,98	32%	803,51	15%	120,53
Dezembro	1.054,08	32%	337,31	15%	50,60
Total	15.085,58				724,09

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 26 demonstra o cálculo de apuração pela estimativa, que foi realizada com valor separado cada mês, no qual os valores do IRPJ apurados no ano de 2013 totalizaram R\$ 724,09, valor esse superior ao apurado pelo balancete de suspensão ou redução, assim, a empresa deve comparar no decorrer do ano e optar pela opção na qual ela terá menor valor a recolher.

Cálculo da CSLL

Tabela 27: Demonstrativo de Cálculo da CSLL – Estimativa mensal – ano 2013

Mês	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Valor devido (R\$)
Janeiro	878,00	32%	280,96	9%	25,29
Fevereiro	878,00	32%	280,96	9%	25,29
Março	878,00	32%	280,96	9%	25,29
Abril	878,00	32%	280,96	9%	25,29
Maio	878,00	32%	280,96	9%	25,29
Junho	878,00	32%	280,96	9%	25,29
Julho	0,00	32%	0,00	9%	0,00
Agosto	1.756,00	32%	561,92	9%	50,57
Setembro	878,00	32%	280,96	9%	25,29
Outubro	3.618,52	32%	1.157,93	9%	104,21
Novembro	2.510,98	32%	803,51	9%	72,32
Dezembro	1.054,08	32%	337,31	9%	30,36
Total	15.085,58				434,49

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 27 demonstra os valores apurados mensalmente para a CSLL pela estimativa mensal, que foi realizado com valor separado em cada mês e totalizou um valor de R\$ 434,49 no ano e como já visto no cálculo do IRPJ, a empresa não deve optar pela estimativa no ano de 2013, pois, ele traz um valor maior do que o apurado pelo balancete de suspensão ou redução, assim, deve ser desconsiderado essa opção no ano pela empresa.

Apuração lucro real anual:

Cálculo do IRPJ e CSLL pelo Balanço anual de 2013

Tabela 28: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – anual – ano 2013

Dados	R\$
Receitas	15.085,58
Custos/Despesas	(12.352,60)
Lucro (prejuízo) Contábil	2.732,98
Adições	18,68
Exclusões	-
Lucro Ajustado	2.751,66
Compensação de Prejuízo	(825,50)
Base de Cálculo	1.926,16
IRPJ 15%	288,92
CSLL 9%	173,35
IRPJ + CSLL	462,27

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 28 demonstra o lucro real anual apurado em 31 de dezembro de 2013, no ano foi apurado um lucro fiscal no valor de R\$ 1.751,66, do qual 30% foram utilizados para compensar prejuízo fiscal de 2012, que correspondia ao valor de R\$ 1.655,16 e com a compensação de R\$ 825,50 feita em 2013, ficando um saldo de prejuízo fiscal no valor de R\$ 829,66 para ser compensado nos próximos anos, (R\$ 1.655,16 – R\$ 825,50 = R\$ 829,66), pois, a compensação de prejuízos de anos anteriores é limitada a 30% do lucro de momento, não importa quanto seja o saldo de prejuízos de anos anteriores, mesmo que o prejuízo anterior seja maior que o lucro de momento, ele poderá ser compensado com no máximo 30% do lucro de momento.

Portanto, conforme a tabela acima os valores apurados para o IRPJ e a CSLL no ano de 2013 foram de R\$ 288,92 e R\$ 173,35 respectivamente.

Cálculo do PIS e COFINS

Tabela 29: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2013

Mês	PIS/COFINS Base de Cálculo (R\$)	Direito a Crédito	PIS a Recolher – 1,65%	Direito a Crédito	COFINS a Recolher – 7,6%
Janeiro	878,00	1,01	13,48	4,64	62,09
Fevereiro	878,00	1,01	13,48	4,64	62,09
Março	878,00	1,01	13,48	4,64	62,09
Abril	878,00	1,01	13,48	4,64	62,09
Mai	878,00	1,01	13,48	4,64	62,09
Junho	878,00	1,01	13,48	4,64	62,09
Julho	0,00	1,01	0,00	4,64	0,00
Agosto	1.756,00	1,01	26,95	4,64	124,18
Setembro	878,00	1,01	13,48	4,64	62,09
Outubro	3.618,52	1,01	58,70	4,64	270,37
Novembro	2.510,98	1,01	40,42	4,64	186,19
Dezembro	1.054,08	1,01	16,38	4,64	75,47
Total ano	15.085,58	12,12	236,81	55,68	1.090,84

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 29 demonstra os valores apurados mensalmente para o PIS e a COFINS no ano de 2013, o que totalizou um valor de R\$ 236,81 para o PIS e de R\$ 1.090,84 para a COFINS.

Cálculo do ISS:

O valor do ISS no ano de 2013 é de R\$ 301,71 conforme já calculado anteriormente no lucro presumido.

Cálculo do INSS:

Para o INSS no ano de 2013 a empresa deverá recolher o valor de R\$ 2.522,16 conforme já calculado anteriormente no lucro presumido.

Demonstrativo de cálculo pelo regime de tributação Lucro Real em 2014:

Apuração anual por Balancete de Suspensão ou Redução:

Cálculo do IRPJ e CSLL

Tabela 30: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – Balancete de Suspensão ou Redução – ano 2014

Dados	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
Receitas	724,00	1.448,00	2.749,50	6.788,50
Custos/despesas	(1.126,35)	(2.267,18)	(3.472,97)	(4.985,00)
Lucro Contábil	(402,35)	(819,18)	(723,47)	1.803,50
Adições				22,97
Exclusões				
Base de Cálculo	(402,35)	(819,18)	(723,47)	1.826,47
IRPJ 15%				273,97
CSLL 9%				164,38
Dados	Maio	Junho	Julho	Agosto
Receitas	7.512,50	10.316,50	14.726,50	15.450,50
Custos/despesas	(6.331,58)	(7.706,41)	(9.306,21)	(10.447,04)
Lucro Contábil	1.180,92	2.610,09	5.420,29	5.003,46
Adições	5,75		44,30	
Exclusões				
Base de Cálculo	1.186,67	2.610,09	5.464,59	5.003,46
IRPJ 15%	178,00	391,51	819,69	750,52
CSLL 9%	106,80	234,91	491,81	450,31
Dados	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Receitas	29.110,00	29.834,00	30.558,00	51.885,39
Custos/despesas	(13.043,10)	(14.812,83)	(16.074,25)	(22.400,29)
Lucro Contábil	16.066,90	15.021,17	14.483,75	29.485,10
Adições				606,19
Exclusões				
Base de Cálculo	16.066,90	15.021,17	14.483,75	30.091,29
IRPJ 15%	2.410,04	2.253,18	2.172,56	4.513,69
CSLL 9%	1.446,02	1.351,91	1.303,54	2.708,22

