

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

FERNANDA REGINA DA SILVA

**O IMPACTO DA APLICAÇÃO DO REGIME NÃO-CUMULATIVO DE
APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS EM UMA INDÚSTRIA E UMA
PRESTADORA DE SERVIÇOS DE COMPONENTES ELETRÔNICOS**

FLORIANÓPOLIS
2009

**O IMPACTO DA APLICAÇÃO DO REGIME NÃO-CUMULATIVO DE
APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS EM UMA INDÚSTRIA E UMA
PRESTADORA DE SERVIÇOS DE COMPONENTES ELETRÔNICOS**

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

Orientador: Professor Alexandre Zoldan da Veiga, Msc.

FLORIANÓPOLIS

2009

FERNANDA REGINA DA SILVA

**O IMPACTO DA APLICAÇÃO DO REGIME NÃO-CUMULATIVO DE APURAÇÃO
DO PIS E DA COFINS EM UMA INDÚSTRIA E UMA PRESTADORA DE
SERVIÇOS DE COMPONENTES ELETRÔNICOS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 17 de Novembro de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Alexandre Zoldan da Veiga
Orientador

Neri Müller
Membro

Loreci João Borges
Membro

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, Pedro Batista e Sônia, meu irmão Pedro Filipe, meus amigos, e ao meu namorado Geovani.

AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, pois sem ele nada seria possível.

Aos Meus pais, Sonia e Pedro Batista que sempre me incentivaram nos estudos, e que em nenhum momento mediram esforços para realização dos meus sonhos.

Ao meu irmão que sempre me apoiou e me ajudou nos momentos difíceis.

Ao meu namorado que sempre estava disposto a me ajudar, pela paciência e apoio incondicional.

Especialmente agradeço ao Profº. Neri Müller que me co-orientou em todo desenvolvimento deste trabalho, com suas observações me incentivando a melhorar sempre.

Agradeço ao Profº. Alexandre Zoldan da Veiga que me orientou no decorrer deste trabalho, com seus ensinamentos e observações, fundamentais para a conclusão deste trabalho.

Agradeço aos amigos que sempre me apoiaram e me ajudaram nos momentos difíceis e os que conheci durante os anos de graduação especialmente, Jayme Nunes Boing, José Carlos da Silva Junior, Michael Martins, Priscila Cristina Alves, Aliatar Dutra e tantos outros que compartilharam comigo todos os momentos dessa etapa em minha vida.

RESUMO

SILVA, Fernanda Regina da. **O impacto da aplicação do regime não-cumulativo de apuração do PIS e da COFINS em uma indústria e uma prestadora de serviços de componentes eletrônicos.** 2009 __f. Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina 2009.

O presente estudo tem como objetivo geral investigar o impacto provocado em uma indústria e em uma empresa prestadora de serviços com a aplicação do regime não-cumulativo de apuração do PIS e da COFINS. Para atingir esse objetivo iniciou-se pelo estudo do Estado e do Poder de Tributar e neste contexto se fez necessário o estudo do Sistema Tributário Nacional e dos Princípios Constitucionais da Tributação, para posteriormente discorrer com maior profundidade a respeito da não-cumulatividade do PIS e da COFINS. No decorrer da pesquisa buscou-se também evidenciar, através de quadros, a importância da gestão tributária. O procedimento metodológico utilizado foi a pesquisa descritiva, com uma abordagem qualitativa, realizando um estudo de caso nas empresas. Dessa maneira, realizou-se um levantamento bibliográfico da legislação dos tributos, em especial do PIS e da COFINS que serviu de fundamentação teórica, em seguida passou-se para uma pesquisa aplicada, que se fundou pelo estudo em duas empresas: uma industrial e uma prestadora de serviços, ambas de componentes eletrônicos. No que se refere à aplicabilidade da não-cumulatividade do PIS e da COFINS verificou-se que antes de escolher a melhor tributação é fundamental o conhecimento da legislação e seus reflexos no dia a dia das empresas. Verificou-se que, para a indústria o regime não-cumulativo diminui a carga tributária da empresa, já para a prestadora de serviços o regime não-cumulativo onera mais a empresa do que se ela optasse pelo lucro presumido.

Palavras-chave: PIS, COFINS, Regime de Apuração Não-Cumulativo, Lucro Real, Lucro Presumido.

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – LALUR 2008.....	52
Quadro 02 – LALUR 2009.....	54
Quadro 03 – Apuração PIS e COFINS não-cumulativos 2008.....	56
Quadro 04 – Apuração PIS e COFINS não-cumulativos 2009.....	58
Quadro 05 – IRPJ e CSLL Lucro Presumido 2008.....	61
Quadro 06 – IRPJ e CSLL Lucro Presumido 2009.....	63
Quadro 07 – Apuração PIS e COFINS Lucro Presumido 2008 e 2009.....	65
Quadro 08 – Lucro Real x Lucro Presumido 2008.....	66
Quadro 09 – Lucro Real x Lucro Presumido 2009.....	66
Quadro 10 – LALUR 2008.....	69
Quadro 11 – LALUR 2009.....	70
Quadro 12 – PIS e COFINS não-cumulativos 2008.....	72
Quadro 13 – PIS e COFINS não-cumulativos 2009.....	74
Quadro 14 – IRPJ e CSLL Lucro Presumido 2008.....	76
Quadro 15 – IRPJ e CSLL Lucro Presumido 2009.....	77
Quadro 16 – PIS e COFINS Cumulativos 2008 e 2009.....	79
Quadro 17 – Lucro Presumido x Lucro real 2008.....	80
Quadro 18 – Lucro Presumido x Lucro real 2009.....	80

LISTA DE SIGLAS

ART - Artigo

CF – Constituição Federal

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

EPP – Empresa de Pequeno Porte

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IN – Instrução Normativa

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real

LC - Lei Complementar

ME – Microempresa

MP – Medida Provisória

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIS – Programa de Integração Social

