



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças


Anderson Nunes Fraga

**Gestão Tributária e sua importância na tomada de decisão: uma análise
comparativa Lucro Real *versus* Lucro Presumido em uma empresa
prestadora de serviço**

Rio de Janeiro
2009

Anderson Nunes Fraga

Gestão Tributária e sua importância na tomada de decisão: uma análise comparativa Lucro Real *versus* Lucro Presumido em uma empresa prestadora de serviço



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. L.D. Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro
2009

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/FAF/BIBLIOTECA MCC

F811g Fraga, Anderson Nunes.
Gestão tributária e a sua importância na tomada de decisão:
uma análise comparativa Lucro Real *versus* Lucro Presumido em
uma empresa prestadora de serviço / Anderson Nunes Fraga –
2009.
101 f.

Orientador: Lino Martins da Silva.
Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de
Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.
Bibliografia: f.94-98

1. Planejamento tributário I. Silva, Lino Martins da. II.
Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de
Administração e Finanças. III. Título

CDU 336.22

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou
parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Anderson Nunes Fraga

Gestão Tributária e sua importância na tomada de decisão: uma análise comparativa Lucro Real *versus* Lucro Presumido em uma empresa prestadora de serviço

Dissertação apresenta como requisito parcial para obter do título de Mestre ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração Controle de Gestão.

Aprovado em _____

Banca Examinadora: _____

Prof. L.D. Lino Martins da Silva (Orientador)
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Alvaro Vieira Lima
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Ricardo Bezerra Cavalcanti Vieira
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro
2009

DEDICATÓRIA

A minha esposa pela paciência, pois mesmo em casa estive ausente. Aos meus pais pelo incentivo. Ao meu avô Nestor pelo exemplo de vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus fonte de toda a Sabedoria, pois ele este momento não existiria.

A turma do mestrado de 2007 pelo espírito de equipe e companheirismo para superar mais uma etapa desta longa caminhada, são eles: Eliane Cortes; Aline Moura; Antonio Castanheiro; Melissa Moraes; Maurício Junior; Heliton Ribeiro; Roberto Vieira; Vânia Carvalho; Evandro Porto; Claudia Felix; Robson Oliveira; Carlos Trisciuzzi.

Aos amigos Léo Lincoln, Paulo Santanna, Hebert Sá e Davi Teresino por acreditarem na realização deste sonho.

A amiga Cintia pelo apoio no momento em que eu mais precisei.

A todos os exigentes professores do programa de mestrado da UERJ, em especial professor Lino Martins pelas aulas ministradas e pela paciência na orientação deste trabalho.

A coisa mais dura de entender no mundo é o imposto de renda.

Albert Einstein

RESUMO

A globalização e a forte competitividade obrigam as empresas a tornarem-se cada vez mais inovadoras e criativas. O diferencial conquistado através das inovações tende a agregar valor à empresa tornando-a mais forte para enfrentar a concorrência. Entretanto o pesado ônus tributário pode inviabilizar ou criar uma situação desfavorável para as empresas. Nesse contexto a contabilidade por meio de seu sistema de informação busca auxiliar os gestores no melhor planejamento de sua carga tributária. A gestão tributária significa procurar formas lícitas para reduzir, suspender ou adiar o pagamento de tributos, dentre elas está a melhor escolha na forma de tributação. O trabalho apresenta um estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços onde será analisada a aplicabilidade da melhor forma de tributação da pessoa jurídica, no qual empresa poderá optar pelo lucro presumido, Lucro real anual ou trimestral, pois uma vez feita a opção, será irrevogável para todo o ano calendário, o que pode gerar um ônus tributário que poderá reduzir significativamente a performance econômico-financeira.

Palavras-chave: Gestão Tributária. Lucro Real. Lucro Presumido.

ABSTRACT

Globalization and strong competition forces companies to become more innovative and creative. The balance achieved through innovations tends to add value to the company making them stronger to face the competition. However the tax burden may prevent or create an unfavorable situation for companies. In this context the accounts through its information system seeks help managers to better planning of its tax burden. The tax management means lawful ways to reduce, suspend or postpone the payment of taxes, among them is the best choice in the form of taxation. The paper presents a case study in a service company where the application will be considered the best form of taxation of legal entities, in which company may choose the presumed profit, quarterly or annual real income, because once the option will be irrevocable for the entire calendar year, which can generate a tax burden that can significantly reduce the economic and financial performance.

Key-Words: Tax Management. Real profit. Assumed Income

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - A carga tributária bruta - 2006/2007	17
Quadro 2 - Segmentação da contabilidade.....	32
Quadro 3 - Competência tributária dos impostos.....	39
Quadro 4 - Características da empresa prestadora de serviço	46
Quadro 5 - Receitas e despesas da empresa ALFA relativo ao 1º trimestre.....	77
Quadro 6 - Cálculo do PIS/COFINS método cumulativo 1º trimestre.....	77
Quadro 7 - Cálculo do IRPJ e CSL Lucro Presumido 1º trimestre.....	77
Quadro 8 - Resumo tributos Lucro Presumido 1º trimestre.....	77
Quadro 9 - Resultado do 1º trimestre tributado pelo lucro presumido.....	78
Quadro 10 - Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 1º trimestre.....	78
Quadro 11 - Cálculo do IRPJ e CSL lucro real 1º trimestre.....	78
Quadro 12 - Resumo tributos lucro real 1º trimestre.....	78
Quadro 13 - Resultado do 1º trimestre tributado pelo lucro real.....	78
Quadro 14 - Receitas e despesas da empresa ALFA relativo ao 2º trimestre....	79
Quadro 15 - Cálculo do PIS/COFINS método cumulativo 2º trimestre.....	79
Quadro 16 - Cálculo do IRPJ e CSL Lucro Presumido 2º trimestre.....	79
Quadro 17 - Resumo tributos Lucro Presumido 2º trimestre.....	79
Quadro 18 - Resultado do 2º trimestre tributado pelo lucro presumido.....	80
Quadro 19 - Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 2º trimestre.....	80
Quadro 20 - Cálculo do IRPJ e CSL lucro real 2º trimestre.....	80
Quadro 21 - Demonstração do cálculo da CSL lucro real 2º trimestre.....	80
Quadro 22 - Demonstração do cálculo do IRPJ lucro real 2º trimestre.....	80
Quadro 23 - Resumo tributos lucro real 2º trimestre.....	81
Quadro 24 - Resultado do 2º trimestre tributado pelo lucro real.....	81
Quadro 25 - Receitas e despesas da empresa ALFA relativo ao 3º trimestre.....	81
Quadro 26 - Cálculo do PIS/COFINS método cumulativo 3º trimestre	81
Quadro 27 - Cálculo do IRPJ e CSL Lucro Presumido 3º trimestre.....	82
Quadro 28 - Resumo tributos Lucro Presumido 3º trimestre.....	82
Quadro 29 - Resultado do 3º trimestre tributado pelo lucro presumido.....	82
Quadro 30 - Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 3º trimestre.....	82
Quadro 31 - Cálculo do IRPJ e CSL lucro real 3º trimestre.....	82
Quadro 32 - Demonstração do cálculo da CSL 3º trimestre.....	83

Quadro 33 - Demonstração do cálculo do IRPJ 3º trimestre.....	83
Quadro 34 - Resumo tributos lucro real 3º trimestre.....	83
Quadro 35 - Resultado do 3º trimestre tributado pelo lucro real.....	83
Quadro 36 - Receitas e despesas da empresa ALFA relativo ao 4º trimestre.....	83
Quadro 37 - Cálculo do PIS/COFINS método cumulativo 4º trimestre.....	84
Quadro 38 - Cálculo do IRPJ e CSL Lucro Presumido 4º trimestre.....	84
Quadro 39 - Resumo tributos Lucro Presumido 4º trimestre.....	84
Quadro 40 - Resultado do 4º trimestre tributado pelo lucro presumido.....	84
Quadro 41 - Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 4º trimestre.....	84
Quadro 42 - Cálculo do IRPJ e CSL lucro real 4º trimestre.....	85
Quadro 43 - Resumo tributos lucro real 4º trimestre.....	85
Quadro 44 - Resultado do 4º trimestre tributado pelo lucro real.....	85
Quadro 45 - Receitas e despesas da empresa ALFA relativo a 2007.....	85
Quadro 46 - Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 4º trimestre.....	86
Quadro 47 - Cálculo do IRPJ e CSL lucro real anual.....	86
Quadro 48 - Demonstração do cálculo da CSL lucro real anual.....	86
Quadro 49 - Demonstração do cálculo do IRPJ lucro real anual.....	86
Quadro 50 - Resumo tributos lucro real anual.....	86
Quadro 51 - Resultado do 4º trimestre tributado pelo lucro real.....	87
Quadro 52 - Consolidação dos tributos opção pelo lucro presumido.....	87
Quadro 53 - Receitas e despesas da empresa ALFA relativo a 2007 após o efeito tributário do lucro presumido.....	87
Quadro 54 - Consolidação dos tributos opção pelo lucro real trimestral.....	87
Quadro 55 - Receitas e despesas da empresa ALFA relativo a 2007 após o efeito tributário do lucro real trimestral.....	88
Quadro 56 - Consolidação dos tributos opção pelo lucro real anual.....	88
Quadro 57 - Receitas e despesas da empresa ALFA relativo a 2007 após o efeito tributário do lucro real anual.....	88

LISTA DE ABREVIATURA OU SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
CF	Constituição Federal de 5-10-88
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
Cide	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CMN	Conselho Monetário Nacional
Cofins	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
CSL	Contribuição Social sobre o Lucro
CTN	Código Tributário Nacional
<i>DOU</i>	<i>Diário Oficial da União</i>
EC	Emenda Constitucional
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
Lalur	Livro de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição ao Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RTT	Regime Temporário de Transição
Simplex	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

SUMÁRIO

CAPÍTULO I – APRESENTAÇÃO

1.1 Contextualização.....	17
1.2 Justificativa.....	18
1.3 Descrição do problema.....	18
1.4 Objetivos.....	19
1.5 Limitações do trabalho.....	19
1.6 Estrutura do trabalho e conteúdo dos capítulos.....	20
1.7 Metodologia da pesquisa.....	20
1.7.1 <u>Classificação da pesquisa</u>	21
1.7.2 <u>Método da pesquisa</u>	22
1.7.3 <u>Coleta e Tratamento de dados</u>	23

CAPÍTULO II - O USO DA CONTABILIDADE COMO FONTE GERADORA DE INFORMAÇÕES

2.1 O novo perfil do contador.....	24
2.2 A contabilidade como ferramenta de planejamento e controle.....	25
2.3 A contabilidade no contexto social.....	25
2.3.1 <u>Princípios da contabilidade</u>	26
2.3.1.1 Princípio da entidade.....	26
2.3.1.2 Princípio da continuidade.....	27
2.3.1.3 Princípio da oportunidade.....	27
2.3.1.4 Princípio do registro pelo valor original.....	28
2.3.1.5 Princípio da atualização monetária.....	28
2.3.1.6 Princípio da competência.....	29
2.3.1.7 Princípio da prudência.....	30
2.4 Das informações contábeis.....	30
2.4.1 <u>Dos Usuários das informações contábeis</u>	30

2.4.2 <u>Uso da Informação Contábil</u>	32
2.5 A contabilidade fiscal ou tributária	32

CAPÍTULO III - ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

3.1 Conceito de tributo	35
3.2 Princípios gerais de direito tributário	36
3.3 Espécies de tributos	38
3.3.1 <u>Impostos</u>	38
3.3.2 <u>Taxas</u>	39
3.3.3 <u>Contribuições</u>	40
3.3.3.1 Contribuição de melhoria.....	40
3.3.3.2 Contribuições sociais.....	41
3.3.3.3 Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas	41
3.3.3.4 Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE).....	41
3.4 Limitações constitucionais ao poder de tributar	41
3.5 Elementos fundamentais do tributo	43
3.5.1 <u>Obrigação tributária</u>	43
3.5.2 <u>Fato gerador</u>	43
3.5.3 <u>Contribuinte ou responsável</u>	44
3.5.4 <u>Base de Cálculo</u>	44
3.5.5 <u>Alíquota</u>	44

CAPÍTULO IV – TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

4.1 Tributando o lucro (Renda)	47
4.1.1 <u>Lucro Real</u>	48
4.1.1.1 Empresas obrigadas à tributação com base no lucro real.....	48
4.1.1.2 Quanto periodicidade da apuração do lucro real.....	49
4.1.1.3 O registro no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).....	51

4.1.2 <u>Lucro Presumido</u>	51
4.1.2.1 Empresas que podem Optar.....	51
4.1.2.2 Enquadramento no Limite da Receita Bruta.....	52
4.1.2.2.1 Valores componentes da receita bruta.....	52
4.1.2.2.2 Valores que não integram a receita bruta.....	52
4.1.2.3 Determinação do Lucro Presumido.....	53
4.1.2.4 Percentuais Aplicáveis sobre a Receita Bruta - IRPJ e CSL.....	53
4.1.2.5 Alíquotas e adicional.....	54
4.1.2.6 Manifestação da Opção.....	54
4.1.2.6.1 Época e forma.....	55
4.1.2.6.2 Impossibilidade da mudança de opção durante o ano-calendário.....	55
4.1.3 <u>Lucro Arbitrado</u>	56
4.1.3.1 Percentuais de Lucro Arbitrado para cálculo do IRPJ.....	56
4.1.4 <u>Contribuição Social</u>	56
4.1.4.1 A CSLL Trimestral.....	57
4.1.4.2 A CSLL Anual.....	58
4.1.4.3 Suspensão ou Redução da CSLL Mensal.....	62
4.2 Contribuições para o PIS E COFINS	64
4.2.1 <u>PIS/COFINS Cumulativo</u>	65
4.2.1.1 Exclusões da Base de Cálculo.....	65
4.2.2 <u>PIS/COFINS Não Cumulativo</u>	66
4.2.2.1 Exclusões da Base de Cálculo do PIS/COFINS não Cumulativo.....	67
4.2.2.2 Receitas Excluídas do Regime.....	68
4.2.2.3 Desconto de Créditos.....	70
4.2.3 As Receitas Financeiras.....	71
4.3 ISS	71

CAPÍTULO V - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO VI - ESTUDO DE CASO

6.1 Descrição da empresa.....	76
6.2 Apuração dos tributos relativos ao 1º Trimestre.....	77
6.2.1 <u>Opção pelo lucro presumido.....</u>	77
6.2.2 <u>Opção pelo lucro real trimestral.....</u>	78
6.3 Apuração dos tributos relativos ao 2º Trimestre.....	79
6.3.1 <u>Opção pelo lucro presumido</u>	79
6.3.2 <u>Opção pelo lucro real trimestral</u>	80
6.4 Apuração dos tributos relativos ao 3º Trimestre	81
6.4.1 <u>Opção pelo lucro presumido</u>	81
6.4.2 <u>Opção pelo lucro real trimestral</u>	82
6.5 Apuração dos tributos relativos ao 4º Trimestre	83
6.5.1 <u>Opção pelo lucro presumido</u>	84
6.5.2 <u>Opção pelo lucro real trimestral</u>	84
6.6 Apuração dos tributos de forma anual	85
6.6.1 <u>Opção pelo lucro real anual</u>	85
6.7 Comparativo entre as formas de tributação	87
6.7.1 <u>Opção pelo lucro real presumido</u>	87
6.7.2 <u>Opção pelo lucro real trimestral</u>	87
6.7.3 <u>Opção pelo lucro real anual</u>	88
6.8 Análise dos resultados	89

CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO

BIBLIOGRAFIA

ANEXO A – ADIÇÕES E EXCLUSÕES LUCRO REAL.....	99
--	-----------

CAPÍTULO I – APRESENTAÇÃO

1.1 Contextualização

Dentre os maiores poderes concedidos, pela sociedade, ao Estado está o poder de tributar. A tributação sobre as empresas é uma forma inteligente e econômica de garantir recursos ao Estado, pois se a incidência recaísse apenas ao nível das pessoas físicas, a pulverização tornaria os custos de administração mais onerosos.