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 30 demonstra a apuração anual pelo balancete de suspensão ou redução, que foi realizado no decorrer de 2014 em todos os meses, com valor sempre acumulado a cada mês, sendo que foram realizados recolhimentos tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, somente em alguns meses do ano, nos quais para o IRPJ os recolhimentos foram em abril no valor de R\$ 273,97, junho R\$ 117,54, julho R\$ 428,18, setembro R\$ 1.590,35 e em dezembro R\$ 2.103,65, totalizando R\$ 4.513,69; e para a

CSLL os valores recolhidos foram: em abril R\$ 164,38, junho R\$ 70,53, julho R\$ 256,90, setembro R\$ 954,21 e em dezembro R\$ 1.262,20 totalizando o valor de R\$ 2.708,22 no ano. Assim, no ano de 2014 a apuração pelo balancete de suspensão ou redução não traz vantagem para a empresa, pois os valores apurados tanto para o IRPJ quanto para a CSLL são maiores do que os valores apurados pela estimativa mensal no ano de 2014 e apesar de serem apenas antecipações, por conta do que será realmente apurado no final do ano, mesmo assim as antecipações feitas pelo balancete de suspensão ou redução, não trazem vantagens para a empresa durante o ano de 2014, pois, com sua utilização a empresa terá recolhido no decorrer do ano um valor maior do que o apurado quando do encerramento do ano, assim, se a empresa optar pelo balancete de suspensão ou redução para fazer os recolhimentos ficará com um saldo a ser compensado com imposto devido do mês de janeiro do ano seguinte, o que lhe assegura à alternativa de restituição do valor maior que foi pago.

Apuração anual por Estimativa:

Cálculo do IRPJ

Tabela 31: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ – Estimativa mensal – ano 2014

Mês	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	IRPJ Retido (R\$)	Valor a Recolher (R\$)
Janeiro	724,00	32%	231,68	15%	-	34,75
Fevereiro	724,00	32%	231,68	15%	-	34,75
Março	1.301,50	32%	416,48	15%	-	62,47
Abril	4.039,00	32%	1.292,48	15%	-	193,87
Maio	724,00	32%	231,68	15%	-	34,75
Junho	2.804,00	-				84,67
Junho	724,00	32%	231,68	15%	-	34,75
Junho	2.080,00	16%	332,80			49,92
Julho	4.410,00	-				141,93
Julho	2.804,00	32%	897,28	15%	31,20	134,59
Julho	1.606,00	16%	256,96			38,54
Agosto	724,00	32%	231,68	15%	-	34,75
Setembro	13.659,50	-				205,56
Setembro	1.080,40	32%	345,73	15%	148,20	51,86
Setembro	12.579,10	16%	2.012,67			301,90
Outubro	724,00	32%	231,68	15%	-	34,75
Novembro	724,00	32%	231,68	15%	-	34,75
Dezembro	21.327,39	-				422,06
Dezembro	1.764,00	32%	564,48	15%	132,13	84,67
Dezembro	19.563,39	16%	3.130,14			469,52
Total ano	51.885,39				311,53	1.319,06

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 31 demonstra os valores do IRPJ apurados mensalmente pela estimativa mensal, que totalizou um valor de R\$ 1.630,59 no ano de 2014, que foi realizado no decorrer de 2014 em todos os meses, com valor sempre separado a cada mês, no qual o valor apurado pela estimativa é menor que o valor apurado pelo balancete de suspensão ou redução, assim, em 2014 a opção pelos recolhimentos mensais do IRPJ pela estimativa é a mais vantajosa.

Cálculo da CSLL

Tabela 32: Demonstrativo de Cálculo da CSLL – Estimativa mensal – ano 2014

Mês	Faturamento (R\$)	Percentual %	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Retenção (R\$)	Valor a Recolher (R\$)
Janeiro	724,00	32%	231,68	9%	-	20,85
Fevereiro	724,00	32%	231,68	9%	-	20,85
Março	1.301,50	32%	416,48	9%	-	37,48
Abril	4.039,00	32%	1.292,48	9%	-	116,32
Maio	724,00	32%	231,68	9%	-	20,85
Junho	2.804,00	-				43,31
Junho	724,00	32%	231,68	9%	-	20,85
Junho	2.080,00	12%	249,60			22,46
Julho	4.410,00	-				98,09
Julho	2.804,00	32%	897,28	9%	-	80,75
Julho	1.606,00	12%	192,72			17,34
Agosto	724,00	32%	231,68	9%	-	20,85
Setembro	13.659,50	-				104,57
Setembro	1.080,40	32%	345,73	9%	62,40	31,12
Setembro	12.579,10	12%	1.509,49			135,85
Outubro	724,00	32%	231,68	9%	-	20,85
Novembro	724,00	32%	231,68	9%	-	20,85
Dezembro	21.327,39	-				262,08
Dezembro	1.764,00	32%	564,48	9%	-	50,80
Dezembro	19.563,39	12%	2.347,61			211,28
Total ano	51.885,39				62,40	786,95

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 32 demonstra os valores apurados mensalmente pela estimativa mensal, para a CSLL, que totalizou um valor de R\$ 849,35 no ano, sendo, realizado no decorrer de 2014, em todos os meses, com valor sempre separado a cada mês e da mesma forma que para o IRPJ o valor apurado para a CSLL pela estimativa é menor que o valor apurado pelo balancete de suspensão ou redução, assim, em 2014 a opção

pelos recolhimentos mensais através da estimativa traz maior vantagem para a empresa.

Apuração lucro real anual:

Cálculo do IRPJ e CSLL pelo Balanço anual de 2014

Tabela 33: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e CSLL – anual – ano 2014

Dados	R\$
Receitas	51.885,39
Custos/Despesas	(22.400,29)
Lucro (prejuízo) Contábil	29.485,10
Adições	679,21
Exclusões	
Lucro Ajustado	30.164,31
Compensação de Prejuízo	(829,66)
Base de Cálculo	29.334,65
IRPJ 15%	4.400,20
CSLL 9%	2.640,12
IRPJ + CSLL	7.040,32

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 33 demonstra o lucro real anual apurado em 31 de dezembro de 2014, no ano foi apurado um lucro fiscal no valor de R\$ 30.164,31 do qual foram compensados os prejuízos fiscais de R\$ 829,66. Ainda no ano o valor apurado para o IRPJ foi de R\$ 4.400,20 e para a CSLL o valor apurado foi de R\$ 2.640,12.