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia

STN – Sistema tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	12
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.2.1 Objetivo Geral.....	13
1.2.2 Objetivos Específicos.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA.....	13
1.4 METODOLOGIA.....	14
1.5 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA.....	14
1.6 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS.....	15
1.7 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS.....	15
1.8 LIMITAÇÕES.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR.....	18
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	20
2.2.1 Conceito e natureza jurídica do tributo.....	21
2.2.2 Classificação dos Tributos.....	22
2.2.2.1 Impostos.....	23
2.2.2.2 Taxas.....	24
2.2.2.3 Contribuição de Melhoria.....	24
2.2.2.4 Contribuições Sociais.....	24
2.3 PRÍNCIPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	25
2.3.1 Princípio da Legalidade.....	26
2.3.2 Princípio da Isonomia Tributária.....	26
2.3.3 Princípio da Irretroatividade.....	26
2.3.4 Princípio da Anterioridade.....	27
2.3.5 Princípio da Não-Cumulatividade.....	27
2.4 TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS.....	29
2.4.1 Lucro Real Trimestral ou Anual.....	30
2.4.1.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	30
2.4.1.2 Contribuição Social sobre Lucro Líquido.....	35
2.4.1.3 Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Não-Cumulativos.....	36
2.4.2 Lucro Presumido.....	40
2.4.2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	41
2.4.2.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	42
2.4.2.3 Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cumulativos.....	43
2.4.3 LUCRO ARBITRADO.....	44
2.4.3.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	45
2.4.3.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	46
2.4.3.3 PIS e COFINS.....	47
2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	47
2.6 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	47
3 ANÁLISE ATRIBUIÇÃO DA EMPRESA INDUSTRIAL E PRESTADORA ...	49
DE SERVIÇOS.....	49
3.1 PECULIARIDADES DAS EMPRESAS.....	49
3.2 APRESENTAÇÃO PRÁTICA DO ESTUDO DE CASO.....	49
3.2.1 ESTUDO DE CASO DA EMPRESA INDUSTRIAL.....	50

3.2.1.1 Análise pelo Lucro Real	50
3.2.1.1.1 Cálculo do IRPJ e da CSLL	50
3.2.1.1.2 Cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos	55
3.2.1.2 Análise pelo Lucro Presumido	59
3.2.1.2.1 IRPJ e CSLL.....	59
3.2.1.2.2 Análise do PIS e da COFINS	64
3.2.1.2.3 Comparação dos dados analisados	66
3.2.2 ESTUDO DE CASO DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS	67
3.2.2.1 Análise pelo Lucro real	67
3.2.2.1.1 IRPJ e CSLL.....	68
3.2.2.1.2 PIS E COFINS.....	71
3.2.2.2 Análise pelo Lucro Presumido	75
3.2.2.2.1 IRPJ e CSLL.....	75
3.2.2.2.2 PIS e COFINS Lucro Presumido	78
3.2.2.2.3 Análise dos dados da empresa prestadora de serviços	80
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	82
REFERÊNCIAS	84

1 INTRODUÇÃO

Devido às constantes alterações na legislação tributária, as empresas buscam a orientação dos profissionais da área contábil para realização de um planejamento tributário preventivo para obter a redução da carga tributária, buscando o cumprimento das determinações legais sem praticar a sonegação fiscal.

A receita pública é proveniente principalmente da arrecadação de tributos para financiar os objetivos políticos e econômicos do Estado/Governo. Através das leis, das leis complementares e das emendas constitucionais são criadas as obrigações tributárias, pois criam os tributos e determinam as condições de cobrança. Outra forma que o governo possui para instituição de novos tributos bem como a majoração destes é através das Medidas Provisórias - (MP), (VARGAS, 2001).

As pessoas jurídicas de direito privado optantes pela tributação com base no lucro real, definidas pela Lei 9.718/98, em seu art. 14, tiveram o cálculo do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS alterado para o regime não-cumulativo.

A mudança no forma de apuração do PIS e da COFINS para as empresas optantes pelo lucro real fez os empresários acreditar numa redução de carga tributária, principalmente pela possibilidade de aproveitamento de créditos.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Diante da dificuldade encontrada pelos empresários para entender o complexo sistema tributário brasileiro, surge o planejamento tributário com a finalidade de organizar as operações internas e externas das empresas de forma a amenizar a carga tributária que dificulta o crescimento das empresas e aumenta a evasão tributária.

O complexo sistema tributário brasileiro traz grandes perdas para as empresas, devido a grandes diferenças com os sistemas tributários de outros países, redução de receitas mediante exploração da carga tributária e da guerra fiscal. Além disso, estimula a evasão tributária, resultante de atos involuntários dos contribuintes decorrentes da complexidade do sistema tributário (VARGAS, 2001).

O estudo e a compreensão das formas de tributação nos permite tornar possível a diminuição dos tributos apurados, pois somente conhecendo a norma é que se encontram meios legais para aprimorar a área tributária das empresas podendo assim contribuir para o sucesso das estratégias globais das organizações, no que concerne a sua participação em um mercado cada vez mais competitivo.

O tema deste trabalho consiste em verificar o impacto da aplicação do regime não-cumulativo de apuração do PIS e da COFINS na carga tributária de uma indústria e uma prestadora de serviços de componentes eletrônicos.

Diante desta proposta, torna-se necessário discorrer sobre o Sistema Tributário Nacional – STN, elisão, evasão, partilha tributária e as formas de tributação existentes. Por fim são apresentadas as Contribuições Sociais, em especial o PIS e a COFINS, cujas normas de não-cumulatividade são expostas e analisadas através da doutrina e da legislação.

O planejamento da tributação de forma responsável pelas empresas, objetivando a melhoria dos procedimentos e rotinas, pode resultar em grande economia financeira e tributária para as organizações. Portanto, a partir da aplicação do regime de apuração não-cumulativo para o PIS e para a COFINS

nas empresas tributadas pelo lucro real, houve redução ou aumento do ônus tributário para as empresas que são objeto deste estudo?

1.2 OBJETIVOS

Neste tópico são apresentados os objetivos geral e específicos necessários para o delineamento da pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

Este estudo tem como objetivo principal investigar se a aplicação do PIS e da COFINS não-cumulativos, representa uma carga tributária maior ou menor para uma indústria de componentes eletrônicos e uma prestadora de serviços no mesmo ramo de atividade.