Nas empresas esses encargos tributários são de extrema relevância, já que o Brasil possui uma carga tributária elevada. De acordo com a Receita Federal do Brasil em 2007, a carga tributária no Brasil atingiu 34,79% do Produto Interno Bruto - PIB.

Quadro 1: A carga tributária Bruta – 2006/2007

Componentes	R\$ bilhões	
	2006	2007
Produto Interno Bruto	2.369,80	2.597,61
Arrecadação Tributária Bruta	792,12	904,64
Carga Tributária Bruta	33,51%	34,79%

Fonte: Receita Federal do Brasil

A prerrogativa do Estado em tributar, vem fazendo com que as empresas busquem por meio legal a redução desses encargos, uma vez que no cenário atual num ambiente altamente competitivo, planejar a economia tributária é algo indispensável para garantir a sobrevivência.

As empresas podem ser tributadas de diversas formas sobre o lucro auferido, faturamento e também sobre a sua folha de pagamento.

No Brasil, segundo o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) existem três métodos para calcular os impostos sobre o lucro (renda) das empresas, são eles: Presumido, Arbitrado e Real.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, no seu art. 195, que permitiu a criação das contribuições a Seguridade Social, com incidência sobre a folha de salários, sobre o faturamento e sobre o lucro. Com isso, as empresas além de pagar o imposto sobre renda, passaram também a pagar as novas contribuições instituídas, tais como COFINS e CSLL.

Nesse sentido é importante considerar a carga tributária de 2007, onde a Receita Federal do Brasil relata a expansão do crescimento na arrecadação ocorreu principalmente em tributos vinculados à renda das empresas o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

1.2 Justificativa

A ação dos governos na arrecadação seja na esfera Federal, Estadual ou Municipal, tem acarretado, para as empresas, um aumento de sua carga tributária forçando uma escolha mais acertada na forma de tributação e, assim, criando um diferencial competitivo em um ambiente altamente globalizado.

O uso da gestão tributária por meio da prática de ações lícitas, é capaz de excluir, reduzir ou adiar custos fiscais, ou racionalizar os procedimentos tributários aplicáveis em operações industriais, negócios mercantis e prestação de serviços.

Nesse contexto a contabilidade como instrumento de planejamento e controle da gestão, tem por objetivo apurar e demonstrar como as organizações evoluem ao longo do tempo. Cabe também verificar se os resultados econômicos e financeiros estão sendo alcançados, e dessa forma avaliar qual norte seguir ou que medida tomar para que possa atingir os objetivos.

De acordo com Hendriksen & Van Breda (1999), diversos enfoques têm sido adotados num esforço de resolver problemas em contabilidade. São eles: fiscal, legal, ético, econômico, comportamental e estrutural.

Escolher uma abordagem da teoria contábil por si só não basta. Diante das possibilidades mencionadas, fica evidente que a contabilidade é elaborada para atender a diversos usuários. No presente estudo, optou-se pelo enfoque fiscal e tal escolha se resume na argumentação de que a contabilidade deverá ser utilizada como instrumento para calcular os tributos.

1.3 Descrição do problema

Esta pesquisa procura abordar um assunto que a todo o momento aflige as empresas, a carga tributária. Devido a sua complexidade seu estudo vem se mostrando importante para o meio empresarial.

Para Borges (2008, p.1): “Assim, a significativa relevância da área de tributos no universo dos negócios vem exigindo da alta gerência das empresas uma eficaz gestão das obrigações tributárias”.

E ainda em uma visão voltada para o meio empresarial Borges (2008, p. 1) afirma que:

Os profissionais que integram a alta gerência das organizações empresariais têm plena convicção de que os tributos incidentes nas operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviços, juntamente com aqueles que gravam as receitas e os resultados obtidos, representam o maior passivo das empresas. Por outro lado, esses executivos estão plenamente convictos do significativo grau de sofisticação e complexidade da legislação pertinente a essas espécies tributárias.

Diante do contexto apresentado e das atuais exigências do mercado em relação a este tema o problema de investigação está embasado na seguinte questão: É relevante a escolha da tributação? Se é, quanto? Se não, por que?

1.4 Objetivos

O objetivo do trabalho é pesquisar qual a melhor escolha da tributação na empresas prestadoras de serviços, tendo como fonte informacional a Contabilidade, que sob a ótica fiscal pode contribuir para uma eficiente gestão tributária.

Devido as especificidades de cada segmento das prestadoras de serviços, o presente trabalho busca descrever sobre qual a forma de tributação lucro real ou lucro presumido, que melhor se adéqua a realidade da empresa estudada.

1.5 Limitações do trabalho

Neste trabalho não será considerado Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, uma forma de tributação destinada às empresas cuja receita bruta não exceda R\$ 2.400.000,00 ao ano. De acordo com Lei Complementar 123, com alterações introduzidas pela Lei Complementar 128, pelo qual algumas empresas prestadoras de serviços podem fazer a opção.

Também não será levada em consideração outra forma de planejamento tributária tais como: incentivos fiscais, processo de reorganização societária, fusão, incorporação e cisão.

Para Vergara (2007, p.30):

Delimitação do estudo refere-se à moldura que o autor coloca em seu estudo. É o momento em que se explicam para o leitor o que fica dentro do estudo e o que fica fora. Já que a realidade é extremamente complexa, por um lado, e histórica, por outro, não se pode analisa-la em seu todo; logo, cuida-se apenas de parte dessa realidade.

Este estudo não constitui um aprofundamento da gestão tributária ou planejamento tributário, limita-se a uma análise nas formas de tributação das pessoas jurídicas de uma empresa prestadora de serviço.

1.6 Estrutura do trabalho e conteúdo dos capítulos

Esta dissertação consiste em sete capítulos, incluindo esta apresentação. No segundo capítulo descreve-se o uso da contabilidade como fonte geradora de informações, a sua aplicabilidade como ferramenta de planejamento e controle, e o seu uso para auxiliar o gestor na tomada de decisão. O terceiro capítulo pretende dar uma visão dos elementos fundamentais dos tributos e a estrutura do sistema tributário nacional. Após a compreensão dos conceitos contábeis e tributários, o quarto capítulo expõe sobre as características da empresa prestadora de serviços e a sua tributação. No quinto capítulo está descrito a importância do planejamento tributário, afim de evidenciar como a empresa poderá reduzir de forma lícita seus encargos tributários. O sexto capítulo relata o estudo de caso realizado na empresa ALFA, onde foram aplicadas as formas de tributação lucro presumido, lucro real trimestral e anual, e ao final um quadro comparativo nos três métodos. No último capítulo, constituído pelas considerações finais, será exposto as vantagens e desvantagens de cada forma de tributação, no intuito de responder os questionamentos levantados pela presente pesquisa.

1.7 Metodologia da pesquisa

Para o desenvolvimento do trabalho, utilizou-se o método de estudo de caso que consiste em uma descrição de uma situação real experimentada por uma empresa. Ele envolve o problema, a decisão e as observações das ameaças e oportunidades que devem ser consideradas.

Segundo Marconi & Lakatos (2006, p. 274), o estudo de caso refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos. Entretanto, é limitado, pois se restringe ao caso que estuda, ou seja, um único caso, não podendo ser generalizado.

Para Scharamm *apud Yin* (2005, p.31):

A essência de um estudo de caso, a principal tendência em todos os tipos de estudo de caso, é que ela tenta esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões: o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados.

O estudo de caso justifica-se, pois deve ser utilizado quando os fenômenos estudados são contemporâneos e imersos num ambiente complexo, assim como os autores que defendem a utilização do estudo de caso para retratar a realidade na qual as práticas de contabilidade estão inseridas.

Para a elaboração deste estudo de caso, foi efetuada uma entrevista com o contador da empresa, onde o mesmo respondeu um questionário semi-estruturado, também foram analisados documentos, balancetes relativos aos exercícios de 2006 e 2007, bem como os registros das transações dos principais eventos.

Para garantir a confidencialidade da empresa, não foram utilizados gravadores ou qualquer outro aparelho que pudesse intimidar o entrevistado, sendo assim todos os dados coletados foram transcritos e anotados a fim de apurar todas as informações-chaves que serviram como base para a presente pesquisa.

CAPÍTULO II - O USO DA CONTABILIDADE COMO FONTE GERADORA DE INFORMAÇÕES

Este capítulo faz uma abordagem sobre o perfil do profissional de contador no cenário atual, e como a contabilidade atua neste contexto como ciência social, e com um enfoque na área tributária.

2.1 O novo perfil do contador

A globalização, o mercado competitivo e o pesado ônus tributário que asfixiam as empresas requerem do profissional contábil, práticas de gerenciamento eficazes para preservar a continuidade do empreendimento.

No XV Congresso Mundial dos contadores realizado em Paris, nos dias 26 a 29 de outubro de 1997, Franco (1999, p. 35) relata a súmula do programa da primeira sessão plenária Interesse Público em uma Sociedade Cambiante, com Mercados e Regulamentos Globais:

A sociedade tem procurado a profissão contábil como consultora e por causa de sua credibilidade e experiência em variedade de assuntos. O enfoque tem sido, contudo, freqüentemente, 'nos números'. O século XXI forçará os Contadores a expandir sua visão, para mudar a forma como tratam os problemas e sempre consideram assuntos além das fronteiras nacionais. Isso terá influência como os Contadores são preparados e treinados. Significará, também, que os contadores precisam ser mais competitivos e desejosos de prestar novos serviços. Finalmente, os contadores também necessitarão estar conscientes de como os regulamentadores, que geralmente representam o interesse público, estarão encarando a profissão.

Buscando responder os anseios da sociedade o moderno e experiente contador já não pode se limitar a registrar os fatos passados. Deve entender o presente e projetar o futuro das organizações. Nesse contexto o contador deve estar em constante evolução. Evolução essa que decorre da velocidade com que as decisões precisam ser tomadas nas organizações.

De acordo com Drucker (1999, p.81) :

Uma nova revolução da informação está em andamento. Ela começou nas empresas, com informações de negócios, mas seguramente irá engolfar todas as instituições da sociedade e mudará radicalmente o significado de informação tanto para organizações como para indivíduos. Não é uma revolução em tecnologia, maquinário, técnicas, *software* ou velocidade, mas sim em conceitos. Ela não está acontecendo em Tecnologia da Informação (TI), nem em Sistemas de Informações Gerenciais (SIG), e nem sendo liderada por Diretores de Informações (Dis). Ela é conduzida por pessoas que a indústria da informação tende a desprezar: os contadores.

As expectativas da sociedade crescem continuamente, uma vez que ela vê a profissão contábil como capaz de enfrentar os desafios do futuro e de cumprir suas responsabilidades.

2.2 A contabilidade como ferramenta de planejamento e controle

Para Szuster, et al. (2008, p.18): “A Contabilidade é uma ciência fundamentalmente utilitária. Seu produto é o provimento de informações para planejamento e controle, evidenciando informações referentes à situação patrimonial, econômica e financeira de uma empresa”.

De acordo com Herrmman Jr. (1978, p.31):

[...] Fayol enquadrou a contabilidade entre as seis operações administrativas fundamentais, emitindo a esse respeito os seguintes conceitos: É o órgão de visão das empresas. Deve permitir que se saiba a todo instante onde estamos e pra onde vamos. Deve fornecer sobre a situação econômica da empresa ensinamentos exatos, claros e precisos. Uma boa contabilidade, simples e clara, fornecendo uma idéia exata das condições da empresa, é um poderoso meio de direção.

A Contabilidade é um instrumento de planejamento e controle da gestão, suas informações elevam a capacidade das organizações para tomada de decisões, que podem implicar em redução de custos desta forma obter vantagem competitiva.

2.3 A contabilidade no contexto social

A contabilidade evoluiu de acordo com a necessidade da sociedade, a mesma é classificada como ciência social, tendo como objeto de estudo o patrimônio das entidades. A contabilidade participa da dinâmica dos empreendimentos gerando informações para auxiliar os gestores a tomarem decisões.

Segundo Marion (2006, p. 26) A contabilidade é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas (portanto, a Contabilidade ocupa-se de fatos humanos).

Para Szuster et al. (2008, p 17):

A Contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder **INFORMAR**, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades. Constitui um instrumento para gestão e controle das entidades, além de representar um sustentáculo da democracia econômica, já que, por seu intermédio, a sociedade é informada sobre o resultado da aplicação dos recursos conferidos às entidades.

Na contabilidade a informação deve ser objetiva, consistente e precisa, com enfoque para a mensuração financeira e trazendo consigo o rigor dos princípios fundamentais de contabilidade.

2.3.1 Princípios da contabilidade

Princípios Fundamentais de Contabilidade representam as premissas da ciência contábil, onde se assenta toda a estrutura teórica para a escrituração e análise contábil.

Segundo Sá (1999, p.237):

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância.

No Brasil os princípios fundamentais de contabilidade estão regulados pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993. De acordo com a resolução, são princípios fundamentais de contabilidade: da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da atualização monetária, da competência e da prudência.

2.3.1.1 Princípio da entidade

O princípio da entidade está definido no artigo 4º, da Resolução 750/93 do CFC:

Art. 4º - O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

§ único - O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Esse princípio reconhece como objeto da contabilidade e ressalta a autonomia patrimonial, ou seja, não deve ser confundidos o patrimônio da empresa com o patrimônio dos sócios, acionistas ou proprietários.