Cálculo do PIS e COFINS

Tabela 34: Demonstrativo de Cálculo do PIS e COFINS – ano 2014

Mês	PIS/COFINS Base de Cálculo (R\$)	Direito a Crédito	Retenção (R\$)	PIS a Recolher – 1,65%	Direito a Crédito	Retenção (R\$)	COFINS a Recolher – 7,6%
Janeiro	724,00	3,46	-	8,49	15,96	-	39,06
Fevereiro	724,00	3,46	-	8,49	15,96	-	39,06
Março	1.301,50	3,46	-	18,01	15,96	-	82,95
Abril	4.039,00	3,46	-	63,18	15,96	-	291,00
Maio	724,00	3,46	-	8,49	15,96	-	39,06
Junho	2.804,00	3,46	-	42,81	15,96	-	197,14
Julho	4.410,00	3,46	-	69,30	15,96	-	319,20
Agosto	724,00	3,46	-	8,49	15,96	-	39,06
Setembro	13.659,50	3,46	40,56	181,36	15,96	187,20	834,96
Outubro	724,00	6,93	-	5,02	31,94	-	23,08
Novembro	724,00	5,02	-	6,93	23,17	-	31,85
Dezembro	21.327,39	17,46	-	334,44	80,44	-	1.540,44
Total ano	51.885,39	60,55	40,56	755,01	279,19	187,20	3.476,86

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela 34 traz os valores apurados mensalmente para o PIS e para a COFINS em 2014, que totalizou o valor de R\$ 795,57 para o PIS e R\$ 3.664,06 para a COFINS no ano.

Cálculo do ISS:

O valor do ISS no ano de 2014 é de R\$ 1.036,71 conforme já calculado anteriormente no lucro presumido.

Cálculo do INSS:

Para o INSS no ano de 2014 a empresa deverá recolher o valor de R\$ 2.693,28 conforme já calculado anteriormente no lucro presumido.

A seguir será apresentado nas tabelas 35 e 36, os valores totais dos tributos que foram calculados pelo lucro presumido e pelo lucro real, em cada um dos anos, bem como o total do período, realizando o comparativo dos resultados que foram alcançados, para a tomada de decisão sobre o regime de tributação em que se enquadra a empresa objeto de estudos, ou seja, lucro presumido e lucro real.

Portanto, deve ser comparado o total apurado em cada um dos anos e o total do período, procurando a melhor opção entre lucro presumido e lucro real para a empresa.

3.1.4 Lucro Presumido

Será apresentado na tabela 35 o valor total apurado em cada um dos anos e o total do período, pelo lucro presumido, referente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e INSS.

Tabela 35: Valor total apurado anualmente e o total no período pelo Lucro Presumido.

Ano	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	ISS	INSS	Total
2012	485,60	291,37	65,75	303,50	202,34	2.313,84	3.662,40
2013	724,10	434,47	98,07	452,57	301,71	2.522,16	4.533,08
2014	1.630,62	849,39	337,28	1.556,56	1.036,71	2.693,28	8.103,84
Total no Período	2.840,32	1.575,23	501,10	2.312,63	1.540,76	7.529,28	16.299,32

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

A tabela acima evidencia a situação atual da empresa objeto de estudos, durante o período analisado, ou seja, os valores que estão demonstrados na tabela 35

representam o custo tributário para a empresa, em cada um dos anos e o total no período analisado, referente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e INSS pelo regime de tributação lucro presumido. Os valores apurados em cada um dos anos e o total no período, deverão ser comparados com os valores apurados pelo lucro real, conforme será demonstrado na tabela 37.

3.1.5 Lucro real

Será apresentado na tabela 36 o valor total apurado em cada um dos anos e o total no período, se caso a empresa optar pelo lucro real deverá recolher os valores apresentados a seguir, referente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e INSS.

Tabela 36: Valor total apurado anualmente e o total no período pelo Lucro Real

Ano	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	ISS	INSS	Total
2012	0,00	0,00	136,44	628,38	202,34	2.313,84	3.281,00
2013	288,92	173,35	236,81	1.090,84	301,71	2.522,16	4.613,79
2014	4.400,20	2.640,12	795,57	3.664,06	1.036,71	2.693,28	15.229,94
Total no Período	4.689,12	2.813,47	1.168,82	5.383,28	1.540,76	7.529,28	23.124,73

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Na tabela 36 estão demonstrados os valores totais apurados em cada um dos anos e o total do período pelo lucro real. Portanto, estes valores devem ser comparados com os valores apurados pelo lucro presumido, procurando qual regime traz maior economia de impostos para a empresa, ou seja, qual deles é o mais vantajoso financeiramente.

3.1.6 Comparativo entre os dois regimes de tributação: Lucro Presumido e Lucro Real

Será apresentado na tabela 37, o valor total apurado em cada um dos anos e o total no período, pelo lucro presumido e pelo lucro real, sendo considerando, em cada regime e em cada um dos anos a soma do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e INSS.

Tabela 37: Comparativo dos valores apurados entre Lucro Presumido e Lucro Real

Ano	Lucro Presumido	Lucro Real	Variação %
2012	3.662,40	3.281,00	-10,41
2013	4.533,08	4.613,79	1,78
2014	8.103,84	15.229,94	87,93
Total no Período	16.299,32	23.124,73	41,88

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme demonstrado na tabela 37, a opção pelo lucro presumido durante o período analisado demonstra maior economia de imposto na comparação com o lucro real, pois, o valor apurado no período pelo lucro presumido foi menor do que o apurado pelo lucro real.

Somente no primeiro ano analisado que a opção pelo lucro presumido apresenta desvantagem, pois traz uma menor economia de impostos, isso ocorre em virtude de a empresa estar iniciando suas atividades e ter apurado prejuízo contábil e fiscal, o que fez com que ela suspendesse o recolhimento de IRPJ e CSLL neste período. Nos demais anos analisados, apresenta vantagem, pois, traz maior economia de imposto, assim, na comparação do valor total apurado no período analisado o acréscimo no valor a recolher é 41,88% no período, o que traz vantagem à opção pelo lucro presumido, comparada com o lucro real.

3.2 Análises dos Resultados

No decorrer do estudo buscou-se primeiramente observar em quais dos regimes ou modalidades de tributação se enquadra a empresa objeto de estudos, ou seja, quais seriam as opções legais, que de livre escolha a empresa poderia optar para determinar o recolhimento de impostos, sendo constatada a vedação da atividade para a opção pelo simples nacional, a opção de escolha para a empresa ficou entre o lucro presumido e o lucro real.

Desse modo, o presente estudo deu-se pelo comparativo entre o lucro presumido e o lucro real, sendo constatada maior economia de impostos através da opção pelo lucro presumido em dois dos três anos analisados e no total do período, como veremos mais detalhadamente através da representação gráfica a seguir.