1.2.2 Objetivos Específicos

A partir do objetivo geral, decorrem como necessários os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os princípios constitucionais tributários e aprofundar em especial o princípio da não-cumulatividade;
- Apresentar os regimes de tributação aplicados às pessoas jurídicas, destacando a apuração dos tributos em cada regime;
- Apresentar um breve comentário sobre Elisão Fiscal, Evasão Fiscal e Partilha Tributária;
- Aplicar um estudo de caso visando apurar o PIS e a COFINS pelos regimes cumulativo e não-cumulativo, identificando o regime com menor ônus tributário.

1.3 JUSTIFICATIVA

A justificativa da escolha do tema funda-se na dificuldade de encontrar estudos sobre o impacto tributário nas empresas tributadas com base no

Lucro Real, pela aplicação do regime de apuração não-cumulativo do PIS e da COFINS.

Justifica-se a realização deste estudo também a apresentação do cálculo do PIS e da COFINS pelos regimes cumulativos e não-cumulativos, permitindo uma análise concreta da apuração dos tributos.

Com o advento das leis que instituíram a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, foi possível abater da base de cálculo alguns custos, estoques e despesas, o que é próprio a sistemática da não cumulatividade, tornando necessária a interpretação e estudo sobre que vantagens e desvantagens esta aplicação traz considerando os diversos ramos de atividades existentes.

1.4 METODOLOGIA

Para o enunciado do problema de pesquisa, bem como dos objetivos que se busca alcançar, partir-se-á do desenvolvimento de uma pesquisa descritiva e exploratória, consultando a legislação e os documentos fornecidos pelas empresas bem como a análise dos dados para verificação de qual forma de tributação é melhor para as empresas.

Para este estudo também foi utilizada a pesquisa científica, que tem a propriedade de investigação formal, pois a característica principal é a criação de possibilidades através das quais o pesquisador consiga fundamentar suas idéias ou originar outras, favorecendo a propagação do conhecimento (GIL, 2002).

1.5 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa caracteriza-se pelo estudo descritivo e exploratório, sendo que esta natureza decorreu para o aumento de conhecimento e experiência sobre o tema proposto, possibilitando uma investigação mais intensa sobre todos os itens participantes do objeto estudado.

Segundo Gil (2002, p.42)

As pesquisas descritivas são, juntamente com as exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. São empresas comerciais, partidos políticos, etc.

Como explica Medeiros (1999, p.33), a pesquisa exploratória estabelece critérios, métodos e técnicas para a elaboração de uma pesquisa e visa oferecer informações sobre o objetivo da pesquisa e orientar a formulação de hipóteses.

Neste sentido, Cervo e Bervian (1983, p.56) acrescentam ainda que a pesquisa exploratória realiza descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma. Assim além de focalizar os esforços sobre os elementos do objeto em estudo, no caso a não cumulatividade do PIS e da COFINS, a pesquisa exploratória também considera os vínculos existentes entre eles.

Assim, pretende-se conhecer quais os resultados obtidos na apuração pelo PIS e COFINS pelos métodos cumulativo e não-cumulativo em uma empresa industrial e uma prestadora de serviços.

1.6 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados é o estágio de uma pesquisa no qual a investigação propriamente dita ocorre, a fim de adquirir dados reais para fundamentar o estudo. As informações utilizadas para a elaboração deste estudo foram obtidas através de levantamento bibliográfico, leis, medidas provisórias, balancetes, demonstração de resultado, relatórios contábeis, resumo de apuração dos impostos, LALUR e planilhas de controle interno das empresas estudadas.

Para tornar este estudo possível buscaram-se dados em uma organização industrial e uma prestadora de serviços que pudessem fornecer os elementos necessários para uma análise completa da aplicabilidade dos tributos estudados nesta pesquisa.

1.7 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS

Com a coleta de dados devidamente consumada, deve-se passar ao último estágio metodológico de uma pesquisa: a análise e comparação das informações obtidas.

De acordo com Chizzotti (2001, p.51):

A avaliação do conteúdo de uma pesquisa, ou seja, a análise dos dados coletados é a forma pela qual são trabalhadas as informações obtidas em diversas fontes e por meio de diversas técnicas. Nesta fase, a pesquisa toma forma e consistência conforme a interpretação do próprio pesquisador, com base em todo o conhecimento adquirido no andamento da pesquisa.

Esse estudo tem as abordagens qualitativa e quantitativa, desenvolvido por meio de estudo de caso.

De acordo com Beuren (2006, p.92):

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo qualitativo, haja vista a superficialidade desde último.

Esse estudo, embora tenha natureza qualitativa para coleta e tratamento dos dados, também se centraliza no exame de certas especificidades, de suas relações e de suas variações e, assim recorrer-se-á a métodos quantitativos.

Richardson (1989, p. 29) explica que:

O método quantitativo caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Conforme os objetivos do trabalho, os dados foram passados para a forma de texto e planilhas explicativos, utilizando a técnica de análise de conteúdo para que pudessem ser interpretados.

1.8 LIMITAÇÕES

Esta pesquisa limita-se apenas às duas contribuições de nível federal: o PIS e a COFINS, aplicando-se a legislação vigente até a presente data.

A pesquisa limita-se à duas empresas, sendo uma do ramo industrial e outra do ramo de prestação de serviços: uma com atividade fim de produção e comercialização de componentes eletrônicos e a outra com manutenção e reparo de componentes eletrônicos.

Os dados utilizados no estudo de caso foram fornecidos pelas empresas e são referentes ao período de 2008 até junho de 2009. Para o período de julho a dezembro de 2009 foi feita uma estimativa com base nos resultados obtidos no mesmo período do ano de 2008.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são abordadas as fontes bibliográficas e os fundamentos legais para formar uma estrutura básica que servirá para o desenvolvimento deste trabalho. Para isso, são abordados tópicos sobre o Estado e o Poder de Tributar, o Sistema Tributário Nacional, os Princípios Constitucionais Tributários, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal, Partilha Tributária e os regimes de tributação das Pessoas Jurídicas.