2.3.1.2 Princípio da continuidade

O princípio da continuidade está definido no artigo 5º, da Resolução 750/93 do CFC:

Art. 5º - A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º - A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º - A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

O princípio da continuidade representa a empresa em movimento, que esta é constituída por período indeterminado, ou seja, não há previsão para o fim das atividades, exceto para as empresas com prazo determinado.

2.3.1.3 Princípio da oportunidade

O princípio da oportunidade está definido no artigo 6 da Resolução 750/93 do CFC:

Art. 6º - O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

§ único – Como resultado da observância do Princípio da Oportunidade:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

Este princípio enfatiza a necessidade de registro de todas as variações no patrimônio de uma entidade, no momento em que elas ocorrem.

2.3.1.4 Princípio do registro pelo valor original

O princípio do registro pelo valor original está definido no artigo 7 da Resolução 750/93 do CFC:

Art. 7º - Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

§ único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – Os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

De acordo com este princípio os elementos patrimoniais devem ser registrados pela contabilidade pelo valor no qual foram adquiridos expressos em moeda corrente do país.

2.3.1.5 Princípio da atualização monetária

O princípio da atualização monetária está definido no artigo 8º, da Resolução 750/93 do CFC:

Art. 8º - Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ único – São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

Este princípio refere-se ao ajuste dos componentes patrimoniais, devido à perda do poder aquisitivo em um ambiente inflacionário, mas com o advento da Lei nº 9249/95 revogou a correção monetária das demonstrações contábeis. Dessa forma este princípio deixou de ser exigido para fins fiscais e societários.

2.3.1.6 Princípio da competência

O princípio da competência está definido no artigo 9 da Resolução 750/93 do CFC:

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º - Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

De acordo com este princípio, as receitas e as despesas devem ser registradas na Contabilidade no momento no fato gerador, independente de seu recebimento ou pagamento.

2.3.1.7 Princípio da prudência

O princípio da prudência está definido no artigo 10º, da Resolução 750/93 do CFC:

Art. 10 – O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º - O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º - Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º - A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

De acordo com este princípio deverá ser registrado o menor valor para um item do ativo e maior valor para um item do passivo, sempre que houver situações de incertezas.

2.4 Das informações contábeis

A contabilidade deverá se apoiar nos princípios fundamentais de contabilidade para que as informações sejam harmonizadas e sistematizadas no transcorrer dos períodos, permitindo uma análise consistente de seus resultados.

Medidas da condição econômica, como as de custos e lucratividade das atividades das empresas, são obtidas por meio dos sistemas de contabilidade. Além disso, a informação contábil mede o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos.

2.4.1 Dos Usuários das informações contábeis

A informação contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas. Sistemas contábeis produzem informações que ajudam os colaboradores, gestores e executivos a tomar melhores decisões e aperfeiçoar os processos e desempenhos de suas empresas.

Segundo Sá (2002, p. 102) “os órgãos do poder público, incumbidos de controles de diversas naturezas, apelam para o auxílio da contabilidade”.

Sá (2002, p. 102) afirma ainda:

Assim, apóiam-se em informações e análises contábeis as instituições públicas que possuem objetivos de: (1) arrecadar o dinheiro público (impostos, taxas, contribuições); (2) exercer vigilância sobre o preço e a concorrência livre; (3) fiscalizar o mercado de capitais; (4) estabelecer controle sobre o mundo financeiro etc.

De acordo com a resolução 1121/08 do Conselho Federal de Contabilidade:

Entre os usuários das demonstrações contábeis incluem-se investidores atuais e potenciais, empregados, credores por empréstimos, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governos e suas agências e o público. Eles usam as demonstrações contábeis para satisfazer algumas das suas diversas necessidades de informação. Essas necessidades incluem:

(a) Investidores. Os provedores de capital de risco e seus analistas que se preocupam com o risco inerente ao investimento e o retorno que ele produz. Eles necessitam de informações para ajuda-los a decidir se devem comprar, manter ou vender investimentos. Os acionistas também estão interessados em informações que os habilitem a avaliar se a entidade tem capacidade de pagar dividendos.

(b) Empregados. Os empregados e seus representantes estão interessados em informações sobre a estabilidade e a lucratividade de seus empregadores. Também se interessam por informações que lhes permitam avaliar a capacidade que tem a entidade de prover sua remuneração, seus benefícios de aposentadoria e suas oportunidades de emprego.

(c) Credores por empréstimos. Estes estão interessados em informações que lhes permitam determinar a capacidade da entidade em pagar seus empréstimos e os correspondentes juros no vencimento.

(d) Fornecedores e outros credores comerciais. Os fornecedores e outros credores estão interessados em informações que lhes permitam avaliar se as importâncias que lhes são devidas serão pagas nos respectivos vencimentos. Os credores comerciais provavelmente estão interessados em uma entidade por um período menor do que os credores por empréstimos, a não ser que dependam da continuidade da entidade como um cliente importante.

(e) Clientes. Os clientes têm interesse em informações sobre a continuidade operacional da entidade, especialmente quando têm um relacionamento a longo prazo com ela, ou dela dependem como fornecedor importante.

(f) Governo e suas agências. Os governos e suas agências estão interessados na destinação de recursos e, portanto, nas atividades das entidades. Necessitam também de informações a fim de regulamentar as atividades das entidades, estabelecer políticas fiscais e servir de base para determinar a renda nacional e estatísticas semelhantes.

(g) Público. As entidades afetam o público de diversas maneiras. Elas podem, por exemplo, fazer contribuição substancial à economia local de vários modos, inclusive empregando pessoas e utilizando fornecedores locais. As demonstrações contábeis podem ajudar o público fornecendo informações sobre a evolução do desempenho da entidade e os desenvolvimentos recentes.

Embora a informação contábil não possa garantir o sucesso das atividades organizacionais críticas, seu mau funcionamento resultará em severas dificuldades para as empresas. Sistemas de contabilidade efetivos podem criar valores consideráveis, fornecendo informações a tempo e precisas sobre as atividades requeridas para o sucesso das empresas atuais.

2.4.2 Uso da Informação Contábil

O objetivo básico da informação contábil é cooperar com os usuários, quer no âmbito endógeno ou no seu âmbito exógeno, a tomar decisões relacionadas a esta empresa, embora a análise de cada usuário se faça de forma diferente.

Abaixo segue um breve resumo da segmentação da contabilidade, onde busca-se informar as características e a sua aplicabilidade.

Quadro 2: Segmentação da contabilidade

Características	Contabilidade Gerencial	Contabilidade Financeira	Contabilidade Fiscal
Adoção e elaboração	Facultativa	Obrigatória	Obrigatória
Utilizada para	Relações internas	Relações externas	Relações tributárias
Vínculo à legislação	Não está condicionada às disposições legais	Condicionada às disposições legais	Condicionada às disposições legais e tributárias
Vínculo aos Princípios Contábeis (estrutura conceitual)	Não precisa acompanhar	Deve acompanhar todos os Princípios Contábeis (Pressupostos Básicos, Características Qualitativas, Limitações e Conceito)	Não precisa, mas, normalmente, acompanha – embora o Fisco tenha o poder de determinar tratamento diferente ou criar exceções
Produto principal	Relatórios para planejamento e controle	Demonstrações contábeis	Relatórios específicos exigidos por lei
Visão da empresa	Interesse nas partes	Empresa como um todo	Empresa como um todo
A informação é	Rápida (aproximações)	Precisa (objetiva)	Precisa (objetiva)
A informação busca	Utilidade	Objetividade e essência econômica das transações	Objetividade e legalidade

Fonte: Szuster *et al* (2008, p. 22)

2.5 A contabilidade fiscal ou tributária

A contabilidade fiscal ou tributária representa uma área de especialização da contabilidade, tendo como o objetivo principal atender a legislação nas três esferas União, Estado e Município, dessa forma busca-se cumprir a obrigação principal que é gerar o tributo, e também cumprir as obrigações acessórias que é gerar as informações de como se chegou ao montante do tributo.

De acordo com Oliveira et al. (2004, p. 34):

Pode-se entender Contabilidade Tributária como:

- Especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária;
- Ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

Para Sá (2002, p. 102) :

[...] uma denominada contabilidade fiscal tem sido guiada por normas especiais, a ponto de ser imprestável, em muitos casos para utilização em trabalhos dos particulares, na administração de seus negócios; ou seja, os informes fiscais podem ser bons para o Poder Público, mas com pouca utilidade para a administração dos negócios.

A contabilidade fiscal ou tributária sofre influência direta da legislação fiscal, o que tem causado algumas distorções nas informações geradas pela contabilidade.

De acordo com BRAGA e ALMEIDA (2008, p.40):

[...] ao longo dos anos, que disposições normativas emanadas de órgãos reguladores, principalmente fiscais, que em certos casos estavam em desacordo com princípios fundamentais de contabilidade, eram refletidas, por determinação daqueles órgãos, na escrituração mercantil e não em registros auxiliares, provocando distorções nas demonstrações contábeis destinadas ao público em geral.

Para Hendriksen & Van Breda (1999, p.24):

A legislação fiscal propriamente dita não tem sido um pioneiro do pensamento contábil. Embora as leis fiscais tenham acelerado a adoção de boas práticas contábeis e, portanto, provocado uma análise mais crítica de procedimentos e conceitos contábeis aceitos, também têm representado um obstáculo à aceitação da boa teoria.

Já Fabretti (2001, p.27) afirma que: “A legislação tributária freqüentemente atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los as suas exigências e dar-lhes outro valor que nada tem a ver com o resultado contábil”.

Com o advento da Lei nº 11.638/07, buscou-se segregar a legislação tributária da legislação societária, e nesse sentido BRAGA e ALMEIDA (2008, p.41) afirmam que:

Diante dessa realidade, e buscando uma forma alternativa para preservar o interesse dos órgãos reguladores sem que haja perda de qualidade da informação a ser disponibilizada para os demais usuários, a Lei nº 11.638/07 possibilita que as companhias adotem em sua escrituração mercantil todas as disposições da lei tributária ou especial, desde que efetuem, quando houver divergências, ajustes nesta escrituração, por meio de lançamentos complementares, de forma a produzir demonstrações contábeis em consonância com os princípios fundamentais de contabilidade.

Ao longo do tempo, a legislação fiscal interferiu no processo contábil das empresas, causando distorções na apuração dos resultados, distorcendo as reais informações que se precisa extrair de uma contabilidade. Agora, com a nova legislação poderão existir informações distintas, uma para cada objetivo.

Até o termino deste trabalho a Receita Federal do Brasil não se pronunciou aos aspectos fiscais a respeito das alterações promovidas pela lei 11.638/07, através da Medida Provisória nº 449/2008, instituindo o RTT (Regime Tributário de Transição) de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela nova legislação.

CAPÍTULO III - ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Busca-se neste capítulo dar uma visão do Sistema Tributário Nacional, e suas diretrizes tributárias estabelecidas pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional Lei nº 5.172/66.

3.1 Conceito de tributo

A definição de tributo pode ser compreendida através da interpretação do artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O tributo só pode ser exigido por lei, pois a obrigação tributária só pode resultar de lei, e lei em sentido estrito, por força do princípio da legalidade tributária que remonta à Carta Magna de 1215 e que está cristalizado em todas as Constituições de Estados Democráticos. A nossa Carta Política de 1988 inscreveu-o no art. 150, I, nos seguintes termos:

Art. 150 – sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo **sem lei** que o estabeleça.

Eis aí a matriz constitucional que levou a doutrina e a jurisprudência proclamar a natureza **ex lege** do tributo. Enquanto o tributo só pode nascer da lei, a obrigação de direito comum pode, tanto nascer da lei, como pode decorrer de contrato, restando claro, portanto, que só a lei pode ser fonte formal de tributo.

O imposto, espécie do gênero tributo, não tem seu fato gerador atrelado a qualquer atividade estatal, em obediência ao princípio constitucional da não vinculação, estabelecido no inc. IV do art. 167 da CF/88. Assim, enquanto tributos não vinculados, suas hipóteses de incidência não correspondem a qualquer atividade estatal específica, restando vedado o produto de sua arrecadação ser destinado a despesas, fundos ou órgãos específicos – salvo nas hipóteses expressamente previstas pelo legislador constituinte, no citado dispositivo.

No que respeita às demais espécies tributárias, tem-se como vinculados a ação estatal as taxas e a contribuição de melhoria, os quais devidos em decorrência de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Quanto aos empréstimos compulsórios e às contribuições parafiscais (os quais, para o STF e grande parte da doutrina, se convertem em espécies tributárias autônomas), é perene que serão vinculados em seu fato gerador se o mesmo emprestar a qualificação de um fato gerador de qualquer taxa; no que respeita ao produto arrecadado, será este sempre vinculado sob pena de ilegalidade.

3.2 Princípios gerais de direito tributário

Considerando-se que o ordenamento jurídico brasileiro, especialmente seu sistema constitucional, é formado por regras e princípios, os princípios tributários expressos na Constituição Federal de 1988, conferem sentido às regras tributárias, condicionando sua aplicação em razão do que podemos até afirmar a sua superioridade dentro do sistema.

De acordo com Mello (1996, p.545-546):

[...] É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de estrutura mestra.

A seguir pode ser verificado o contexto de cada princípio expresso na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional ou em ambos:

- a) princípio da legalidade: tem por finalidade garantir os direitos e os deveres individuais e coletivos, uma vez que, nos Estados democráticos, não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas também a própria Administração Pública;
- b) princípio da anterioridade da lei: proíbe a exigência de tributo ou seu aumento no mesmo exercício em que publicada a lei, para evitar que o contribuinte seja surpreendido por tributação de última hora. Não se aplica a alguns impostos federais que têm finalidade reguladora, como

IPI, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, nem a Contribuições Sociais;

- c) princípio da irretroatividade da lei: a lei não retroage, a menos que seja benigna ao contribuinte. Este princípio caminha juntamente com a legalidade e dá uma garantia a mais ao contribuinte para viabilizar a estabilidade nas relações jurídicas, pois além de exigir a existência da lei, há a exigência de prévia lei em vigência;
- d) princípio da isonomia: trata-se da igualdade de todos perante a lei a fim de garantir o mesmo tratamento a todos que se encontrem em situação equivalente, assim como deve-se tratar com distinção aqueles que se encontram em situação diversa, sendo proibidas as discriminações carentes de bom senso e arbitrárias;
- e) princípio da uniformidade da tributação: proíbe tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção e preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município. A Constituição Federal permite, entretanto, que a União exerça política de incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as regiões do País. A Constituição refere-se apenas à União esse princípio todavia aplica-se também aos demais entes tributantes;
- f) princípio da capacidade contributiva: visa à justiça fiscal e social, exigindo mais de quem tem maiores condições econômicas e aliviando os contribuintes com menor capacidade de contribuição. Em respeito a esse princípio, a legislação tributária deve utilizar alíquotas progressivamente diferenciadas e redução parcial ou total de base de cálculo;
- g) princípio da proibição de confisco: somente a análise de cada caso permitirá dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes;
- h) princípio da não-cumulatividade: estabelece que o imposto (ICMS ou IPI) pago em etapas anteriores pode ser compensado no momento do cálculo do montante devido;
- i) princípio da imunidade recíproca: um ente tributante não pode exigir imposto dos demais. Essa vedação não alcança as taxas e a contribuição de melhoria.