Apresenta-se a seguir, nos gráficos 3 e 4 a evolução dos valores totais calculados pelo lucro presumido e pelo lucro real em cada um dos anos, referente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e INSS.

Gráfico 3: Evolução do valor apurado pelo Lucro Presumido entre os anos de 2012 a 2014



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

No gráfico 3 está demonstrado a evolução do custo tributário para a empresa pela opção do lucro presumido durante o período analisado.

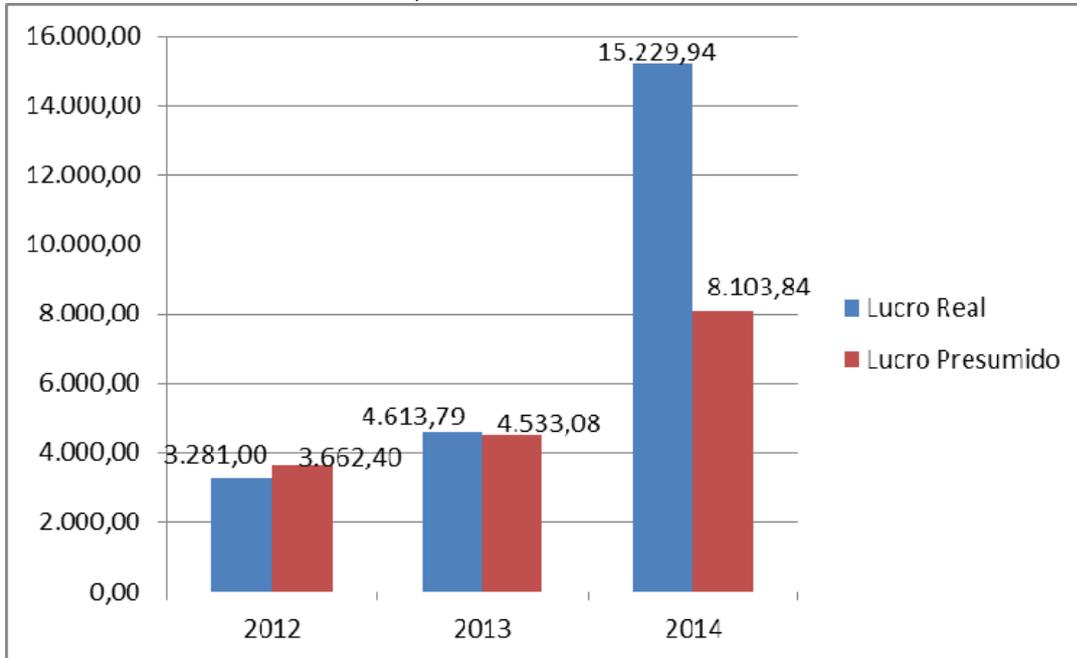
Gráfico 4: Evolução do valor apurado pelo Lucro Real entre os anos de 2012 a 2014



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

O gráfico 4 demonstra a evolução do custo tributário durante o período analisado pela opção do lucro real.

Gráfico 5: Comparativo dos valores apurados entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real nos anos de 2012, 2013 e 2014.

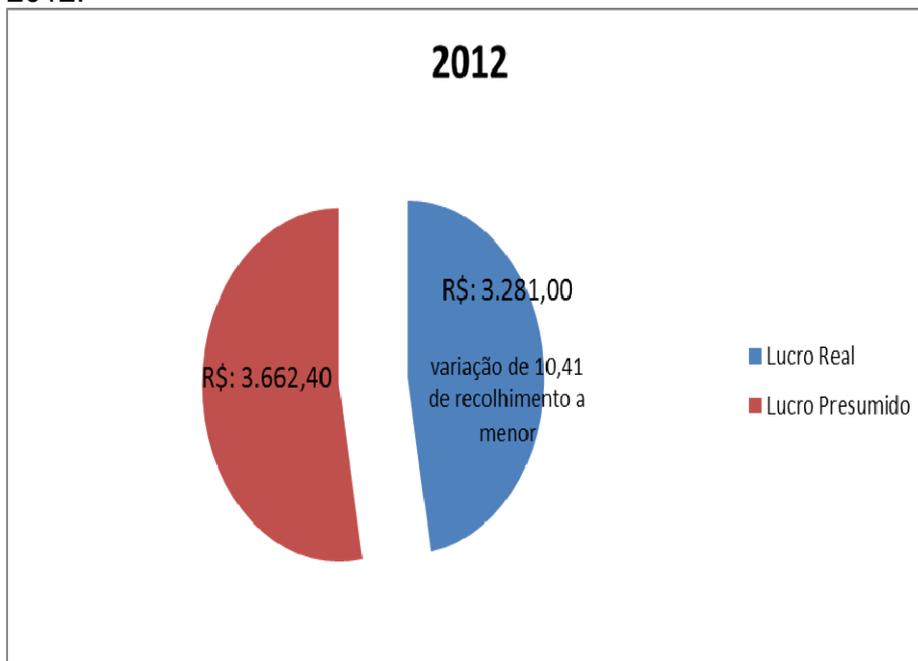


Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

No comparativo exibido no gráfico 5 dos valores totais apurados pela empresa estudada em cada um dos anos, pelo lucro presumido e pelo lucro real, no primeiro ano analisado a opção pelo regime lucro real trouxe uma maior economia com impostos, porém é importante colocar que isso não significa dizer que ele seria a melhor opção para a empresa, pois, isso ocorreu pelo fato de a empresa estar iniciando suas atividades e ter apurado prejuízo contábil e fiscal no período, o que fez com que os recolhimentos do IRPJ e da CSLL fossem suspensos, em consequência disso ela apresentou um custo tributário menor no ano adotando tal regime. No entanto, tal fato não deve ser visto com melhor opção ou mais vantajosa para a empresa objeto de estudos, visto que, a referida empresa se trata de uma pequena prestadora de serviços e que possui seus principais custos na folha de pagamento, como não possui funcionários, somente o pró-labore, assim, a opção pelo regime lucro real em que a base de cálculo é o lucro, tal opção não traz vantagens para a referida empresa, que seria a melhor opção nos casos em que ela tenha pouco faturamento e consequentemente apure prejuízo, porém, com não se deve esperar que a empresa não preste serviços e tenha prejuízos sucessivos, não é vantagem tal opção.

Portanto, nos anos que a empresa auferiu poucas receitas, a opção lucro real foi a que apresentou maior economia de imposto, enquanto que nos anos em que auferiu mais receitas, a opção lucro presumido foi a que apresentou maior economia de imposto. Assim, a opção pelo lucro real no ano de 2012, acarretaria uma redução no total a recolher de 10,41%, o que representaria uma economia de R\$ 381,40, porém, no ano de 2013 tal opção acarretaria um acréscimo no total a recolher de 1,78%, já em 2014 o acréscimo atinge uma proporção bem mais elevada, o que traz uma desvantagem bem mais significativa, pois, o acréscimo no valor a recolher é de 87,93%.