2.1 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

O Estado é formado pelo povo, território e governo, sob o comando do governo, com a finalidade própria de alcançar o bem comum. Essa é a essência de todo o Estado.

Machado (2004, p.37) diz que “No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o Tributo.”

Para Figueiredo (2001, p.28) o Estado é uma comunidade:

Constituída por um povo que, a fim de realizar a democracia, através da busca incessante da justiça e do bem-estar, em dado território nele soberanamente delega aos mandatários o poder (*lato sensu*) de direção dos objetivos constitucionais, com vistas à organização social e política. Ou ainda dito de outra forma mais simplificadora, o Estado é uma pessoa jurídica idealizada pelos homens principalmente para manter a ordem e a segurança – e que exerce uma jurisdição universal nos seus limites territoriais, para o que utiliza o Direito, respaldado pela força conferida pelo povo – que é reconhecida interna e externamente como autoridade soberana. O Estado, enfim, é o produtor de Direito, é sujeito de Direito e é objeto de Direito, mas não é o Direito.

Para garantir a vida humana em sociedade é necessária a existência de normas para disciplinar o comportamento, cabendo ao Estado garantir a ordem interna. Surge assim, a atividade financeira, que visa obter recursos, gerenciá-los e aplicá-los de acordo com a lei.

Para administrar com justiça, promover o desenvolvimento das atividades econômicas e ainda manter a ordem jurídica é necessário encontrar um meio de arrecadar fundos para manter essa atividade financeira, que nada mais é do

que a atividade de impor tributos.

Com a mesma intenção Martins (2003, p.34) enfatiza que:

O Estado exige que seus súditos transfiram para ele parte de seus rendimentos, visando custear os fins de que necessita. O Estado tem custos para a manutenção de seus fins, como na manutenção de repartições públicas, da própria máquina de arrecadação, dos vencimentos dos funcionários públicos, da limpeza das ruas, da segurança pública, etc. Assim, surge o tributo, como a necessidade de obter receita de seus súditos para fazer frente aos gastos que lhe são inerentes. O poder de tributar do Estado consiste justamente em uma parcela da soberania estatal, de poder exigir tributos dentro de seu território.

O tributo surge com o propósito de obter receitas para subsidiar a relação jurídica existente entre ele e os contribuintes, nascendo assim a competência do Estado com o poder de cobrar tributos dentro de seu território (VARGAS, 2001).

O Estado é, portanto, o titular do poder de tributar. Conforme faculdade conferida pela própria Constituição Federal de 1988 – CF/88 às diversas pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), nos moldes do Título IV – Da Tributação e Orçamento (art. 145 e seguintes), prevendo o exercício da competência residual, privativa da União, para instituir outros impostos, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo coincidentes como os demais impostos.

O Estado pode criar, majorar e extinguir tributos, sendo que a própria CF/88 confere este poder às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), nos moldes do Título VI – Da Tributação e Orçamento (artigos 145 e seguintes), nascendo assim a Competência Tributária que é indelegável, como confirma Martins (2004, p.82):

A competência para tributar é indelegável, ou seja, nenhuma pessoa política, por meio de lei ou outro ato normativo, jamais pode conferir à outra a faculdade de criar, majorar e extinguir tributos de sua competência. Assim, por exemplo, é vedado ao Município X delegar ao Município Y, ou ao Estado Z, ou à própria União Federal, o poder de tributar relativo ao IPTU, ISS, etc.

Por poder prejudicar os direitos e garantias individuais, o exercício da competência tributária não é ilimitado, pois poderia resultar em arbítrio ou abuso deste poder.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Sistema, conforme Martins (2003, p.133), “é o conjunto organizado de várias partes que são coordenadas entre si e independentes”. Já para Jardim (2003, p.148), “sistema é um conjunto de elementos interligados harmonicamente e agrupados em torno de princípios fundamentais”.

O STN não pode ser compreendido somente como um conjunto de tributos e de normas tributárias, mas como um sistema caracterizado pela união e conexão conseqüente dessas normas. Neste sentido completa Denari (2000, p.31): “sistema tributário é o conjunto de normas jurídicas, conexas e conseqüentes, que disciplinam o exercício do poder impositivo”.

O sistema tributário define o termo legislação tributária no art. 96 do Código Tributário Nacional – CTN: “a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

No direito tributário, segundo Vargas (2001, p.74):

Obrigação, vista de maneira geral, é o vínculo jurídico existente entre duas partes, uma (sujeito ativo) é a credora e outra (sujeito passivo) a devedora, tendo por objeto uma prestação (fazer ou não fazer algo em benefício do credor).

Já para Lopes de Sá (1981, p.47) “obrigação é a relação jurídica que obriga o contribuinte a dar, fazer ou não fazer algo a favor do fisco”. Ou seja, é o vínculo pelo qual o contribuinte deve ou não fazer alguma coisa, como por exemplo: pagar um tributo, comparecer em uma audiência.

Lopes de Sá (1981, p.47) também conceitua a obrigação tributária como: “o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um

particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação)”.

A obrigação tributária surge, portanto, quando se consuma um fato gerador previsto na legislação tributária. Sendo o Estado o sujeito ativo e o contribuinte o sujeito passivo.

O art. 119 do CTN define o sujeito ativo como “a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária”.

O sujeito ativo pode ser a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, que são as únicas entidades dotadas de competência tributária.

O CTN tem a seguinte definição para o sujeito passivo:

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

Parágrafo Único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – Responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Art. 122 Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada as prestações que constituam o seu objeto.

Portanto, o sujeito passivo é o devedor, ou seja, o contribuinte que tem a obrigação tributária de recolher o tributo devido, e o sujeito ativo é o credor designado por lei para receber o tributo.