Assim em países com uma elevada carga tributária, como por exemplo no Brasil, o mínimo que se espera é o respeito aos direitos fundamentais do cidadão e contribuinte, evitando-se a criação de novas exceções aos princípios que limitam o poder de tributar.

3.3 Espécies de tributos

Os tributos classificam-se em duas espécies: tributos vinculados e tributos não vinculados.

Os vinculados são assim chamados, devido ao vínculo do tributo pago com o serviço já prestado ou a prestar pelo Estado e são representados pelas taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e, também, pelos empréstimos compulsório.

No não-vinculado, temos o imposto que é devido independentemente de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte, ou seja, não tem natureza contraprestacional.

3.3.1 Impostos

O imposto seu conceito está definido no art. 16 do CTN – Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

A instituição do Imposto é de competência privativa da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, conforme arts. 153 a 155 da Constituição Federal. É aquele que uma vez instituído por lei, é devido. Independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

A constituição Federal de 1988 distribui a competência quanto aos impostos da seguinte forma:

Quadro 3: Competência tributária dos impostos

Competência	Impostos
União	<ul style="list-style-type: none"> • importação de produtos estrangeiros; • exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; • rendas e proventos de qualquer natureza; • produtos industrializados; • operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários; • propriedade territorial rural; • grandes fortunas
Estados e ao Distrito Federal	<ul style="list-style-type: none"> • transmissão <i>causa mortis</i> e doação de quaisquer bens e direitos; • operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; • propriedades de veículos automotores.
Municípios	<ul style="list-style-type: none"> • propriedades predial e territorial urbana; • transmissão <i>inter vivos</i>, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalvadas as exceções legais; • serviços de qualquer natureza.

Fonte: Elaborado pelo autor

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. É facultado à administração tributária, identificar e conferir o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, sempre respeitando os direitos individuais, nos termos da lei.

3.3.2 Taxas

O CTN define taxa no seu art. 77 do CTN como:

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

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

O Poder de polícia descrito no art. 77 refere-se a atividade da administração pública que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade individuais em razão do interesse público, concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção, do mercado, tranqüilidade pública ou respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

3.3.3 Contribuições

O CTN define somente a contribuição de melhoria, mas de acordo com o art. nº 149 da Constituição Federal de 1988, passou a existir a permissão privativa da união de instituir novas contribuições, são elas: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

3.3.3.1 Contribuição de melhoria

O CTN dispõe que só podem ser cobradas se, em virtude de obra pública, decorrer valorização imobiliária para o contribuinte.

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

É o tributo que visa custear obra pública, decorrente de valorização imobiliária, tem como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Inexistindo valorização imobiliária, não há como cobrar a contribuição de melhoria. É o que ocorreria com uma obra pública que viesse a desvalorizar o imóvel do contribuinte.

3.3.3.2 Contribuições sociais

As contribuições sociais estão definidas no art. nº 195 da Constituição Federal de 1988, que teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998. Essa emenda ampliou o conceito de contribuinte das contribuições sociais, que era o empregador, passando a definir como contribuinte, além do empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei.

Ampliou também as hipóteses de incidência que passaram a ser:

- a) A folha de salários e demais rendimentos de trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (INSS – Lei nº 7.689/88);
- b) A receita ou faturamento (COFINS – LC 70/91 e Lei nº 9.718/98);
- c) O lucro (CSL – Lei nº 7.689/88).

3.3.3.3 Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas

São contribuições destinadas a custear os serviços dos órgãos responsáveis pela habilitação, registro e fiscalização das profissões regulamentadas, consideradas como autarquias federais pela CF.

3.3.3.4 Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE)

São contribuições regulatórias, utilizadas como instrumento de política econômica para enfrentar determinadas situações que exijam a intervenção da União na economia do país.

3.4 Limitações constitucionais ao poder de tributar

As limitações transcritas no art. nº 150 da Constituição Federal de 1988 ao poder de tributar, são garantias dos contribuintes contra o insaciável poder fiscal do Estado.

É proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- a) Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- b) Instituir tratamento desigual entre contribuintes em que se encontrem em situação equivalente, proibida a qualquer distinção em razão de ocupação ou função por eles exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- c) Cobrar tributos:
 - c.1) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - c.2) No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicado a lei que o instituiu ou aumentou;
- d) Utilizar tributo com efeito de confisco;
- e) estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

A imunidade é uma limitação constitucional imposta ao Estado quanto ao poder de tributar, assim representa uma barreira à tributação. O fato gerador não chega sequer a ocorrer, pois a Constituição determina que o tributo não incide sobre determinado caso.

A imunidade tributária refere-se em princípio apenas a impostos e não a outros tributos.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos sobre o:

- a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) Templos de qualquer culto;
- c) Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) Livros, jornais, revistas, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias anteriormente enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

É vedado à União:

- a) Instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país;
- b) Tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;
- c) Instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. As isenções de tributos estaduais, distritais ou municipais só poderão ser feitas por meio de lei editada pelos próprios Estados, Distrito Federal ou Municípios.

3.5 Elementos fundamentais do tributo

3.5.1 Obrigação tributária

Obrigação tributária é a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito Passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador).

3.5.2 Fato gerador

É a concretização da hipótese de incidência tributária prevista na lei, que gera a obrigação de pagar o tributo, podendo esta obrigação ser principal ou acessória.

Essa situação descrita em lei uma vez ocorrida, situada concretamente no tempo e no espaço, determina a transferência jurídica, em favor do Estado, da titularidade de certa quantia. Deixando de ser titular dessa quantia o sujeito que praticou ato previsto em lei, ou encontrou-se na situação de fato. O CTN define fato gerador em seus Artigos 114 e 115:

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

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

3.5.3 Contribuinte ou responsável

Contribuinte de fato é o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação direta com o fato gerador, suportando efetivamente o ônus tributário.

O contribuinte responsável é o que a Lei determina para responder pela obrigação tributária.

3.5.4 Base de Cálculo

É o valor definido pelo legislador sobre o qual será aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar.

A base de cálculo deve ser definida em lei complementar (art. 146 da CF). Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

3.5.5 Alíquota

Percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago.

As alíquotas podem ser fixas, proporcionais ou específicas:

- a) Alíquotas fixas: São as determinadas em lei por um valor fixo, em moeda ou por unidades de moeda fiscal. Empregada geralmente para definir o valor das multas a serem aplicadas.
- b) Alíquotas proporcionais ou *ad valorem*: É um percentual, estabelecido pela lei, aplicado sobre a base de cálculo para determinar o valor do montante do tributo devido.
- c) Alíquotas específicas: determinado valor em moeda nacional sobre uma unidade de medida.

CAPÍTULO IV – TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

A atividade de prestação de serviços tem extrema relevância na geração de emprego, valor e renda na economia, contribuindo em grande medida na composição do Produto Interno Bruto.

As empresas industriais e comerciais têm passado por grandes transformações, o que também têm ocorrido nas empresas prestadoras de serviços, onde estas vêm atuando de maneira significativa na era do conhecimento.

A principal característica que diferencia as empresas prestadoras de serviços das empresas industriais é o fato de produzirem produtos intangíveis, que podem ser demonstrados conforme quadro abaixo:

Quadro 03: Características da empresa prestadora de serviços

Setores de Serviços	Empresas de Serviços
Instituições financeiras:	Bancos Comerciais, banco de investimento, empresas hipotecárias, empresa de seguro, corretoras e distribuidoras de valores
Transporte:	Ferrovárias, aéreas, rodoviárias, entregas de encomendas, entregas noturnas, serviço postal
Telecomunicações:	Serviço de telefonia local, comunicação e de voz a longa distância
Comércio de mercadorias:	Supermercado, loja de departamento, loja de descontos, lojas atacadistas
Serviços profissionais:	Consultoria, escritórios de contabilidade, empresas de engenharia e de <i>software</i>
Saúde:	Medicina em grupo, hospitais, clínicas médicas
Varejo:	Mercearias, lojas de departamentos, postos de gasolina, loja de produtos importados

Fonte: Atkinson *et al* (2000, p.49)

Na mesma linha Pereira *et al* (2005, p. 186) descreve as características das operações de serviços:

Barreiras à entrada no mercado facilitadas – supõe-se que seja necessário muito pouco investimento para iniciar as operações de serviços e manter-se nelas.

Influenciado externamente – supõe-se que os avanços tecnológicos, as regulamentações governamentais, os preços de energia e as novidades fora da empresa produzem uma influência significativa nas empresas de serviços.

Intangibilidade – serviço é algo que não tem corpo, forma, cor, altura ou calor. Sendo algo não-físico, pode ser associado a bens físicos, como a um avião, a mesas e talheres de um restaurante, ao ambiente de um cinema, ao relatório de auditoria, ao documento de sentença judicial, ao resultado de exame laboratorial com parecer médico, mas, nesses casos, o que realmente está se adquirindo é a satisfação de ter sido bem atendido em suas necessidades e conveniências.

Impossibilidade de estocar – dada a natureza do serviço, é impossível colocá-lo na prateleira de uma estante e aguardar o momento para consumi-lo.

Simultaneidade da produção e do consumo – como consequência da natureza e da impossibilidade de estocar, supõe-se que a produção do serviço ocorre simultaneamente ao seu consumo. Isso corresponde ao atendimento imediato como um almoço ou jantar, uma viagem, uma consulta médica, um laudo médico, um laudo de consultoria, um parecer de auditoria, a elaboração de um balanço patrimonial etc.

Na essência as empresas prestadoras de serviços caracterizam-se pela intensidade de mão-de-obra utilizada e pela relação de pessoalidade com o cliente, fator que deve ser considerado, pois o capital humano é um dos mais valiosos recursos que uma organização pode ter, pois, é através dele que todas as atividades organizacionais acontecem e é ele o principal responsável pela geração de riqueza para a empresa.

4.1 TRIBUTANDO O LUCRO (RENDA)

O CTN no art. 43 definiu renda e proventos de qualquer natureza como:

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

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

De acordo com artigo 218 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Lei n.º 3.000 de 30 de março de 1999): “O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas e das sociedades civis em geral, será devido à medida que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos”.

A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44 do CTN).

4.1.1 Lucro Real

O Lucro real pode ser considerado como um regime de tributação onde a empresa reconhece as receitas, custos e despesas, atendendo ao princípio contábil da competência, isto é, as receitas devem ser reconhecidas pela venda e não pelo recebimento, e as despesas quando incorridas independente do pagamento, apurando assim o lucro contábil do período.

O art. 247 do RIR/99 define que o Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

4.1.1.1 Empresas obrigadas à tributação com base no lucro real

De acordo com os artigo 14 da Lei nº 9.718/98, na redação dada pelo art. 46 da Lei nº 10.637/02, a partir do ano-calendário de 2003, estarão obrigadas ao regime de apuração do lucro real as empresas:

- a) Pessoas jurídicas cuja receita total, no ano calendário anterior, tenha excedido o limite de R\$ 48.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

- b) Cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade 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 (inclusive operadoras de planos de assistência à saúde – OPS) e entidades de previdência privada aberta;
- c) Que tenham lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- d) Que autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- e) Que no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da lei 9.430/96;
- f) 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*).

Conforme a Lei nº 9.964/2000, em seu art. 4º, as pessoa jurídicas de que tratam os itens “a”, “c”, “d” e “e” excepcionalmente poderão optar, durante o período em que estiverem submetidas ao programa de recuperação fiscal (Refis), pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

4.1.1.2 Quanto periodicidade da apuração do lucro real

A apuração pode ser feita trimestralmente ou anualmente, a escolha de uma dessas opções estará diretamente relacionada ao encerramento do balanço.

Caso a empresa decida pelo regime de apuração trimestral, os regimes de apuração serão encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto nos §§ 1º a 5º do art. 235 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 2º).

O imposto devido deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do trimestre da sua apuração, ou, opcionalmente, em até três quotas iguais, mensais e sucessivas, desde que o valor não seja inferior a R\$1.000,00 para cada uma.

Já na hipótese de a empresa optar pelo regime anual de apuração do Lucro Real deverá ela apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano. Nas hipóteses de casos de incorporação, fusão ou cisão, o lucro real deverá ser apurado na data do evento. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. O IRPJ mensal estimado, é uma antecipação mensal do devido em 31 de dezembro de cada ano.

A empresa que adotar o regime anual terá duas formas de recolhimento da antecipação mensal do devido:

- a) estimativa por presunção sobre a receita bruta, conforme art. 2º da Lei 9.430/96;
- b) balancete mensal acumulado de suspensão ou redução com base em escrituração contábil completa como determina o artigo 35 da Lei 8.981/95.

A opção pelo regime anual de apuração será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

No momento da apuração do Lucro Real poderão ocorrer movimentações como adições, exclusões, bem como compensação de prejuízos fiscais:

- a) No cálculo do lucro real deverão ser adicionados ao lucro líquido os custos, despesas, perdas, encargos, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do resultado que, de acordo com a legislação do imposto de renda, não sejam dedutíveis conforme trata o art. 249 em seu parágrafo único do RIR/1999.
- b) Podem ser excluídos do lucro líquido na determinação do lucro real, as receitas, os rendimentos, resultados e quaisquer outros valores

computados a crédito de conta de resultado que de acordo com a legislação do imposto de renda em seu art. 250 inciso II, não são computados no lucro real.

- c) Poderão ser compensados prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores com o lucro real apurado no período-base, obedecendo ao limite máximo de 30% do lucro real e demais condições pertinentes à compensação de prejuízos fiscais, previstos na legislação.

4.1.1.3 O registro no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)

As demonstrações do lucro real relativas ao período abrangido pelos balanços ou balancetes deverá ser transcrita no LALUR lembrando-se que a cada balanço ou balancete levantado, deverá ser determinado um novo lucro real para o período em efetivação, desconsiderando as apurações em meses anteriores do mesmo ano-calendário.

As adições, exclusões e as compensações computadas na apuração do lucro real correspondente aos balanços deverão constar, discriminadamente, na parte A do LALUR, sendo que não caberá nenhum registro na parte B desse livro relativo a adições e exclusões, cabendo a esta parte do livro o registro e controle das compensações feitas na determinação do lucro real.

As adições e exclusões estão elencadas no art. 249 e 250 do RIR/99, conforme anexo 1.