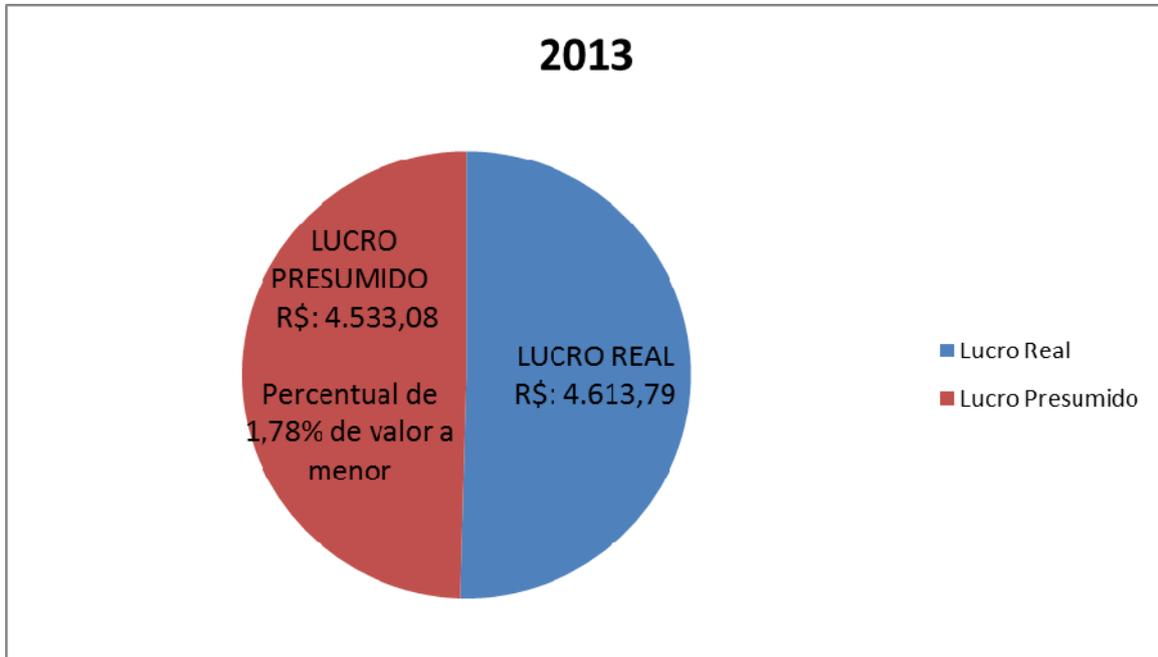
Gráfico 6: Comparativo entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real no ano de 2012.



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Conforme demonstra o gráfico 6 no ano de 2012, a opção pelo regime de tributação lucro real é mais vantajosa, pois, traz uma maior economia de impostos, isso porque no ano a empresa apurou prejuízo, o que fez com que ela suspendesse o recolhimento do IRPJ e CSLL, conforme já comentado anteriormente. Assim, os valores demonstrados acima representam o custo tributário total da empresa no ano, referente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e INSS tanto para o lucro presumido quanto para o lucro real.

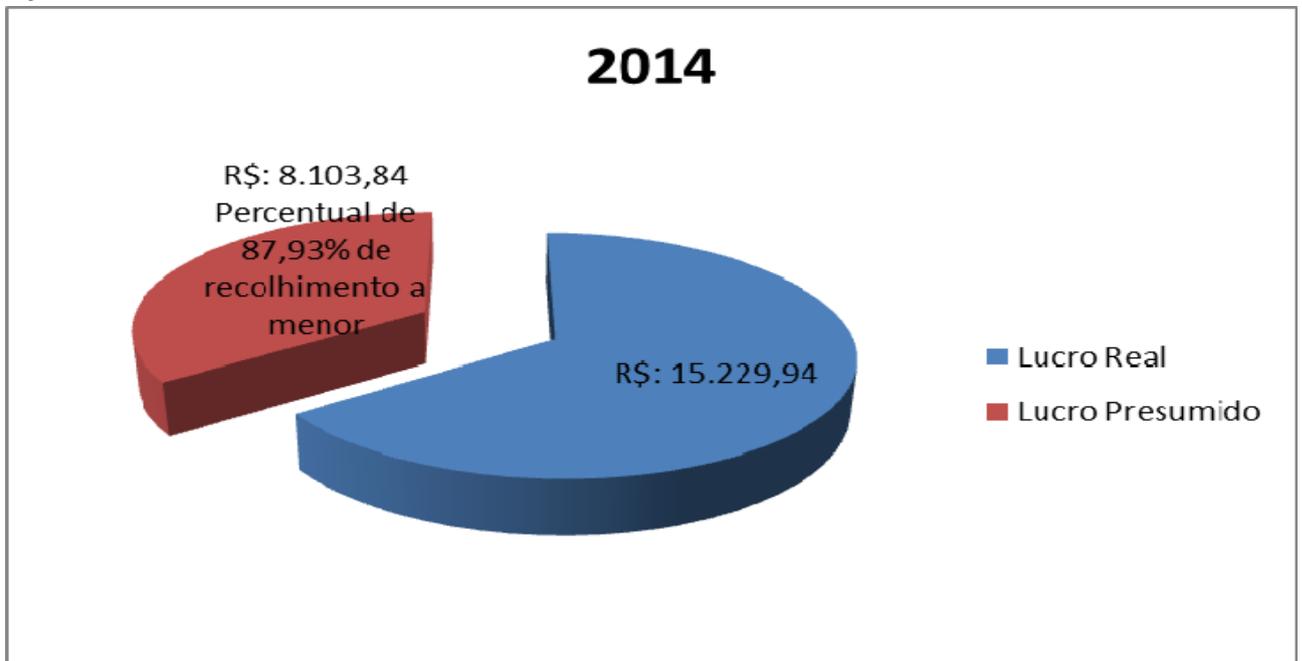
Gráfico 7: Comparativo entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real no ano de 2013.



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

No ano de 2013 a empresa tributada pelo lucro real tende a recolher um valor maior em impostos, sendo a melhor opção o lucro presumido, variando 1,78% menor do que pela opção lucro real.