2.2.1 Conceito e natureza jurídica do tributo

O CTN, em seu art. 3º, define tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para melhor entendimento sobre a definição de tributo, é possível decompor sua definição nas seguintes características (VARGAS, 2001):

- prestação pecuniária: o tributo deve ser pago em moeda corrente , inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte.
- em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional.
- que não constitua sanção de ato ilícito: o tributo não é uma pena;a obrigação de pagar nasce da ocorrência do fato gerador, ocorrido o fato gerador é devido o tributo, que a atividade seja lícita ou ilícita.
- instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação. O tributo tem como fonte criadora, a lei no seu sentido mais estrito, isto é, a lei ordinária. Admite-se, todavia, que o tributo seja criado por medida provisória, que será aprovada (ou não) pelo Congresso Nacional.
- cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a cobrança é obrigatória.

A natureza jurídica do tributo é determinada pelo art. 4º, do CTN:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O tributo tem sua natureza jurídica definida pelo fato gerador da obrigação. A obrigação é verificada para saber se há índole tributária ou não.

De acordo com Vargas (2001, p.37) “o tributo não tem apenas finalidade arrecadatória, tem ele, principalmente, finalidade social, no sentido de diminuir as enormes desigualdades econômicas existentes [...]”.

O que determina o tributo é o fato gerador da obrigação e sua função é de promover o bem para a sociedade.

2.2.2 Classificação dos Tributos

O CTN estabelece em seu art. 5º a classificação dos tributos em “impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais”. Faz-se necessário um breve comentário sobre cada um deles.

2.2.2.1 Impostos

O imposto está definido no CTN, em seu art. 16 como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Cassone (2000, p.72) define o imposto como aquele “pago pelo contribuinte sem que este receba diretamente do ente público, contraprestação, tais como: sua estrutura administrativa, pagamento do funcionalismo público, execução de obras públicas, segurança nacional, etc.” Parte dos impostos se destina a custear as despesas gerais do Estado.

O imposto é, portanto, uma quantia paga pelo contribuinte (pessoa física ou jurídica) para um governo, tendo como finalidade custear as despesas e investimentos do ente público.

Os impostos arrecadados são utilizados para promover o bem comum da população e custear as despesas dos órgãos responsáveis por sua arrecadação. O fato gerador do imposto pode ser a comprovação de renda, lucros ou posse de um bem. O seu pagamento é destinado a União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios.

O imposto possui algumas subdivisões, dentre elas: imposto cumulativo que é aquele que incide em sua totalidade a cada etapa de circulação do mesmo produto ou serviço, e o imposto não-cumulativo, onde se desconta a cada etapa de circulação o imposto pago na etapa anterior.

O art. 49 do CTN trata do princípio da não-cumulatividade, isto é, o imposto não se acumula e a lei dispõe que o montante devido resulta da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago referente aos produtos nele entrados. O saldo que porventura se verifica em favor do contribuinte deverá ser transferido para o período ou períodos seguintes.

De acordo com os Art. 153 a 155 da CF/88, os impostos são exclusivamente de competência da União, dos Estados, dos Municípios ou do

Distrito Federal. Como exemplo o IRPJ é de competência da união, o ICMS do estado etc..

2.2.2.2 Taxas

As taxas estão definidas nos artigos 77 e 78 do CTN e têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público, específico e divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte (art. 77 do CTN). Exemplos: emissão de passaporte, emissão de alvarás.

2.2.2.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é um tributo cobrado em decorrência de obras públicas. É um tributo da modalidade vinculada, pois depende da atuação do Estado, como a construção de uma obra pública que resulte na valorização imobiliária dos imóveis de propriedade das pessoas nos arredores desta obra.

O CTN, em seu art. 81, dispõe:

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 decorre 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.

Ou seja, a contribuição de melhoria só pode ser cobrada se, em virtude de obra pública, decorrer da valorização imobiliária para o contribuinte.

2.2.2.4 Contribuições Sociais

As contribuições sociais foram inseridas em nosso sistema tributário com o advento da CF/88, com o objetivo de financiar as atividades sociais do governo.

Segundo Oliveira (2002, p.74):

Com a edição da Constituição Federal de 1988, surgiram para financiamento das atividades sociais as contribuições sociais, que, embora tenham sido tratadas no capítulo dos tributos, assumem as características destes para fazer face aos investimentos do governo nesse setor.

(OLIVEIRA, 2002) entende que as contribuições sociais se enquadram como outra modalidade de tributo. As contribuições para o Programa de Integração Social/ Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), Contribuição para o Fundo de Investimento Social (COFINS) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são as contribuições instituídas para financiar as atividades do governo.

2.3 PRÍNCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais informam e vinculam as incidências tributárias.

Princípio, segundo Carvalho (1991, p.90), “são linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.” Os princípios são as diretrizes das normas jurídicas.

Os princípios têm várias funções: informadora, normativa e interpretativa. A função informadora significa dizer que serve de inspiração ou orientação ao legislador, dando base à criação de preceitos legais, fundamentando as normas jurídicas e serve de sustentação para o ordenamento jurídico e completa: “São as descrições informativas que irão inspirar o legislador. Num segundo momento, os princípios informadores servirão também de auxílio ao intérprete da norma jurídica positivada” (MARTINS, 2003).

A função normativa como fonte supletiva, nas lacunas ou omissões da lei, quando inexistam outras normas jurídicas que possam ser utilizadas pelo intérprete. (MARTINS, 2003),

Martins (2003, p.78) ainda completa: “de modo geral, qualquer princípio acaba cumprindo também uma função interpretativa da norma jurídica,

podendo servir como fonte subsidiária do intérprete para a solução de um caso concreto.”

Para interpretar a norma jurídica é importante levar em consideração os princípios, pois servirá como critério orientador para os intérpretes e aplicadores da lei. Na sequência deste trabalho são apresentados os principais princípios tributários.

2.3.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade consiste num dos fundamentos do Estado Democrático, que consta no art. 150, inciso I da CF/88 e no art. 97, incisos I, II, III e IV do CTN. Só a lei pode criar, majorar, reduzir ou extinguir tributos e a lei a ser utilizada é a ordinária. No entanto, em casos expressamente previstos na Constituição Federal exige-se a lei complementar.

2.3.2 Princípio da Isonomia Tributária

Esse princípio determina que todos são iguais perante a lei. Está expresso no art. 5º, inciso I, da CF/88:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

É uma projeção na área tributária do princípio geral da igualdade jurídica. O poder de tributar encontra limites no tratamento que deve ser conferido aos contribuintes. Ex. contribuintes que apresentem mesma condição sejam tributados de formas diferentes, ou vice versa.