4.1.2 Lucro Presumido

É uma forma de tributação onde se usa como base de cálculo do imposto um percentual sobre a receita bruta. Compreende receita bruta o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

4.1.2.1 Empresas que podem optar

A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a quarenta e oito milhões de reais, ou quatro milhões de reais

multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Podem optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas, não obrigadas à apuração do lucro real. Também podem optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que iniciarem atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, desde que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real.

4.1.2.2 Enquadramento no Limite da Receita Bruta

4.1.2.2.1 Valores componentes da receita bruta

Para efeito de enquadramento no limite que autoriza a empresa a optar pelo lucro presumido, considera-se receita total o somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;
- e) da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da IN SRF 38/97.

4.1.2.2.2 Valores que não integram a receita bruta

Não integram a receita bruta:

- a) as vendas canceladas;
- b) as devoluções de vendas;
- c) os descontos concedidos incondicionalmente (constantes da nota fiscal de venda de bens ou da fatura de prestação de serviços e não dependentes de

evento posterior à emissão desses documentos) do qual o prestador dos serviços seja mero depositário;

d) IPI incidente sobre as vendas e ao ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição Tributária.

e) as saídas que não decorram de vendas, a exemplo das transferências de mercadorias para outros estabelecimentos da mesma empresa.

4.1.2.3 Determinação do Lucro Presumido

O lucro presumido será determinado aplicando-se a receita bruta de vendas de mercadorias e/ou produtos e/ou prestação de serviços, apuração em cada trimestre, os percentuais constantes no item seguinte, conforme a atividade geradora.

4.1.2.4 Percentuais Aplicáveis sobre a Receita Bruta - IRPJ e CSL

No ano-calendário, são aplicados os seguintes percentuais na determinação do lucro presumido:

a) 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento) sobre a receita bruta mensal auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

b) 8% (oito por cento) sobre a receita bruta mensal proveniente:

b.1) da venda de produtos de fabricação própria;

b.2) da venda de mercadorias adquiridas para revenda;

b.3) da industrialização de produtos em que a matéria-prima, ou o produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;

b.4) da atividade rural;

b.5) de serviços hospitalares;

b.6) do transporte de cargas;

b.7) de outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços;

c) 16% (dezesseis por cento) sobre a receita bruta mensal auferida pela prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas;

d) 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta mensal auferida com as atividades de:

- d.1) prestação de serviços pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
- d.2) intermediação de negócios;
- d.3) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza;
- d.4) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;
- d.5) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.

No caso de atividades diversificadas, deve ser aplicado o percentual correspondente sobre a receita proveniente de cada atividade.

No item c é importante observar, se a receita bruta ultrapassar o limite anual de R\$ 120.000,00, a empresa ficará sujeita ao percentual normal de 32%, retroativamente ao mês de janeiro do ano em curso, impondo-se o pagamento das diferenças de imposto, apuradas em cada mês, até o último dia útil do mês subsequente ao da verificação de excesso, sem acréscimos.

4.1.2.5 Alíquotas e adicional

A alíquota do imposto de renda em vigor desde o ano-calendário 1996 é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro presumido apurado pelas pessoas jurídicas em geral.

Em relação às pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro presumido, incidirá o adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

4.1.2.6 Manifestação da Opção

4.1.2.6.1 Época e forma

No regime de lucro presumido a apuração do imposto será feita trimestralmente, por períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A opção pela tributação com base no lucro presumido será manifestada por ocasião do pagamento da primeira quota única do imposto devido no primeiro trimestre do ano-calendário, vencível no último dia útil de abril.

Considerar-se-á formalizada a opção mediante a indagação, no campo 04 do DARF, do código de receita próprio do imposto apurado no regime do lucro presumido.

A pessoa jurídica que iniciar atividade a partir do segundo trimestre manifestara a opção pelo lucro presumido com o pagamento da primeira quota única do imposto devido no trimestre do início de atividade.

O fato de a primeira quota ou quota única do imposto relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário, ou ao trimestre de início de atividades, ser paga fora do prazo, com os acréscimos legais devidos, não desautoriza a opção pelo lucro presumido.

4.1.2.6.2 Impossibilidade da mudança de opção durante o ano-calendário

A partir do ano-calendário de 1999, a opção pela tributação com base no lucro presumido passou a ser definitiva em relação a todo o ano-calendário, ou seja, depois de iniciado o pagamento do imposto com base no lucro presumido, não será mais admitido a mudança para o regime lucro real, em relação ao mesmo ano-calendário.

A opção exercida no primeiro pagamento do imposto de renda ou da CSLL em cada período de apuração é definitiva. Segundo a Instrução Normativa nº. 672, de 30/08/2006, que disciplinou a retificação de erros no preenchimento de DARF, dispõe em seu art. 11 que serão indeferidos os pedidos de retificação que versem sobre alteração de código de receita que corresponda à mudança no regime de tributação do IRPJ, quando contrariar o disposto na legislação específica.

4.1.3 Lucro Arbitrado

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte.

É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

4.1.3.1 Percentuais de Lucro Arbitrado para cálculo do IRPJ

- a) **1,92%**, no caso de revenda de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- b) **9,6%**, no comércio, indústria, serviços hospitalares e de transporte de carga e atividades imobiliárias;
- c) **19,2%**, nos demais serviços de transporte ou para a empresa exclusivamente prestadora de serviços com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, exceto os de profissão regulamentada;
- d) **38,4%**, nos serviços em geral.

4.1.4 Contribuição Social

A CSL - Contribuição Social sobre o Lucro é de competência da União e foi instituída pela Lei nº 7.689/1988. Em seu art. 1º fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas destinado ao financiamento da seguridade social.

A periodicidade de apuração e pagamento adotada pela pessoa jurídica para o IRPJ determina a periodicidade de apuração e pagamento da CSLL.

Logo, constata-se que período de apuração encerra-se:

- a) no dia 31 de dezembro do ano-calendário, no caso de apuração da CSLL com base no resultado ajustado anual;
- b) nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, no caso de apuração da CSLL com base no resultado ajustado trimestral, ou no resultado presumido ou no arbitrado trimestral.

A adoção por uma das formas de pagamento da CSLL previstas acima será irrevogável para todo o ano-calendário.

Assim como no IRPJ, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica, a apuração da base de cálculo da CSLL será efetuada na data do evento.

A CSLL devida será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado.

O lucro arbitrado e presumido de cada mês será determinado mediante aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita bruta auferida na atividade:

- a) 32% no caso de receitas de serviços em geral, exceto serviços hospitalares;
- b) 12% para as receitas das atividades comerciais, industriais e atividades imobiliárias e hospitalares.

4.1.4.1 A CSLL Trimestral

Da CSLL trimestral, resultante da aplicação da alíquota, de 9%, sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado do trimestre, poderá ser deduzido o valor:

I - da CSLL retida por órgão público, autarquia, fundação da administração pública federal, sociedade de economia mista, empresa pública e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI;

II - dos créditos, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, objeto de declaração de compensação relativos à CSLL;

III - do saldo negativo de CSLL de períodos de apuração anteriores;

IV - da CSLL retida por outra pessoa jurídica de direito privado sobre receitas auferidas, no período, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como, pela remuneração de serviços profissionais.

Parágrafo único. Poderá ser deduzido da CSLL apurada com base no resultado ajustado do trimestre encerrado em 31 de dezembro o imposto pago no exterior durante o ano-calendário ou que vier a ser pago até 31 de março do ano-calendário subsequente, que exceder o valor compensável com o IRPJ devido no Brasil, relativo a lucros disponibilizados no exterior nos termos do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, com as alterações introduzidas pela MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e a rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, durante o ano-calendário a que se refere o balanço, até o limite do valor da CSLL acrescido em decorrência dessa adição.

4.1.4.2 A CSLL Anual

A pessoa jurídica que apurar a CSLL com base no resultado ajustado anual deverá efetuar o pagamento mensal da CSLL sobre a base estimada.

A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada pela soma:

I - de 12% (doze por cento) da receita bruta auferida no período, para as receitas das atividades comerciais, industriais e atividades imobiliárias, para as atividades de prestação de serviços hospitalares e de transporte, inclusive de carga;

II - dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável;

III - dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, no mês em que forem auferidos, inclusive:

a) os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;

b) os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

c) os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;

d) a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;

e) os juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;

f) as receitas financeiras decorrentes das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual;

g) os ganhos de capital auferidos na devolução de capital em bens e direitos;

h) a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregue para a formação do referido patrimônio.

O percentual da receita bruta a ser considerado para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, passará para 32% (trinta e dois por cento), para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de ouro não considerado ativo financeiro, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

Para efeito de apuração do ganho de capital, considera-se valor contábil:

I - no caso de investimentos permanentes em:

a) participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;

b) participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, a soma algébrica dos seguintes valores:

1. do patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado;

2. do ágio ou deságio na aquisição do investimento;

II - no caso das aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, o valor de aquisição;

III - no caso dos demais bens e direitos do ativo permanente, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulados.

Não integram a base de cálculo estimada da CSLL:

I - as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;

II - a reversão de saldo de provisões, salvo as para créditos de liquidação duvidosa constituídas antes de 1997, as para pagamento de férias, as para pagamento de décimo-terceiro salário e as técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência complementar;

III - os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

IV - os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, além do preço do bem ou serviço, e dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário;

V - os juros sobre o capital próprio auferidos.

A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos, observando-se que:

I - as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, e a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar, como receita bruta, o montante efetivamente recebido, correspondente às unidades imobiliárias vendidas.

II - os valores auferidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, a título de repasse, de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissório, integram a receita bruta.

Para fins de cálculo do valor a pagar, a pessoa jurídica poderá deduzir da CSLL apurada no mês o valor da CSLL retida sobre receitas auferidas no período, originadas de pagamentos efetuados por:

I – órgão público, autarquia, fundações da administração pública federal, sociedade de economia mista, empresa pública e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI; e

II – outra pessoa jurídica de direito privado, na hipótese de pagamento pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como, pela remuneração de serviços profissionais.

4.1.4.3 Suspensão ou Redução da CSLL Mensal

Optando por suspender ou reduzir o IRPJ e a CSLL devidos mensalmente, mediante levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução, a pessoa jurídica pagará a CSLL relativa ao período em curso com base nesse balanço ou balancete, podendo:

I - suspender o pagamento da CSLL, desde que demonstre que o valor da CSLL devida, calculado com base no resultado ajustado do período em curso, é igual ou inferior à soma da CSLL devida, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele em que se desejar suspender o pagamento;

II - reduzir o valor da CSLL ao montante correspondente à diferença positiva entre a CSLL devida no período em curso e a soma da CSLL devida, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário anteriores àquele em que se desejar reduzir o pagamento.

Para efeito de determinação do resultado do período em curso, o balanço ou balancete será:

I - levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais;

II - transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento da CSLL do respectivo mês.

A demonstração do resultado ajustado da CSLL relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes de suspensão ou redução poderá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) ou em livro específico para apuração da CSLL.

No balanço de 31 de dezembro do ano-calendário, relativo ao ajuste anual, a pessoa jurídica poderá deduzir da CSLL devida, para fins de cálculo da CSLL a pagar, os seguintes valores:

I - do imposto pago no exterior durante o ano-calendário ou que vier a ser pago até 31 de março do ano-calendário subsequente, que exceder o valor compensável com o IRPJ devido no Brasil, relativo a lucros disponibilizados no exterior e a rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, durante o ano-calendário a que se refere o balanço, até o limite do valor da CSLL acrescido em decorrência da adição dos referidos lucros e rendimentos;

II - correspondentes às CSLL efetivamente pagas, mediante Darf, relativas aos meses do ano-calendário, seja sobre a base estimada ou sobre o resultado apurado em balanço ou balancete de redução;

III - correspondentes ao montante original de CSLL, apurado no transcorrer do ano-calendário, sobre a base de cálculo estimada ou sobre o resultado apurado em balanço ou balancete de redução, que seja objeto de parcelamento deferido pela SRF até 31 de março do ano-calendário subsequente;

IV - da CSLL retida por órgão público, autarquia, fundações da administração pública federal, sociedade de economia mista, empresa pública e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto, e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira na modalidade total no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI;

V - dos créditos, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, objeto de declaração de compensação relativos à CSLL;

VI - do saldo negativo de CSLL de anos-calendário anteriores;

VII - da CSLL retida por outra pessoa jurídica de direito privado sobre receitas auferidas no período pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como, pela remuneração de serviços profissionais.

4.2 Contribuições para o PIS E COFINS

O Programa de Integração Social - PIS foi instituído pela lei complementar nº 70 de 07/09/1970, e tinha como objetivo promover a integração dos trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas.

O PIS sofreu varias alterações até a promulgação da atual Constituição Federal de 1988, onde por meio do art. 239 estabeleceu que:

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70 de 30/12/1991, e tinha por objetivo tributar o faturamento das pessoas jurídicas. Faturamento entendia-se a receita bruta de corrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Com a instituição da Lei nº 9718 em 17/11/1998 ampliou o conceito de faturamento, passando a totalidade da receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

De acordo com a legislação vigente a contribuição ao PIS e COFINS estão vinculadas de acordo com a tributação da Pessoa Jurídica. Embora essas contribuições possuam legislações específicas, suas bases de cálculo são as mesmas, e por isso serão tratadas em conjunto.

4.2.1 PIS/COFINS Cumulativo

As empresas tributadas pelo Lucro Presumido ou Arbitrado, calculam PIS e COFINS na modalidade cumulativos, utilizam-se da alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS. A base de cálculo é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º).

4.2.1.1 Exclusões da Base de Cálculo

- a. Das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- b. Das vendas canceladas;
- c. Dos descontos incondicionais concedidos;

- d. Do IPI;
- e. Do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- f. Das reversões de provisões;
- g. As recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- h. Dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- i. Dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- j. As receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente.

4.2.2 PIS/COFINS Não Cumulativo

Ao fazer a opção pelo Lucro Real para a apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social deve ser avaliada a contribuição para o PIS/COFINS, uma vez que as empresas tributadas pelo Lucro Real, em regra geral são optantes pelo método não cumulativo para o PIS e a COFINS.

A contribuição social devida ao Programa de Integração Social – PIS vinha sendo exigido das empresas até dezembro de 2002, à alíquota de 0,65%, por força da Lei Complementar nº. 7/70 e a Contribuição para a Seguridade Social – COFINS até janeiro de 2003, à alíquota de 3%, de acordo com a lei complementar nº. 70/91, sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, de forma cumulativa, com as modificações introduzidas pela Lei nº. 9.718/98.

A idéia divulgada sobre a nova forma de cobrança da contribuição ao PIS e a COFINS, seria de que, embora a alíquota da contribuição fosse elevada de 0,65% para 1,65% o PIS e de 3% para 7,6% a COFINS, seriam introduzidas regras de não-cumulatividade, possibilitando ao contribuinte, a compensação dos valores pagos a título de PIS e COFINS nas etapas anteriores.