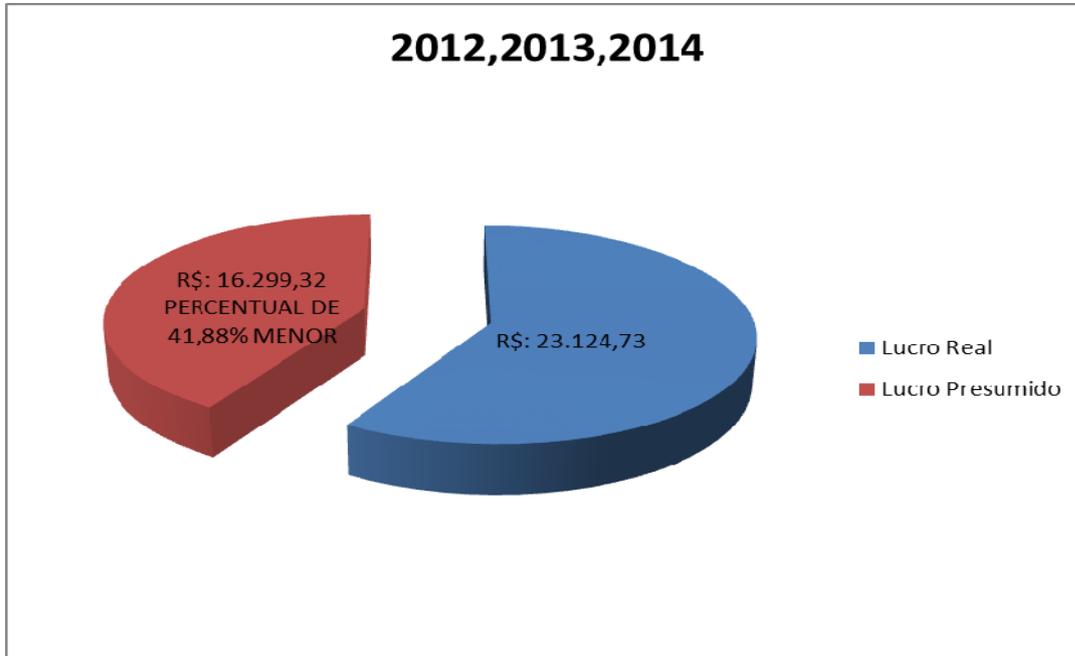
Gráfico 8: Comparativo entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real no ano de 2014.



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Como evidenciado no gráfico acima, em 2014 a opção pelo lucro presumido demonstra grande vantagem de economia com impostos, se comparada com o lucro real. Portanto no ano de 2014 a opção pelo lucro real acarretaria um acréscimo no valor a pagar de 87,93%, referente ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e INSS.

Gráfico 9: Comparativo do valor total apurado no período entre os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real.



Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Com a análise do gráfico 9 conclui-se que no período em que se realizou as análises a opção pelo lucro presumido apresentou maior economia de impostos, ou seja, no período referente aos anos de 2012, 2013 e 2014 a opção pelo lucro presumido acarretaria uma redução no total a recolher quanto ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e INSS de 41,88%.

Portanto, a opção pelo lucro presumido traz uma maior economia de imposto para a empresa quando comparada com o lucro real.

A conclusão acima, feita através da análise dos resultados alcançado, traz como opção mais vantajosa financeiramente a opção pelo lucro presumido, sendo a que demonstra maior economia de imposto para a empresa, porém é importante colocar que o presente estudo, teve suas particularidades, assim, como cada um dos regimes possui suas individualidades com uma legislação própria. Da mesma forma as pesquisas similares e correlatas que foram identificadas no decorrer do presente estudos e serviram de base para a elaboração do mesmo, conforme evidenciadas anteriormente no quadro nº 4 no capítulo 2, também tiveram suas particularidades,

trazendo vantagens e desvantagens na utilização de determinados regimes de tributação que foram analisados.

Desse modo, aqui, serão evidenciadas algumas das vantagens e desvantagens na utilização dos regimes ou modalidades de tributação do presente estudo em relação às referidas pesquisas, pois, assim como no presente estudo, cada uma das pesquisas identificadas avaliou as opções das modalidades de tributação de acordo com a sua atividade e realidade.

De modo geral, no presente estudo foram identificadas algumas vantagens e desvantagens em cada um dos regimes de tributação, em relação às referidas pesquisas, pois, na opção pelo regime lucro presumido, que se constatou ser a opção mais vantajosa de economia com impostos para a empresa estudada, isso se deu pelo fato de ela ser uma pequena prestadora de serviços e ter seus principais custos na folha de pagamento, assim, como não possuía quadro de funcionários, somente o pró-labore, teve vantagem na opção pelo lucro presumido e desvantagem na opção pelo lucro real, pois, na maioria das pesquisas similares e correlatas isso se deu de maneira contrária, porque as empresas possuíam um faturamento bem elevado, mas também possuíam funcionários e tinha custos elevados, nos quais a opção pelo lucro real apresenta maior vantagem, visto que a base de cálculo nesse regime de tributação, tanto na apuração trimestral quanto anual é a somatória do lucro correspondente ao período menos os custos e despesas do mesmo período, assim, quando a empresa possui custos elevados é mais vantajosa a apuração pelo lucro real, se comparada com o presumido. Já na opção pelo simples nacional, a empresa objeto de estudos apresentou desvantagens com a impossibilidade de optar pelo referido regime no período, pois, durante o período em que se realizaram as análises tal opção era vedada para esta atividade, porém, para algumas das pesquisas similares e correlatas, que não possuíam tal impedimento, a opção pelo simples nacional quando comparadas com as demais, foi a que apresentou maior economia de impostos, por ter apresentado vantagens como: a desoneração de encargos sociais por parte da empresa, ou seja, do INSS que representa uma considerável parcela dos valores da folha de pagamento.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste capítulo passa-se a apresentação das conclusões do trabalho realizado, sendo apresentado de que forma o problema da pesquisa foi resolvido, como deu-se o atendimento de cada um dos objetivos, geral e específicos, e quais foram as limitações que surgiram no decorrer da pesquisa, além de se destacar algumas sugestões para futuras pesquisas, relacionadas à carga tributária que tenham por objetivo alcançar legalmente a menor carga tributária para as empresas.

Nos dias de hoje, poder competir no mercado estando no mínimo ao lado de seus concorrentes, passou a ser indispensável para a sobrevivência e crescimento de qualquer empreendimento, pois, o mercado globalizado trouxe o aumento acirrado da concorrência e a competitividade passou a ser crucial para o ramo empresarial.