2.3.3 Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade é disposto no artigo 5º, XXXVI, da CF/88, que determina: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

A irretroatividade tributária, expressa no art. 150, inciso III, alínea "a" da CF/88, veda a cobrança de tributos "em relação aos fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados".

Os entes responsáveis pela arrecadação dos tributos não poderão cobrar tributos referentes ao período anterior ao do início da vigência da lei que os tiver instituído.

2.3.4 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade diz que nenhum imposto pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. O art. 150, inciso III, alínea "b" da CF/88 assegura esse direito:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – Cobrar Tributos:

b. no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

A adoção deste princípio permite ao contribuinte o conhecimento antecipado da instituição ou aumento de tributos permitindo o mesmo de realizar um planejamento adequado de suas atividades econômicas levando em conta os novos tributos a serem instituídos. Os impostos instituídos são cobrados no exercício seguinte, já as contribuições, como a COFINS e o PIS, podem ser cobradas no mínimo 90 dias após a vigência da lei ou medida provisória.

2.3.5 Princípio da Não-Cumulatividade

Este é um dos princípios mais importantes para o desenvolvimento deste trabalho, uma vez que será abordado o regime não-cumulativo de apuração do PIS e da COFINS.

O art. 49 do CTN dispõe sobre a não-cumulatividade:

art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

O princípio da não-cumulatividade garante ao contribuinte a possibilidade de compensar créditos sobre as operações anteriores com os débitos apurados nas operações subseqüentes, sendo que o valor a recolher resulta da diferença entre o débito e o crédito.

O contribuinte poderá compensar o crédito remanescente de um período no seguinte, ou no mesmo período.

Segundo Paulsen, 2004 p.17:

O conceito de cumulatividade e não-cumulatividade referem-se à acumulação ou não de ônus de um tributo incidente em uma operação, na base de cálculo da operação seguinte, produzindo ou evitando que se produza o efeito cascata. Daí se conclui que só se pode cogitar de tributo cumulativo ou não-cumulativo, se o pressuposto de fato não for um fato unifásico e unipessoal, e sim um ciclo econômico composto pelo encadeamento de várias operações, quer praticado pelo mesmo contribuinte, quer por contribuintes diversos.

Ainda segundo Paulsen (2004), o sistema mais utilizado para cálculo dos impostos com incidência não-cumulativa é o sistema de “imposto sobre imposto”, que funciona mediante a compensação, utilizando-se do sistema de créditos e débitos. Ao adquirir matérias-primas e insumos, o contribuinte se credita do que foi pago na operação e, ao vender mercadorias ou prestar serviços por ele produzidos, recolhe a diferença, se houver, após compensar os créditos relativos as mercadorias e insumos adquiridos.

O princípio da não-cumulatividade estabelece uma tributação mais justa às operações, uma vez que não ocorre a tributação em cascata, ou seja, não se recolhe o tributo apurado diretamente sobre as vendas, mas sim o valor apurado sobre as vendas, descontado dos créditos permitidos em lei.

A legislação também define outros dois impostos como não-cumulativos: o ICMS e o IPI, estabelecidos através dos arts. 155, inciso II, § 2º, I e 153, inciso IV, § 3º, II, da CF/88.

Segundo Paulsen, 2004,p.21:

Nos dois impostos supra-referidos (ICMS e IPI), verifica-se que a não cumulatividade é um sistema concebido para evitar que o tributo incidente numa etapa do ciclo econômico não vá compor a base de cálculo da etapa subsequente, utilizando-se do mecanismo da compensação e da transferência jurídica do ônus tributário

A não-cumulatividade das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS foi instituída através das leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 respectivamente.

2.4 TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, dispõe sobre o Regulamento do Imposto de Renda- RIR/99, e em seus artigos 146 a 304, fala sobre a tributação das pessoas jurídicas.

De acordo com o art. 146 do RIR/99 são contribuintes do imposto: as pessoas jurídicas (capítulo I) e as empresas individuais (capítulo II) do art. 147 do RIR/99.

O Art. 147 do RIR/99 apresenta o que se considera pessoas jurídicas:

I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);
 II - as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76, Lei nº 4.131, de 1962, art. 42, e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);
 III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

Devido à grande quantidade de tributos existentes no Brasil, é necessário conhecer a tributação a que as empresas estão sujeitas para elaborar um planejamento tributário diminuindo a carga tributária e evitando a evasão fiscal.

A legislação estabelece regimes de tributação diferenciados, cabendo às empresas efetuar a opção pela modalidade de acordo com os critérios definidos na legislação. O contribuinte deve procurar optar pelo que lhe proporcione o menor ônus tributário.

As empresas podem apurar o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica- IRPJ, Contribuição Social sobre o lucro líquido, PIS e COFINS, optando por um dos seguintes regimes de tributação: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado e Simples Nacional.

É importante enfatizar que nem toda empresa pode realizar a opção por qualquer regime de tributação, uma vez que em casos específicos a legislação impõe restrição ao enquadramento. Cada regime de tributação possui várias particularidades que serão descritas nos tópicos seguintes deste capítulo.

2.4.1 Lucro Real Trimestral ou Anual

O Lucro Real é apurado a partir do resultado contábil do período. Este resultado é a soma das receitas de vendas e serviços, deduzidas das devoluções, dos tributos, custos e despesas, adicionando-se as despesas que não são dedutíveis e excluindo-se as receitas que não são tributáveis. Em resumo a base de cálculo para o Imposto de Renda é o lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões, compensações estabelecidas na legislação.

Para Latorraca (2000, p.149):

a palavra real é usada pelo Código Tributário Nacional em oposição aos termos presumido e arbitrado, com o principal objetivo de exprimir o que existe de fato, verdadeiro, ou seja, o que não é presumido ou arbitrado. Verdadeiro no sentido do que é convencional ou no sentido do que é aceita para todos os fins e efeitos de direito.