Com o advento da nova lei federal nº. 10.637/02 majorando a alíquota do PIS e a lei nº. 10833/03 a da COFINS, aplicando sobre o faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, podendo a pessoa jurídica descontar créditos acumulados em relação às operações anteriores, tornando a contribuição ao PIS, um tributo não-cumulativo.

4.2.2.1 Exclusões da Base de Cálculo do PIS/COFINS não Cumulativo

- a. Das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- b. Das vendas canceladas;
- c. Dos descontos incondicionais concedidos;
- d. Do IPI;
- e. Do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- f. Das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- g. Dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- h. Dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e
- i. Das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente;
- j. Das receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário;
- k. Das receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa, constantes do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

4.2.2.2 Receitas Excluídas do Regime

Ainda que a pessoa jurídica esteja submetida ao regime de incidência não-cumulativa, as receitas constantes do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, observado o disposto no art. 15 desta última Lei, estão excluído desse regime, o que significa também que os custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas não geram direito ao desconto de créditos. As receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa são as decorrentes:

- a. De prestação de serviços de telecomunicações;
- b. De venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;
- c. De prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- d. De serviços prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e de serviços de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue;
- e. De venda de mercadorias realizadas pelas lojas francas de portos e aeroportos (*free shops*);
- f. De prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo;
- g. Da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia;
- h. De prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB);
- i. De prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral;

- j. Da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006;
- k. Auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido na Portaria Interministerial nº 33, de 2005, dos Ministros de Estado dos Ministérios da Fazenda e do Turismo;
- l. De prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.
- m. De contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:
- n. De venda de álcool para fins carburantes;
- o. Das operações sujeitas à substituição tributária;
- p. De venda de veículos usados de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998;
- q. Das operações de compra e venda de energia elétrica, no âmbito do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE), pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime especial de que trata o art. 47 da Lei nº 10.637, de 2002;
- r. Da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos;
- s. De prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias;
- t. Da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.
- u. Das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas, auferidas por empresas de serviços de informática. A exclusão da não-cumulatividade não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado.

4.2.2.3 Desconto de Créditos

Dos valores de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não-cumulativa poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep), sobre os valores:

- a. Das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês;
- b. Das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- c. Dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa;

OBS: O crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês.

- d. Das despesas e custos incorridos no mês, relativos:
 1. A energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
 2. A aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa;
 3. A contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;
 4. Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- e. Dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

- f. Dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa.

4.2.3 As Receitas Financeiras

A contribuição para o PIS e a COFINS no regime cumulativo, as Receitas Financeiras serão tributadas às alíquotas de 0,65% e 3,00% respectivamente. Resumindo, todas as empresas não tributadas pelo Regime de Lucro Real quando auferirem receitas financeiras sofrerão a tributação conforme exposta acima.

No início do regime não-cumulativo, as empresas tinham o direito ao crédito do PIS e da COFINS relativo às despesas financeiras e em contrapartida deveriam pagar as referidas contribuições sobre as receitas financeiras.

A partir de 1º de agosto de 2004, através da Lei nº 10865, foi vedado o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS referente às despesas financeiras, de forma que o Decreto nº 5164 de 2004 reduziu a zero por cento as alíquotas de PIS e COFINS sobre as receitas financeiras para as empresas enquadradas no regime não-cumulativo, mas estabeleceu como exceções a este benefício às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

4.3 ISS

Embora não haja alteração na escolha da tributação das pessoas jurídicas, as empresas prestadoras de serviços estão sujeitas a incidência do ISS - Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.

De acordo com a lei complementar nº 116/2003, art. 1º o fato gerador é a prestação de serviços constantes da lista de serviços, ainda que não constituam a atividade preponderante do prestador.

O ISS é um tributo de competência municipal incidente sobre os serviços elencados na lei complementar 116, excetuados os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, tributados pelo ICMS.

Por ser um tributo de competência municipal a legislação federal estabeleceu sua alíquotas. A Lei Complementar fixou alíquota máxima em 5%, enquanto a mínima foi mantida em 2%, conforme o artigo 88 do ADCT (EC 37/02).

CAPÍTULO V - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento é normalmente de responsabilidade dos níveis mais altos da empresa e diz respeito tanto a formulação de objetivos quanto a ações a serem executadas.

O planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas que visam a economia tributária, de forma lícita, e sempre amparada pela legislação vigente.

Segundo Oliveira (2004, p. 38) “entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo”.

Para Borges (2000, p. 55):

A natureza ou essência do Planejamento fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante emprego de estruturas e forma jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.

De acordo com Oliveira (2004, p. 40):

Num planejamento tributário estratégico, a empresa passa a desenvolver suas atividades de forma estritamente preventiva. Também procura projetar de forma clara os atos e fatos administrativos, de modo a deixar transparentes para todos os envolvidos as informações sobre os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.

Nesse sentido o planejamento tributário estratégico pode criar uma posição favorável em um setor, onde uma empresa possa superar o desempenho das concorrentes.

Na elaboração do planejamento tributário são necessários alguns procedimentos e nesse sentido Chaves (2008, p.6) descreve:

1. Fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. Verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhida a maior;
3. Verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. Analisar, *anualmente*, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;

5. Levantar o montante dos tributos pagos nos últimos dez anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;
6. Analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas etc.;
7. Analisar qual a melhor forma de aproveitamento dos créditos existentes (compensação ou restituição).

Existem diversas formas para a elaboração do planejamento tributário, porém, esta pesquisa limitou-se ao item 4, onde busca-se pesquisar a melhor forma de tributação do Imposto de Renda, da contribuição social, mas também levando em consideração as contribuições para o PIS e a COFINS.

Para se produzir um planejamento tributário é importante a distinção entre a evasão fiscal e da elisão fiscal, pois a linha tênue que separa um do outro.

A *evasão fiscal* consiste em toda ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, não se configurando em hipótese alguma com o planejamento tributário lícito.

O Planejamento tributário não deve ser confundido de maneira alguma com a chamada evasão fiscal, que consiste no descumprimento da legislação para reduzir tributos e obter vantagens econômico-financeiras (Pegas, 2004, p.469).

A *elisão fiscal* representa a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimo, ético, para reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário.

Segundo Fabretti (2008, p. 74):

A elisão fiscal consiste em reduzir o montante dos tributos que devem ser pagos, portanto, obtendo economia tributária, **de forma lícita**, mediante a escolha da melhor alternativa legal existente, explícita ou implicitamente, na legislação tributária ou pelo aproveitamentos das lacunas ("brechas") na lei. Esse resultado pode ser obtido por meio de planejamento tributário, que é uma atividade preventiva que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc) pretende realizar.

Em outras palavras, planejamento tributário significa a construção de um conjunto de operações consubstanciadas em negócios ou atos jurídicos ou situações materiais que, em relação a outro conjunto de operações, com o mesmo resultado econômico, representa carga tributária menor e, portanto, resultado econômico maior.

Para a elaboração do planejamento tributário é necessário utilizar o sistema de informação contábil, onde ficam registrados todos os fatos econômicos da empresa.

De acordo com Chaves (2008, p.7) o Planejamento tributário deve ser realizado com a utilização das seguintes ferramentas: legislação Tributária (Constituição, CTN etc), documentação contábil da empresa, livros Contábeis e Fiscais e guias de Recolhimentos e Declarações de Rendimentos, DACON, DCTFs e PERDECOMP e outras declarações que são obrigações próprias de cada contribuinte.

CAPÍTULO VI - ESTUDO DE CASO

6.1 Descrição da empresa

Para que se consiga compreender a amplitude e a importância da gestão tributária na vida das empresas, é apresentado, neste item, um estudo de caso envolvendo a sua aplicação em uma empresa prestadora de serviços, do ramo de auditoria de sistemas, localizada no Estado do Rio de Janeiro, atuante no mercado há mais de vinte anos.

Devido à confidencialidade foi adotado o nome fantasia de ALFA para a empresa pesquisada, e um pseudônimo de John para o contador responsável pelas informações prestadas.

A entrevista foi realizada no escritório que elabora a escrituração contábil da empresa ALFA, onde o Sr. John forneceu dados quantitativos e qualitativos, em relação aos procedimentos adotados para apuração dos tributos.

A empresa ALFA possui um quadro funcional na faixa de 300 colaboradores, alguns terceirizados, com um faturamento anual em 2007 de 33 milhões e estimado para 2008 de 35 milhões.

Verificou dentre as alternativas de tributação de acordo com a legislação vigente, a que melhor se enquadraria, fazendo um cruzamento com a opção atual. Analisou-se qual seria o impacto da carga tributária apurada através das sistemáticas do Lucro Real Trimestral ou Anual e do Lucro Presumido.

Na empresa ALFA o responsável pela elaboração do planejamento relativo as formas de tributação é o escritório que presta o serviço contábil representado pelo Sr. John, onde após estruturação e análise das suas possíveis formas, este encaminha ao diretor financeiro da ALFA para que seja tomada a decisão de qual alternativa melhor se ajusta aos interesses e a realidade da empresa.

Apresentam-se, a seguir, as planilhas com os valores relativos ao ano de 2007, utilizada na análise da forma mais vantajosa de tributação.

6.2 Apuração dos tributos relativos ao 1º Trimestre

Quadro 5: Receitas e despesas da empresa ALFA relativo ao 1º trimestre

1º TRIM. 2007		JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	TOTAL
1	RECEITAS	2.073.646,60	2.149.988,35	2.333.677,82	6.557.312,77
1.1	Prestação de Serviços	2.073.646,60	2.149.988,35	2.333.677,82	6.557.312,77
2	DESPEAS	2.041.391,85	2.065.895,30	2.070.257,99	6.177.545,14
2.1	Gerais	4.596,46	5.302,26	3.254,50	13.153,22
2.2	Pessoal	1.521.488,81	1.545.338,45	1.636.213,96	4.703.041,22
2.3	Administrativas	83.075,66	42.515,89	41.170,91	166.762,46
2.4	Operacionais	411.038,33	424.807,06	341.276,58	1.177.121,97
2.5	Tributárias	5.491,99	35.201,28	34.076,83	74.770,10
2.6	Financeiras	15.700,60	12.730,36	14.265,21	42.696,17
1-2	RESULTADO	32.254,75	84.093,05	263.419,83	379.767,63

6.2.1 Opção pelo lucro presumido

Quadro 6: Cálculo do PIS/COFINS método cumulativo 1º trimestre

FATURAMENTO	B. C.	PIS 0,65%	COFINS 3%
JANEIRO	2.073.646,60	13.478,70	62.209,40
FEVEREIRO	2.149.988,35	13.974,92	64.499,65
MARÇO	2.333.677,82	15.168,91	70.010,33
TOTAL	6.557.312,77	42.622,53	196.719,38

Quadro 7: Cálculo do IRPJ e CSL Lucro Presumido 1º trimestre

CÁLCULO IRPJ E CSL		IMPOSTO DE RENDA		CONTRIB. SOCIAL	
Descrição da Receita	Receita Trim.	%	B. C.	%	B. C.
Prestação de Serviços	6.557.312,77	32%	2.098.340,09	32%	2.098.340,09
		IR 15%	314.751,01	CSL 9%	188.850,61
		AD. IR 10%	203.834,01		
		TOTAL	518.585,02	TOTAL	188.850,61

Quadro 8: Resumo tributos Lucro Presumido 1º trimestre

RESUMO TRIBUTOS 1º TRIM	
PIS	42.622,53
COFINS	196.719,38
CSLL	188.850,61
IRPJ	518.585,02
Total	946.777,55

Quadro 9: Resultado do 1º trimestre tributado pelo lucro presumido

Resultado do trimestre antes apuração dos tributos	379.767,63
Tributos federais incidentes no trimestre	(946.777,55)
Resultado do trimestre após apuração dos tributos	(567.009,92)

6.2.2 Opção pelo lucro real trimestral

Quadro 10: Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 1º trimestre

MESES	FATURAMENTO	DEDUÇÕES	B. C.	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
JANEIRO	2.073.646,60	(321.994,47)	1.751.652,13	28.902,26	133.125,56
FEVEREIRO	2.149.988,35	(375.762,40)	1.774.225,95	29.274,73	134.841,17
MARÇO	2.333.677,82	(230.062,19)	2.103.615,63	34.709,66	159.874,79
TOTAL	6.557.312,77	(927.819,06)	5.629.493,71	92.886,65	427.841,52

Quadro 11: Cálculo do IRPJ e CSL lucro real 1º trimestre

RESULTADO ANTES DO PIS/COFINS	379.767,63
PIS	(92.886,65)
COFINS	(427.841,52)
RESULTADO APÓS PIS/COFINS	(140.960,54)

Quadro 12: Resumo tributos lucro real 1º trimestre

TRIBUTOS	VALOR
PIS	92.886,65
COFINS	427.841,52
CSLL	-
IRPJ	-
TOTAL	520.728,17

Quadro 13: Resultado do 1º trimestre tributado pelo lucro real

Resultado do trimestre antes apuração dos tributos	379.767,63
Tributos federais incidentes no trimestre	(520.728,17)
Resultado do trimestre após apuração dos tributos	(140.960,54)

6.3 Apuração dos tributos relativos ao 2º Trimestre

Quadro 14: Receitas e despesas da empresa ALFA relativo ao 2º trimestre

2º TRIM. 2007		ABRIL	MAIO	JUNHO	TOTAL
1	RECEITAS	2.848.519,97	2.453.002,45	2.679.529,67	7.981.052,09
1.1	Prestação de Serviços	2.848.519,97	2.453.002,45	2.679.529,67	7.981.052,09
2	DESPESAS	1.780.546,56	2.232.740,09	2.021.903,83	6.035.190,48
2.1	Gerais	3.593,20	2.499,57	6.513,25	12.606,02
2.2	Pessoal	1.557.115,35	1.809.565,80	1.564.175,89	4.930.857,04
2.3	Administrativas	18.868,75	60.882,68	234.706,95	314.458,38
2.4	Operacionais	149.211,47	307.852,43	175.334,50	632.398,40
2.5	Tributárias	36.691,40	37.690,15	30.238,04	104.619,59
2.6	Financeiras	15.066,39	14.249,46	10.935,20	40.251,05
1-2	RESULTADO	1.067.973,41	220.262,36	657.625,84	1.945.861,61

6.3.1 Opção pelo lucro presumido

Quadro 15: Cálculo do PIS/COFINS método cumulativo 2º trimestre

FATURAMENTO	B. C.	PIS 0,65%	COFINS 3%
ABRIL	2.848.519,97	18.515,38	85.455,60
MAIO	2.453.002,45	15.944,52	73.590,07
JUNHO	2.679.529,67	17.416,94	80.385,89
TOTAL	7.981.052,09	51.876,84	239.431,56