Aqui, depara-se com um mercado que requer cada vez mais dos empresários a oferta de serviços ou produtos de qualidade com preços acessíveis, surgindo assim a necessidade de buscar formas de reduzir custos de maneira que não venha a interferir na qualidade do serviço ou do produto oferecido e uma delas é por meio da redução do custo tributário, que tem grande participação na formação do preço dos serviços e dos produtos. Neste ponto, se destaca a grande importância da utilização, do planejamento tributário para se tentar encontrar dentre os regimes de tributação, o mais adequado para a empresa de acordo com a sua realidade, ou seja, aquele que mais se encaixe e menos onere a empresa.

Desse modo, buscou-se realizar um estudo de cada regime de tributação permitido pela legislação vigente, que pudesse contribuir para a economia com impostos, buscando a opção que mais se encaixe e menos onere, dentre as possibilidades de enquadramento para a empresa.

Primeiramente foi buscado atender ao problema da pesquisa, que buscava responder a seguinte questão: “Em qual das formas Tributária melhor se enquadra a empresa prestadora de serviços Zortea Consultoria Agronômica LTDA - ME com o menor ônus tributário?”.

Julga-se ter resolvido este problema, pois, sendo constada a vedação da atividade para a opção do simples nacional durante o período em que foram realizadas

as análises, as possibilidades de enquadramento tributário permitidos pela legislação vigente ficaram entre a opção lucro presumido e lucro real, analisando o período de três anos 2012, 2013 e 2014, foi constatado que a tributação pelo lucro presumido é a mais propícia para um menor ônus tributário para a empresa.

O objetivo geral desta pesquisa, que consistiu em analisar dentre os regimes de tributação em que se enquadra a empresa prestadora de serviços agropecuários, observando qual enquadramento é mais vantajoso financeiramente, a fim de reduzir despesas na prestação de serviços por meio da redução da carga Tributária, foi atingido através do Capítulo 2 – Fundamentação Teórica e do estudo de caso demonstrado no Capítulo 3. E como objetivos específicos, os três foram atingidos conforme estudo de caso no Capítulo 3.

Assim, o primeiro objetivo específico, que era identificar os dados contábeis da empresa referente ao período compreendido entre janeiro de 2012 a dezembro de 2014, procurando cumprir com esse objetivo realizaram-se visitas junto à empresa estudada e ao escritório contábil Tomazoni & Sperafico Serviços, responsável pela contabilidade da empresa, para que fosse possível identificar os dados contábeis do período, os quais foram demonstrados no Capítulo 3, através das tabelas 1, 2, 3 e 4.

O segundo objetivo específico, que foi determinar quanto é recolhido nos anos de 2012, 2013 e 2014 em cada uma das formas tributárias em que a empresa se enquadra, foi possível, com a utilização dos dados contábeis que foram coletados, apurar a carga tributária, sendo, elaboradas diversas tabelas que demonstraram os valores apurados em cada um dos anos, pelos dois regimes de tributação, lucro presumido e lucro real, visto que são os que a empresa se enquadra.

Já o último objetivo específico, que foi identificar por tabelas comparativas qual dentre os enquadramentos permitidos traz maior economia de imposto para a empresa, em cada um dos anos e no período analisado, para atender esse objetivo realizou-se tabelas com os totais apurados em cada ano e no período, por cada um dos regimes de tributação analisados, ou seja, nos que houve a possibilidade de enquadramento para a empresa, sendo, pelo lucro presumido e lucro real, pode se constatar uma maior economia de impostos pela opção do regime de lucro presumido.

É importante destacar ainda que no decorrer da pesquisa surgiram algumas limitações, ou seja, à medida que o trabalho foi sendo desenvolvido, foram surgindo algumas limitações, a começar, pela busca por referências bibliográficas, pois, percebeu-se que há poucos livros e artigos na área e ainda muitos deles são desatualizados, sendo que a maioria das informações veio através do material oferecido pelo curso e da legislação vigente; outra limitação foi a impossibilidade de apuração pela opção do simples nacional, pois, no período em que foram feitas as análises tal opção era vedada para a atividade da empresa, porém, a partir de 2015, com a ampliação ao acesso do setor de serviços ao supersimples, o critério de adesão passou a ser o porte e faturamento, ou seja, não mais a atividade da empresa, isso trouxe a possibilidade de mudança de opção tributária para a empresa objeto de estudos, que a partir de 2015 pode aderir a opção de enquadramento também pelo simples nacional.

Cabe destacar ainda que as conclusões da pesquisa realizada não devem ser generalizadas, visto que, a pesquisa foi elaborada a partir de um caso específico, assim, sua utilização poderá não ser apropriada em outros casos, pois, cada empresa possui suas particularidades.

Entretanto, a partir desta pesquisa realizada, embora os resultados sejam restritos a empresa objeto de estudos, dá-se origem a sugestões para pesquisas futuras, relacionadas à carga Tributária que são:

- Realizar a mesma análise na empresa utilizando as mesmas comparações, porém, incluindo a hipótese legal para a opção do simples nacional;
- Realizar a mesma análise na empresa, porém modificando a condição jurídica, cooperativa e associação; e
- Realizar a mesma análise para outros ramos de atividade, comércio e indústria.

REFERÊNCIAS

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Legislação tributária**. 3.ed. Florianópolis Departamento de Ciências Contábeis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2012.

BRASIL. Constituição nº1.988, (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do Texto: Juarez de Oliveira. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 168p. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 15 nov.2013.

_____. **Produção Pecuária Municipal**. Rio de Janeiro: IBGE, v. 41, p.1-108, 2013. Disponível em: <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/84/ppm_2013_v41_br.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2015.

_____. Decreto nº3.000, de 1999. **Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99)** - Anotado e Atualizado: Edição Eletrônica contendo a íntegra do Regulamento do Imposto de Renda. Portal tributário: Editora Ltda. Todos Os Direitos Reservados. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/rir.htm>>. Acesso em: 01 maio 2015.

_____. **Lei 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/DF, 30 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 09 maio 2015.

_____. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá Outras Providências. Brasília/DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 09 maio 2015.

_____. **Lei nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília/DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 28 maio 2015.

_____. **Lei nº 147**, de 7 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar n.123, de 14 de Dezembro de 2006. Brasília/DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em: 28 maio 2015.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 16 nov. 2013.

_____. **Lei 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: 25 maio 2015.

_____. **Lei 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/DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em: 08 maio 2015.

_____. **Simplex Nacional**: alterações promovidas pela Lei Complementar 147/2014. Brasília, 8 ago. 2014. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2014/11/06/2014_08_08_14_4_9_55_389537287.html>. Acesso em: 28 maio 2015.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique; PETRI, Sérgio Murilo. **Contabilidade Tributária I**. 2.ed. Florianópolis Departamento de Ciências Contábeis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2012.

COTRIM, Gilberto Vieira. **Direito e legislação**: introdução ao direito. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GOLDEMBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais. 8.ed. Rio de Janeiro: Record, 2004.