Ou seja, a empresa irá apurar os impostos sobre o valor real do lucro e não sobre presunção ou arbitramento de lucro com base no faturamento.

Na sequência deste tópico são comentados individualmente os tributos federais que devem ser apurados pelas empresas enquadradas no regime do Lucro Real.

2.4.1.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

De acordo com a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 28, de 1978, o Lucro Real é a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de

acordo com as leis comerciais e fiscais. A apuração do lucro real é a feita na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período de apuração (trimestral ou anual) do imposto e compensações de prejuízos fiscais autorizadas pela legislação do imposto de renda.

A Lei 9.430/96, em seus artigos 1º e 2º dispõe sobre as formas de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sendo que o mesmo deve ser apurado na data de encerramento do período de apuração.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 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.

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual apurado no dia 31 de dezembro ou também com

balancetes trimestrais na forma da Lei 9.430/96. A pessoa jurídica que se enquadrar nos incisos do art. 14 da Lei 9.718/98 está obrigada a apuração pelo lucro real. As demais pessoas jurídicas podem ou não optar por essa modalidade.

Conforme art.14 da Lei 9.718/98 estão obrigadas à apuração com base no Lucro Real, as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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

O art. 1º da Lei 9.430/96 substituiu a apuração do lucro real mensal pelo trimestral. Ao invés de trazer mais praticidade e economia para as empresas, a apuração trimestral trouxe algumas desvantagens, como por exemplo, a limitação da compensação de prejuízos de um trimestre para outro, limite esse de 30% do lucro real apurado nos trimestres subsequentes, mesmo que ocorra dentro do mesmo ano-calendário. Já no lucro real anual a empresa pode compensar integralmente os prejuízos com lucros apurados no mesmo exercício. A lei de que trata a compensação de prejuízos é a de nº 9.249/95, art. 31, combinada com a IN nº 11/96, em seus arts. 35 e 36.

Segundo Higuchi (2006), as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda sobre o lucro calculado por estimativa, ou por levantamento de balancetes mensais. A base de cálculo do imposto a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescidos de ganhos de capital e demais receitas. Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta variam de acordo com a atividade da empresa e constam do art. 15 da Lei 9.249/95:

A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente;

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas que exerçam atividade financeira ou a ela equiparada.

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

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 art. 5º da Lei 9.430/96 determina que no lucro real trimestral a empresa pode pagar o imposto de renda apurado em quota única, até o dia útil do

mês seguinte ao trimestre de apuração, sem qualquer acréscimo, ou dividir em até 03 quotas, desde que o valor não seja inferior à R\$ 1.000,00, por quota, com juros pela taxa SELIC até o mês anterior ao do pagamento e de 1% neste mês. Já no pagamento do imposto de renda por estimativa mensal com base no art. 2º da Lei 9.430/96, deverá ser pago em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao período de apuração.

As pessoas jurídicas estão sujeitas ao adicional do imposto de renda sempre que a parcela do lucro real exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses que compõem o período de apuração do resultado. Neste caso, sobre o lucro real trimestral, não haverá adicional a apurar, quando a base de cálculo for de até R\$ 60.000,00, enquanto no lucro real anual o limite de isenção será de R\$ 240.000,00. A alíquota do imposto de renda é de 15% e do adicional é de 10%, de acordo com o art. 4º da Lei 9.430/96.

Da receita bruta serão excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos, assim como o IPI que não compõe a receita bruta, para a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social. (Higuchi 2006).

O art. 35 da Lei nº 8.981/95, alterado pela Lei nº 9.065/95, dispõe que a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real. O balancete de suspensão ou redução do imposto terá que compreender sempre o período entre 1º de janeiro até a data da apuração do lucro.

O imposto de renda e o adicional, calculado com base no lucro real do período, ou seja, no balanço de suspensão ou redução, será comparado com o imposto recolhido até o período de apuração anterior. Confrontando os valores, a empresa paga somente a diferença, ou suspende o pagamento se o valor recolhido for superior.

2.4.1.2 Contribuição Social sobre Lucro Líquido

Como ocorre com o IRPJ, os contribuintes da CSLL são todas as pessoas Jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação do IRPJ.

O período de apuração e pagamento adotado pela pessoa jurídica para o IRPJ determina também o período de apuração e pagamento da CSLL. No caso das pessoas jurídicas optantes pelo lucro real a base de cálculo será obtida através do resultado ajustado.

De acordo com a definição contida no art. 37 da IN nº 390/04, considera-se resultado ajustado o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições e exclusões, ou compensações autorizadas pela legislação da CSLL. O resultado ajustado será a base de cálculo para fins de apuração da CSLL devida.

Conforme Higuchi (2006), a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, para pagamento mensal estimado, foi alterada pelos arts. 29 e 30 da Lei 9.430/96. A partir de 01/01/1997, a base de cálculo da contribuição social estimada será o somatório do resultado da aplicação de 12% sobre a receita bruta e dos ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos de aplicações financeiras e das demais receitas e resultados positivos. A partir de 01/09/2003, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas com atividades de que trata o inciso III do parágrafo 1º do art. 15 da Lei 9.249/95 (prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, 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) será determinada pela aplicação do percentual de 32% (art. 22 da Lei 10.684 de 30/05/03).

Os arts 15 e 16 da lei 9.065/95 tratam sobre a compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

As compensações do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro estão disciplinadas, respectivamente, pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 que regulou este instituto a partir de 01 de janeiro de 1996 e definiu que a base de cálculo dos tributos poderá ser reduzida em até 30%.

2.4.1.3 Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Não-Cumulativos

As empresas que são tributadas com base no lucro real são obrigadas a adotar o regime não-cumulativo de apuração do PIS e da COFINS.

Vale dizer que existem algumas exceções, não são necessariamente todas as empresas tributadas pelo lucro real que devem ter o PIS e a COFINS calculados de forma não-Cumulativa. Empresas tributadas pelo Lucro Real podem

ter receitas sujeitas a sistemática de apuração do PIS e da COFINS pelo método cumulativo.