Quadro 16: Cálculo do IRPJ e CSL Lucro Presumido 2º trimestre

CÁLCULO IRPJ E CSL		Imposto de Renda		Contribuição Social	
Descrição da Receita	Receita Trim.	%	B. C.	%	B. C.
Prestação de Serviços	7.981.052,09	32%	2.553.936,67	32%	2.553.936,67
		IR 15%	383.090,50	CSL 9%	229.854,30
		AD. IR 10%	249.393,67		
		TOTAL	632.484,17		229.854,30

Quadro 17: Resumo tributos Lucro Presumido 2º trimestre

TRIBUTOS	VALOR
PIS	51.876,84
COFINS	239.431,56
CSLL	229.854,30
IRPJ	632.484,17
TOTAL	1.153.646,87

Quadro 18: Resultado do 2º trimestre tributado pelo lucro presumido

Resultado do trimestre antes apuração dos tributos	1.945.861,61
Tributos federais incidentes no trimestre	(1.153.646,87)
Resultado do trimestre após apuração dos tributos	792.214,74

6.3.2 Opção pelo lucro real trimestral

Quadro 19: Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 2º trimestre

MESES	FATURAMENTO	DEDUÇÕES	B. C.	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
ABRIL	2.848.519,97	(321.994,47)	2.526.525,50	41.687,67	192.015,94
MAIO	2.453.002,45	(375.762,40)	2.077.240,05	34.274,46	157.870,24
JUNHO	2.679.529,67	(230.062,19)	2.449.467,48	40.416,21	186.159,53
TOTAL	7.981.052,09	(927.819,06)	7.053.233,03	116.378,34	536.045,71

Quadro 20: Cálculo do IRPJ e CSL lucro real 2º trimestre

RESULTADO ANTES DO PIS/COFINS	1.945.861,61
PIS	(116.378,34)
COFINS	(536.045,71)
LUCRO ANTES DO IR/CSLL	1.293.437,55
CSL	(103.722,93)
IR	(317.359,39)
LUCRO APÓS IR/CSL	872.355,24

Quadro 21: Demonstração do cálculo da CSL lucro real 2º trimestre

Lucro Contábil	1.293.437,55
(-) Base de cálculo Neg. CSL	(140.960,54)
Base de Cálculo CSL	1.152.477,01
CSL 9%	103.722,93

Quadro 22: Demonstração do cálculo do IRPJ lucro real 2º trimestre

Lucro Contábil após CSL	1.189.714,62
(+) Adições (CSL)	103.722,93
Lucro Antes da Comp. Prej.	1.293.437,55
(-) Compensação Prej.	(140.960,54)
Base de Cálculo IRPJ	1.152.477,01
IR 15%	194.015,63
IR Adic. 10%	123.343,76
TOTAL IR	317.359,39

Quadro 23: Resumo tributos lucro real 2º trimestre

TRIBUTOS	VALOR
PIS	116.378,34
COFINS	536.045,71
CSLL	103.722,93
IRPJ	317.359,39
TOTAL	1.073.506,37

Quadro 24: Resultado do 2º trimestre tributado pelo lucro real

Resultado do trimestre antes apuração dos tributos	1.945.861,61
Tributos federais incidentes no trimestre	(1.073.506,37)
Resultado do trimestre após apuração dos tributos	872.355,24

6.4 Apuração dos tributos relativos ao 3º Trimestre

Quadro 25: Receitas e despesas da empresa ALFA relativo ao 3º trimestre

3º TRIM. 2007		JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	TOTAL
1	RECEITAS	3.105.427,06	2.809.534,47	2.946.899,25	8.861.860,78
1.1	Prestação de Serviços	2.926.921,03	2.809.534,47	2.946.899,25	8.683.354,75
1.2	Financeiras	178.506,03	0,00	0,00	178.506,03
2	DESPESAS	2.982.575,91	2.391.544,91	2.523.882,27	7.898.003,09
2.1	Gerais	1.905,99	1.219,06	3.954,90	7.079,95
2.2	Pessoal	1.991.282,40	1.647.064,81	1.957.322,35	5.595.669,56
2.3	Administrativas	152.779,58	64.891,31	57.715,42	275.386,31
2.4	Operacionais	623.266,04	638.095,30	379.524,93	1.640.886,27
2.5	Tributárias	202.190,12	30.252,14	115.313,82	347.756,08
2.6	Financeiras	11.151,78	10.022,29	10.050,85	31.224,92
1-2	RESULTADO	122.851,15	417.989,56	423.016,98	963.857,69

6.4.1 Opção pelo lucro presumido

Quadro 26: Cálculo do PIS/COFINS método cumulativo 3º trimestre

FATURAMENTO	B. C.	PIS 0,65%	COFINS 3%
JULHO	3.105.427,06	20.185,28	93.162,81
AGOSTO	2.809.534,47	18.261,97	84.286,03
SETEMBRO	2.946.899,25	19.154,85	88.406,98
TOTAL	8.861.860,78	57.602,10	265.855,82

Quadro 27: Cálculo do IRPJ e CSL Lucro Presumido 3º trimestre

CÁLCULO IRPJ E CSL		Imposto de Renda		Contribuição Social	
Descrição da Receita	Receita Trim.	%	B. C.	%	B. C.
Prestação de Serviços	8.861.860,78	32%	2.835.795,45	32%	2.835.795,45
		IR 15%	425.369,32	CSL 9%	255.221,59
		AD. IR 10%	277.579,54		
		TOTAL	702.948,86		255.221,59

Quadro 28: Resumo tributos Lucro Presumido 3º trimestre

TRIBUTOS	VALOR
PIS	57.602,10
COFINS	265.855,82
CSLL	255.221,59
IRPJ	702.948,86
TOTAL	1.281.628,37

Quadro 29: Resultado do 3º trimestre tributado pelo lucro presumido

Resultado do trimestre antes apuração dos tributos	963.857,69
Tributos federais incidentes no trimestre	(1.281.628,37)
Resultado do trimestre após apuração dos tributos	(317.770,68)

6.4.2 Opção pelo lucro real trimestral

Quadro 30: Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 3º trimestre

MESES	FATURAMENTO	DEDUÇÕES	B. C.	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
JULHO	2.926.921,03	(642.972,01)	2.283.949,02	37.685,16	173.580,13
AGOSTO	2.809.534,47	(565.184,11)	2.244.350,36	37.031,78	170.570,63
SETEMBRO	2.946.899,25	(402.079,17)	2.544.820,08	41.989,53	193.406,33
TOTAL	8.683.354,75	(1.610.235,29)	7.073.119,46	116.706,47	537.557,08

Quadro 31: Cálculo do IRPJ e CSL lucro real 3º trimestre

RESULTADO ANTES DO PIS/COFINS	963.857,69
PIS	(116.706,47)
COFINS	(537.557,08)
LUCRO ANTES DO IR/CSLL	309.594,14
CSL	(27.863,47)
IRPJ	(71.398,53)
LUCRO APÓS IR/CSL	210.332,13

Quadro 32: Demonstração do cálculo da CSL 3º trimestre

Lucro antes da CSL	309.594,14
Base de Cálculo CSL	309.594,14
CSL 9%	27.863,47

Quadro 33: Demonstração do cálculo do IRPJ 3º trimestre

Lucro após CSL	281.730,67
(+)Adições (CSL)	27.863,47
Base de Cálculo IRPJ	309.594,14
IR 15%	46.439,12
IR Adic. 10%	24.959,41
TOTAL IR	71.398,53

Quadro 34: Resumo tributos lucro real 3º trimestre

TRIBUTO	VALOR
PIS	116.706,47
COFINS	537.557,08
CSLL	27.863,47
IRPJ	71.398,53
TOTAL	753.525,56

Quadro 35: Resultado do 3º trimestre tributado pelo lucro real

Resultado do trimestre antes apuração dos tributos	963.857,69
Tributos federais incidentes no trimestre	(753.525,56)
Resultado do trimestre após apuração dos tributos	210.332,13

6.5 Apuração dos tributos relativos ao 4º Trimestre

Quadro 36: Receitas e despesas da empresa ALFA relativo ao 4º trimestre

4º TRIM. 2007	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
1 RECEITAS	2.912.708,71	3.317.506,04	3.380.440,75	9.610.655,50
1.1 Prestação de Serviços	2.912.708,71	3.317.506,04	3.337.403,25	9.567.618,00
1.2 Financeiras	0,00	0,00	30.937,50	30.937,50
1.3 Não Operacionais	0,00	0,00	12.100,00	12.100,00
2 DESPESAS	2.856.955,37	3.635.316,18	2.868.734,10	9.361.005,65
2.1 Gerais	2.705,42	32.717,57	9.476,78	44.899,77
2.2 Pessoal	2.031.539,30	2.778.101,38	2.284.518,60	7.094.159,28
2.3 Administrativas	88.778,59	116.207,68	80.237,63	285.223,90
2.4 Operacionais	691.451,89	628.235,59	367.032,12	1.686.719,60
2.5 Tributárias	29.395,85	67.137,55	103.276,29	199.809,69
2.6 Financeiras	13.084,32	12.916,41	24.192,68	50.193,41
1-2 RESULTADO	55.753,34	(317.810,14)	511.706,65	249.649,85

6.5.1 Opção pelo lucro presumido

Quadro 37: Cálculo do PIS/COFINS método cumulativo 4º trimestre

FATURAMENTO	B. C.	PIS 0,65%	COFINS 3%
OUTUBRO	2.912.708,71	18.932,61	87.381,26
NOVEMBRO	3.317.506,04	21.563,79	99.525,18
DEZEMBRO	3.368.340,75	21.894,21	101.050,22
TOTAL	9.598.555,50	62.390,61	287.956,67

Quadro 38: Cálculo do IRPJ e CSL Lucro Presumido 4º trimestre

CÁLCULO IRPJ E CSL		Imposto de Renda		Contribuição Social	
Descrição da Receita	Receita Trim.	%	B. C.	%	B. C.
Prestação de Serviços	9.610.655,50	32%	3.075.409,76	32%	3.075.409,76
		IR 15%	461.311,46	CSL 9%	276.786,88
		AD. IR 10%	301.540,98		
		TOTAL	762.852,44		276.786,88

Quadro 39: Resumo tributos Lucro Presumido 4º trimestre

TRIBUTO	VALOR
PIS	62.390,61
COFINS	287.956,67
CSLL	276.786,88
IRPJ	762.852,44
TOTAL	1.389.986,59

Quadro 40: Resultado do 4º trimestre tributado pelo lucro presumido

Resultado do trimestre antes apuração dos tributos	249.649,85
Tributos federais incidentes no trimestre	(1.389.986,59)
Resultado do trimestre após apuração dos tributos	(1.140.336,74)

6.5.2 Opção pelo lucro real trimestral

Quadro 41: Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 4º trimestre

MESES	FATURAMENTO	DEDUÇÕES	B. C.	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
OUTUBRO	2.912.708,71	(606.161,90)	2.306.546,81	38.058,02	175.297,56
NOVEMBRO	3.317.506,04	(624.553,45)	2.692.952,59	44.433,72	204.664,40
DEZEMBRO	3.337.403,25	(417.984,84)	2.919.418,41	48.170,40	221.875,80
TOTAL	9.567.618,00	(1.648.700,19)	7.918.917,81	130.662,14	601.837,75

Quadro 42: Cálculo do IRPJ e CSL lucro real 4º trimestre

RESULTADO ANTES DO PIS/COFINS	249.649,85
PIS	(130.662,14)
COFINS	(601.837,75)
LUCRO/PREJ. ANTES DO IR/CSLL	(482.850,05)

Quadro 43: Resumo tributos lucro real 4º trimestre

TRIBUTO	VALOR
PIS	130.662,14
COFINS	601.837,75
CSLL	-
IRPJ	-
Total	732.499,90

Quadro 44: Resultado do 4º trimestre tributado pelo lucro real

Resultado do trimestre antes apuração dos tributos	249.649,85
Tributos federais incidentes no trimestre	(732.499,90)
Resultado do trimestre após apuração dos tributos	(482.850,05)

6.6 Apuração dos tributos de forma anual

6.6.1 Opção pelo lucro real anual

Quadro 45: Receitas e despesas da empresa ALFA relativo a 2007

1	RECEITAS	33.010.881,14
1.1	Prestação de Serviços	32.789.337,61
1.2	Financeiras	209.443,53
1.3	Não Operacionais	12.100,00
2	DESPESAS	(29.471.744,36)
2.1	Gerais	(77.738,96)
2.2	Pessoal	(22.323.727,10)
2.3	Administrativas	(1.041.831,05)
2.4	Operacionais	(5.137.126,24)
2.5	Tributárias	(726.955,46)
2.6	Financeiras	(164.365,55)
1-2	RESULTADO	3.539.136,78

Quadro 46: Cálculo do PIS/COFINS método não cumulativo 4º trimestre

MESES	FATURAMENTO	DEDUÇÕES	B. C.	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
JANEIRO	2.073.646,60	(321.994,47)	1.751.652,13	28.902,26	133.125,56
FEVEREIRO	2.149.988,35	(375.762,40)	1.774.225,95	29.274,73	134.841,17
MARÇO	2.333.677,82	(230.062,19)	2.103.615,63	34.709,66	159.874,79
ABRIL	2.848.519,97	(321.994,47)	2.526.525,50	41.687,67	192.015,94
MAIO	2.453.002,45	(375.762,40)	2.077.240,05	34.274,46	157.870,24
JUNHO	2.679.529,67	(230.062,19)	2.449.467,48	40.416,21	186.159,53
JULHO	2.926.921,03	(642.972,01)	2.283.949,02	37.685,16	173.580,13
AGOSTO	2.809.534,47	(565.184,11)	2.244.350,36	37.031,78	170.570,63
SETEMBRO	2.946.899,25	(402.079,17)	2.544.820,08	41.989,53	193.406,33
OUTUBRO	2.912.708,71	(606.161,90)	2.306.546,81	38.058,02	175.297,56
NOVEMBRO	3.317.506,04	(624.553,45)	2.692.952,59	44.433,72	204.664,40
DEZEMBRO	3.337.403,25	(417.984,84)	2.919.418,41	48.170,40	221.875,80
TOTAL	32.789.337,61	(5.114.573,60)	27.674.764,01	456.633,61	2.103.282,06

Quadro 47: Cálculo do IRPJ e CSL lucro real anual

RESULTADO ANTES DO PIS/COFINS	3.539.136,78
PIS	(456.633,61)
COFINS	(2.103.282,06)
LUCRO/PREJ. ANTES DO IR/CSLL	(979.221,11)