HAMES, Suelen Toniane. Comparativo entre o lucro presumido e o simples Nacional para atividade econômica de uma empresa de revista de música eletrônica. 2010. 71f. Monografia (Especialização). Curso de Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Mariana de Andrade. **Metodologia científica**. 5ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LEAL, Livia Schwinden. **Fusão, cisão e incorporação de empresas optantes pelo regime de tributação federal lucro real como uma das formas de planejamento tributário**. 2010, 89f. Monografia (Especialização). Curso de Bacharel em Ciências Contábeis, Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina,

Florianópolis/SC, 2010.

LINO, Manuel Rosa de Oliveira. **Métodos Estatísticos I**. 3ed. Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2011.

MADRUGA, Márcio Dri. Análise comparativa entre o simples nacional e o lucro presumido para uma organização de comércio e prestação de serviço de informática. 2011, 75f. Monografia (Especialização). Curso de Bacharel em Ciências Contábeis, Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis Santa Catarina, 2011.

MÜLLER, Neri. **Planejamento tributário**. Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2011, 189 p.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ORTSEN, Victor. **Atividade Agropecuária no Brasil**. 2012. Disponível em: <<http://embrapatrabalho1ano1.blogspot.com.br/2012/09/atividade-agropecuaria-no-brasil.html>>. Acesso em: 23 dez. 2015.

PETTERS, Bárbara Vieira. Aspectos tributários de uma concessionária do sul do Brasil. 2011, 61f. Monografia (Especialização). Curso de Bacharel em Ciências Contábeis, Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC, 2011.

SERVIÇO de Apoio as Micro e Pequenas Empresas. Mudanças no supersimples: o que o dono de pequeno negócio deve saber. Portal SEBRAE. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/Mudan%C3%A7as-no-Supersimples:-o-que-o-dono-de-pequeno-neg%C3%B3cio-deve-saber>>. Acesso em: 20 maio 2015.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

VEIGA, Alexandre Zoldan da. Análise do impacto da decisão sobre a forma de tributação da renda no resultado de empresa. 2002, 132f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC, 2002.

_____. **Contabilidade tributária II**. 3.ed. Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2013.

ZANELLA, Liane Carly Hermes; VIEIRA, Eleonora Milano Falcão; MORAES, Marialice de. **Técnica de pesquisa**. 3.ed. Florianópolis Departamento de Ciências Contábeis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2013, 107 p.

7 PRINCIPAIS novidades do Supersimples que todo empresário precisa saber. SEBRAE, 7 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://www.sobreadministracao.com/7-principais-novidades-do-supersimples-que-todo-empresario-precisa-saber/>>. Acesso em: 14 maio 2015.

ANEXOS

ANEXOS:

Anexo I – Partilha do Simples Nacional – Comércio

Anexo II – Partilha do Simples Nacional – Indústria

Anexo III – Partilha do Simples Nacional – Locação de Bens Móveis e de
Prestação de Serviços

Anexo IV – Partilha do Simples Nacional – Serviços

Anexo V – Partilha do Simples Nacional – Serviços

Anexo VI – Partilha do Simples Nacional – Serviços

Termo de autorização para divulgação de informações de empresas

ANEXO I – da Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

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

ANEXO II – da Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria

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

ANEXO III – da Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5º-C e 5º-D do art. 18 desta Lei Complementar.

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

ANEXO IV – da Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar.

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

ANEXO V - da Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006.
(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-D do art. 18 desta Lei Complementar. 1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo: $(r) = \frac{\text{Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)}}{\text{Receita Bruta (em 12 meses)}}$

Receita Bruta (em 12 meses)

2) Nas hipóteses em que (r) corresponda aos intervalos centesimais da Tabela V-A, aonde “<” significa menor que, “>” significa maior que, “≤” significa igual ou menor que e “≥” significa maior ou igual que, as alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP corresponderão ao seguinte:

TABELA V-A

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

3) Somar-se-á a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP apurada na forma acima a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo IV a esta Lei Complementar.

4) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/ PASEP, CSLL, COFINS e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B, aonde:

(I) = pontos percentuais da partilha destinada à CPP;

(J) = pontos percentuais da partilha destinada ao IRPJ, calculados após o resultado do fator (I);

(K) = pontos percentuais da partilha destinada à CSLL, calculados após o resultado dos fatores (I) e (J);

(L) = pontos percentuais da partilha destinada à COFINS, calculados após o resultado dos fatores (I), (J) e (K);

(M) = pontos percentuais da partilha destinada à contribuição para o PIS/PASEP, calculados após os resultados dos fatores (I), (J), (K) e (L);

$$(I) + (J) + (K) + (L) + (M) = 100$$

N = relação (r) dividida por 0,004, limitando-se o resultado a 100;

P = 0,1 dividido pela relação (r), limitando-se o resultado a 1.

TABELA V-B:

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

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	CPP	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP
	I	J	K	L	M
		X P	X P		
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	N x 0,575	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	N x 0,55	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	N x 0,525	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	N x 0,5	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	N x 0,475	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	N x 0,45	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	N x 0,425	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I - J - K)	100 - I - J - K - L

ANEXO VI - (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (Produção de efeito)

(Vigência: 1º de janeiro de 2015)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar.

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

(r) = Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)

Receita Bruta (em 12 meses)

2) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B do Anexo V desta Lei Complementar.

3) Independentemente do resultado da relação (r), as alíquotas do Simples Nacional corresponderão ao seguinte:

TABELA VI

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

TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE EMPRESA

TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE EMPRESAS

Eu Cleber Renato Zortea, de nacionalidade brasileira, solteiro, maior de idade, natural da cidade de Rodeio Bonito, RS, nascido em 01 de Dezembro de 1984, Tecnólogo em Agrozotecnia, residente e Linha São Carlos, s/n, interior, Cristal do Sul RS, portador da Cédula de Identidade nº. 5070198139, CPF nº. 004.862.810-72. Na qualidade de proprietário e representante da empresa Zortea Consultoria Agronômica LTDA ME, inscrito no CNPJ sob o nº. 14.476.298/0001-15 situado na Rua Luiz Possamai, 220, sala 01, Centro, Rodeio Bonito/RS, declaro que as informações e/ou documentos disponibilizados pela empresa para trabalho acadêmico TCC – monografia do curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, da aluna Sirlene Ciechovicz de Castro, matrícula 11300911, que tem como orientador Professor Dr. Sérgio Murilo Petri, podem ser publicada e divulgada sem nenhuma restrição.

Cristal do Sul, 26 de novembro de 2015.

Zortea Consultoria
Agronômica Ltda. - ME
CNPJ 14.476.298/0001-15



Cleber Renato Zortea
Proprietário e Administrador da empresa