Quadro 48: Demonstração do cálculo da CSL lucro real anual

Lucro antes da CSL	979.221,11
Base de Cálculo CSL	979.221,11
CSL 9%	88.129,90

Quadro 49: Demonstração do cálculo do IRPJ lucro real anual

Lucro Contábil após CSL	891.091,21
(+) Adições (CSL)	88.129,90
Base de Cálculo IRPJ	979.221,11
IR 15%	146.883,17
IR Adic. 10%	73.922,11
TOTAL IR	220.805,28

Quadro 50: Resumo tributos lucro real anual

TRIBUTO	VALOR
PIS	456.633,61
COFINS	2.103.282,06
CSLL	88.129,90
IRPJ	220.805,28
TOTAL	2.868.850,85

Quadro 51: Resultado do 4º trimestre tributado pelo lucro real

Resultado do exercício antes apuração dos tributos	3.539.136,78
Tributos federais incidentes no exercício	(2.868.850,85)
Resultado do exercício após apuração dos tributos	670.285,93

6.7 Comparativo entre as formas de tributação

6.7.1 Opção pelo lucro presumido

Quadro 52: Consolidação dos tributos opção pelo lucro presumido

TRIBUTOS	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	TOTAL
PIS	42.622,53	51.876,84	57.602,10	62.390,61	214.492,08
COFINS	196.719,38	239.431,56	265.855,82	287.956,67	989.963,43
CSLL	188.850,61	229.854,30	255.221,59	276.786,88	950.713,38
IRPJ	518.585,02	632.484,17	702.948,86	762.852,44	2.616.870,49
Total	946.777,55	1.153.646,87	1.281.628,37	1.389.986,59	4.772.039,38

Quadro 53: Receitas e despesas da empresa ALFA relativo a 2007 após o efeito tributário do lucro presumido

1	RECEITAS	33.010.881,14
1.1	Prestação de Serviços	32.789.337,61
1.2	Financeiras	209.443,53
1.3	Não Operacionais	12.100,00
2	DESPEAS	(30.676.199,87)
2.1	Gerais	(77.738,96)
2.2	Pessoal	(22.323.727,10)
2.3	Administrativas	(1.041.831,05)
2.4	Operacionais	(5.137.126,24)
2.5	Tributárias	(1.931.410,97)
2.6	Financeiras	(164.365,55)
1-2	RESULTADO ANTES IR/CSLL	2.334.681,27
3	CSL	(950.713,38)
4	IRPJ	(2.616.870,49)
1-2-3-4	RESULTADO DO EXERCÍCIO	(1.232.902,60)

6.7.2 Opção pelo lucro real trimestral

Quadro 54: Consolidação dos tributos opção pelo lucro real trimestral

TRIBUTOS	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	TOTAL
PIS	92.886,65	116.378,34	116.706,47	130.662,14	456.633,61
COFINS	427.841,52	536.045,71	537.557,08	601.837,75	2.103.282,06
CSLL	-	103.722,93	27.863,47	-	131.586,40
IRPJ	-	317.359,39	71.398,53	-	388.757,92
Total	520.728,17	1.073.506,37	753.525,56	732.499,90	3.080.260,00

Quadro 55: Receitas e despesas da empresa ALFA relativo a 2007 após o efeito tributário do lucro real trimestral

1	RECEITAS	33.010.881,14
1.1	Prestação de Serviços	32.789.337,61
1.2	Financeiras	209.443,53
1.3	Não Operacionais	12.100,00
2	DESPESAS	(32.031.660,03)
2.1	Gerais	(77.738,96)
2.2	Pessoal	(22.323.727,10)
2.3	Administrativas	(1.041.831,05)
2.4	Operacionais	(5.137.126,24)
2.5	Tributárias	(3.286.871,13)
2.6	Financeiras	(164.365,55)
1-2	RESULTADO ANTES IR/CSLL	979.221,11
3	CSL	(131.586,40)
4	IRPJ	(388.757,92)
1-2-3-4	RESULTADO DO EXERCÍCIO	458.876,78

6.7.3 Opção pelo lucro real anual

Quadro 56: Consolidação dos tributos opção pelo lucro real anual

TRIBUTO	VALOR
PIS	456.633,61
COFINS	2.103.282,06
CSLL	88.129,90
IRPJ	220.805,28
TOTAL	2.868.850,85

Quadro 57: Receitas e despesas da empresa ALFA relativo a 2007 após o efeito tributário do lucro real anual

1	RECEITAS	33.010.881,14
1.1	Prestação de Serviços	32.789.337,61
1.2	Financeiras	209.443,53
1.3	Não Operacionais	12.100,00
2	DESPESAS	(32.031.660,03)
2.1	Gerais	(77.738,96)
2.2	Pessoal	(22.323.727,10)
2.3	Administrativas	(1.041.831,05)
2.4	Operacionais	(5.137.126,24)
2.5	Tributárias	(3.286.871,13)
2.6	Financeiras	(164.365,55)
1-2	RESULTADO ANTES IR/CSLL	979.221,11
3	CSL	(88.129,90)
4	IRPJ	(220.805,28)
1-2-3-4	RESULTADO DO EXERCÍCIO	670.285,93

6.8 Análise dos resultados

A empresa ALFA de acordo com o seu ramo de atividade e com um faturamento em torno de R\$ 33 milhões não está obrigada ao lucro real, podendo assim optar pelo lucro presumido, lucro real trimestral ou anual.

Ao optar pelo Lucro Presumido concomitantemente as suas contribuições ao PIS e a COFINS permanecem no método cumulativo de cálculo, onde suas alíquotas são respectivamente 0,65% e 3%.

Uma vantagem na adoção do Lucro Presumido é a possibilidade da empresa para fins tributários optar pelo regime de competência ou regime de caixa e, com isso, moldar os desembolsos financeiros a sua realidade. Porém, independentemente do método adotado, a empresa não fica dispensada da escrituração contábil para fins comerciais seguindo os princípios fundamentais da contabilidade.

A opção pelo lucro presumido é a mais onerosa, tal fato se dá, porque embora apure o PIS e COFINS no método cumulativo o que reduz significativamente essas contribuições, porém o imposto de Renda e Contribuição Social serão mais elevados em virtude do fisco presumir um lucro de 32% para a sua atividade e 100% para as demais, o que não representa a realidade da empresa ALFA com um lucro (resultado antes do IR/CSL) de 7,07%.

No lucro presumido após o efeito do imposto de renda e da contribuição social a empresa apresenta um resultado negativo de R\$ 1.232.902,60, dessa forma esta opção se torna inviável.

Com a inviabilidade do lucro presumido a empresa poderá fazer a opção pelo lucro real trimestral ou anual, ao fazê-la em regra geral as contribuições ao PIS e a COFINS serão de forma não cumulativa tendo a majoração de suas alíquotas respectivamente 1,65% e 7,6%, porém pode-se reduzir da base de cálculo alguns itens já citados no capítulo IV.

No caso da empresa ALFA os itens que geraram créditos relativos ao PIS e a COFINS, foram às depreciações, despesas com aluguel, insumos utilizados na prestação de serviços, leasing, energia elétrica e fretes sobre vendas.

Percebe-se que as contribuições ao PIS e COFINS tiveram um incremento substancial de 112,54%, em relação ao método cumulativo, tal fato se dá em virtude das empresas prestadoras de serviços obterem poucos créditos relativos a essas

contribuições, entretanto independente de a empresa optar pelo lucro real anual ou trimestral.

Ao analisar o lucro real de forma trimestral percebe-se que a empresa recolherá menos tributos em relação ao lucro presumido, esse evento acontece porque a empresa ALFA possui despesas superiores aos percentuais de presunção do lucro presumido, e no 1º trimestre houve prejuízo que foi compensado no 2º semestre, mas só poderá compensar o prejuízo do 4º trimestre no ano seguinte.

O lucro real trimestral apresentou uma redução de 35,45% em relação ao lucro presumido, onde após a apuração dos tributos gerou um resultado positivo de R\$ 458.876,78.

Em ultima análise o lucro real anual, nessa forma de tributação a empresa deverá fazer antecipações mensais relativo ao imposto de renda e contribuição social, aplicando o percentual de presunção do lucro presumido e ao final do período verificar se pagou mais do que o devido, compensar nos próximos exercícios, se a empresa pagou menos deverá fazer a complementação até o dia 31 de janeiro do ano seguinte.

A empresa que optar pelo lucro real anual poderá elaborar balancetes de suspensão e redução dos tributos, neste caso deverá escriturar mensalmente o livro de apuração do lucro real – LALUR.

Para fins comparativos a análise será de forma anual, no qual se tornou a mais viável em relação ao lucro presumido e ao lucro real trimestral, esse fato se dá, em virtude dos mesmos argumentos para o trimestral, com vantagem da empresa compensar o prejuízo do 4º trimestre.

CAPÍTULO VI - CONCLUSÕES

Com o complexo sistema tributário brasileiro, torna-se cada vez mais necessário o planejamento nas empresas. Planejamento este que é a primeira função administrativa que determina antecipadamente o que se deve fazer e quais os objetivos que devem ser atingidos.

A partir da pesquisa, objeto deste trabalho, percebe-se que a empresa ALFA poderá optar pelo lucro presumido ou o lucro real, seja ele trimestral ou anual, a sua opção valerá para todo o ano calendário, com pequenas exceções.

A interpretação dos resultados da empresa ALFA permite afirmar que a partir da escolha da forma de tributação, pode-se gerar uma economia, ou pelo contrário, um incremento no custo tributário. Pode-se observar que a cada opção, houveram variações relevantes tanto para contribuições para o PIS e a COFINS, quanto o Imposto de Renda e a Contribuição Social.

Para realizar uma gestão tributária não deverá ser observado somente o IR e a CSLL, mas também as contribuições ao PIS e a COFINS que podem gerar um aumento na carga tributária.

Respondendo o questionamento inicial sobre a relevância na escolha da tributação. Através do estudo de caso conclui-se que é relevante, pois sempre há a possibilidade da economia fiscal, e ressalte-se, com a utilização de mecanismos lícitos. O estudo confirmou que a melhor opção é o Lucro Real Anual, com uma redução de 39,88% em relação a opção pelo lucro presumido, e uma redução 6,06% em relação ao lucro real trimestral.

É importante ressaltar que o estudo de caso limitou-se a empresa ALFA, e caberá ao profissional de contabilidade sempre orientar os gestores sobre as vantagens e desvantagens de cada forma de tributação, pois a escolha errada poderá onerar a empresa em todo o ano calendário.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M.. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BERTOLUCCI, A. V.; NASCIMENTO, D. T. Quanto custa pagar impostos – *Revista contabilidade & finanças- USP*, São Paulo, n. 29, p.55 – 67, maio/ago. 2002.

BORBA, C. *Direito tributário: teoria e 1000 questões*. 22. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

BORGES, H. B. *Auditoria de tributos: IPI, ICMS e ISS*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. *Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BRAGA, H. R.; ALMEIDA, M. C.. *Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007*. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 27. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. Lei n.º 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. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 dez. 1996.

BRASIL. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal relativo ao PIS/PASEP, COFINS, IR e IOF. *Diário Oficial da União*, Brasília, 28 nov. 1998.

CAMPOS, C. H. de. *Planejamento tributário: imposto de renda pessoas jurídicas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

_____. *Planejamento tributário: PIS/COFINS, importação e disposições legais*. São Paulo: Saraiva, 2006.

CHAVES, F. C. *Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada*. São Paulo: Atlas, 2008.

Conselho Federal de Contabilidade, Resolução n. 750/93.

Conselho Federal de Contabilidade, Resolução n. 1121/08.

DRUCKER, P. *Desafios gerenciais para o século XXI*. São Paulo: Pioneira, 1999.

FABRETTI, L. C. *Contabilidade Tributária*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. _____. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. *Código tributário nacional comentado*. 8. ed. ver. e atual. Com a LC nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2008.

FERREIRA, B. *Legislação tributária: a história da tributação no Brasil*. Brasília: [s.n.], 1986.

FILHO, E. O. A.. *Imposto de renda das empresas: inclui contribuições sobre o lucro e as receitas devidas pelas empresas, CSLL, PIS, Nova COFINS, CIDE, Crédito Prêmio de IPI, PL Negativo. Ed. Atual. – 3. ed.* São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCO, H. *A contabilidade na era da globalização: temas discutidos no XV Congresso Mundial de Contadores, Paris, de 26 a 29-10-1997*. São Paulo: Atlas, 1999.

GARRINSON, R. H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GRECO, M. A. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. *Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã*. 9. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. Van. *Teoria da Contabilidade*. Trad.: Antonio Z. Sanvicente. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRMANN JR., F. *Contabilidade superior*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. *Imposto de rendas das empresa: Interpretação e prática*. São Paulo: IR Publicações, 2007.

HIRASHIMA & ASSOCIADOS. *Guia para pesquisas de práticas contábeis: incluindo aspectos tributários relevantes*. São Paulo: Atlas, 2006.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W. O.. *Contabilidade Gerencial*. 12 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. trad. Daniel Grassi. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

LATORRACA, N. *Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

MARTINS, S. P. *Instituições de direito público e privado*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. *Metodologia Científica*; 4.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELLO, C. A. B. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

NEVES, N. J. O.; FAGUNDES, M. *Mais lucros com menos impostos*. São Paulo: Mission, 1999.

OLIVEIRA, L. M., CHIEREGATO, R., JUNIOR, J. H. P., GOMES, M. B. *Manual de contabilidade tributária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, C.L.. *Contabilidade Gerencial – Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 4. ed. São Paulo. Atlas. 2004.

_____. *Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos, Estrutura e Aplicação*. São Paulo: Thomson, 2003.

PÊGAS, P. H.. *Manual de contabilidade tributária: teoria e prática*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Consolidação da declaração do imposto de renda das pessoas jurídicas – 2004*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> acesso em 02 jan. 2008.

SCHNORREBERGER, E.. *Competitividade em igualdade de condições: a influência do planejamento tributário na cadeia de valor*. 2001. 174 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2001.

SILVA, A. C. R.. *Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas, 2003.

SZUSTER, N.; et al. *Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária 2. ed.* São Paulo: Atlas, 2008.

TREVISAN, A. M. Vantagem do imposto menor. *Revista Brasileira de Contabilidade.* Ano XXV – n.º 98, p. 34-35, mar./abr. 1996.

VELLOSO, A. P. *Constituição tributária interpretada.* São Paulo: Atlas, 2007.

VERGARA, S. C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração 8. ed.* São Paulo: Atlas, 2007.

VIOL, A. L. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade.* Disponível em www.receita.fazenda.gov.br , acesso em 02 jan. 2008.

ANEXO A – ADIÇÕES E EXCLUSÕES LUCRO REAL

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

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).

No art. 250 está contemplada a exclusão e compensação.

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

- 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 subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap* (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º).