Conforme Pêgas (2003, p.168) comenta a seguir:

São elas: as Instituições financeiras e equiparadas, seguradoras, securitizadoras de créditos, empresas de capitalização e previdência privada; as empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado; as pessoas jurídicas imunes a impostos. (A lei não citou essas pessoas jurídicas isentas, o que conflita com o texto da MP 2.158-35); as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional; os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por Lei; as pessoas jurídicas que importem mercadorias do exterior e as vendam no varejo; diretamente aos consumidores finais, relativamente ao faturamento oriundo dessas vendas diretas; as operações com tributação monofásica e as sujeitas à substituição tributária do PIS e da COFINS, as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações; e, as receitas de revendas de veículos usados.

Essas empresas não têm a possibilidade de opção para a apuração pelo regime não-cumulativo, e, portanto devem continuar com a forma de tributação com base na cumulatividade, com a alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS

O art. 5º da lei nº 9.716 de 1998 diz:

“As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.”

As leis que instituíram a não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS foram publicadas em datas diferentes. Em 30 de setembro de 2002 através da Lei nº 10.637, foi instituída a cobrança do PIS/PASEP – Programa de Integração Social na modalidade não-cumulativa, que passou a vigorar em 1º de dezembro de 2002. A não-cumulatividade da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social veio logo em seguida através da Lei nº 10.833 em 29 de

dezembro de 2003, passando a vigorar em 1º de fevereiro de 2004. O modelo adotado para a apuração da COFINS é o mesmo previsto na Lei nº 10.637/2002, do PIS.

A base de cálculo para fins de apuração dos débitos da COFINS e do PIS é a mesma estabelecida pela lei nº 9.718/98, ou seja, a receita bruta auferida no mês.

A apuração da base calculo da COFINS e do PIS se da por meio da totalidade das receitas obtidas. As alíquotas das contribuições são 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS conforme art.2º da lei 10.637/2002 para o PIS e art. 2º da Lei 10.833/2003 para a COFINS.

As pessoas Jurídicas que adotarem o regime da não-cumulatividade podem descontar créditos previstos na IN. 404 art. 8º, mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

- a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos aos regimes de substituição tributaria ea tributação monofásica;
- b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:
 - b).1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
 - ou
 - b).2) na prestação de serviços.

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

- a) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- b) a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- c) a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);
- d) a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; e
- e) a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos:

a) a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

b) a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa; e

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma desta Instrução Normativa.

Andrade Filho (2005, p.519) explica que “O valor dos créditos apurados de acordo com a lei não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.”

O regime de apuração não-cumulativo do PIS e da COFINS se assemelha bastante à forma de tributação dos impostos ICMS e IPI. A determinação do valor a recolher leva em consideração a apuração de débitos e de créditos, sendo a diferença entre esses valores o tributo devido no período de apuração ou o valor a compensar em períodos subseqüentes.

Para Higuchi (2006), também são considerados os insumos, quando utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: matéria-prima, produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Na prestação de serviços, são considerados insumos os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam no ativo imobilizado.

Segundo Higuchi (2006), o valor do crédito também pode ser apurado sobre os valores de despesas e custos gastos no mês referentes a: energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, alugueis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos tomados de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo simples nacional, a contraprestação de arrendamento mercantil pagas à pessoa jurídica e armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o frete for de responsabilidade do vendedor. Os

encargos de depreciação e amortização também compõem base de cálculo para a apuração dos créditos do PIS e da COFINS.

2.4.2 Lucro Presumido

O lucro Presumido é uma forma de tributação mais simplificada que a tributação pelo Lucro Real. A base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social será determinada de acordo com a atividade exercida pela empresa, sendo que o seu valor será obtido através da aplicação de percentuais sobre o total da receita bruta, os quais serão apresentados neste tópico.

Para Andrade Filho (2005, p.420):

A expressão *lucro presumido* é ambígua, isto é, designa mais de uma coisa. Ela serve para fazer referência a um regime de tributação ao qual algumas pessoas podem aderir como sujeitos passivos do Imposto de Renda e serve também para designar a base de cálculo do Imposto de Renda devido pelas pessoas que vierem aderir a essa sistemática de tributação.

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social, para os contribuintes que não estão obrigados ao regime de tributação com base no lucro real. (OLIVEIRA, 2002).

O art. 14 da Lei 9.718/98 enumera os impedimentos de opção pelo lucro presumido:

- I. cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II. cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- III. que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV. que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V. que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto;
- VI. cuja atividade seja de "factoring".

A opção pelo regime de tributação no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração do ano-calendário.

O §2º do artigo 36 da IN nº 93, de 24 de dezembro de 1997, estabelecia a apuração da receita bruta pelo regime de competência. Porém a IN nº 104, de 24 de agosto de 1998 veio a permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas das vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços, com base nos recebimentos do período, ou seja, permitiu a apuração da base de cálculo pelo regime de caixa.

2.4.2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será o somatório de percentuais variáveis sobre a receita bruta e o valor de todas as demais receitas e ganhos de capital. Esse percentual varia de acordo com o tipo de atividade do contribuinte, conforme apresentado a seguir.

O art. 15 da Lei nº 9.249/95 determina os coeficientes fixados para aplicação sobre a receita bruta, e assim determinar a base de cálculo:

- I. 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II. 8% na venda de mercadorias e produtos;
- III. 8% na prestação de serviços de transportes de cargas;
- IV. 8% na prestação de serviços hospitalares;
- V. 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social (art. 3º §7º, da Instrução Normativa nº 93/97).
- VI. 8% nas indústrias gráficas;
- VII. 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- VIII. 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de carga;
- IX. 16% na prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas (ar. 40 da Lei nº 9.250/95);
- X. 32% na prestação de demais serviços não incluído nos incisos anteriores.

Após aplicação do percentual sobre a receita bruta obtém-se a base de cálculo do IRPJ, sobre a qual será aplicada a alíquota do Imposto de Renda que é de 15%. O valor do lucro presumido que exceder no mês R\$: 20.000,00 está sujeito ao adicional de imposto de renda à alíquota de 10%. Em cada período trimestral o adicional incidirá sobre o lucro presumido que exceder a R\$: 60.000,00.

No caso da pessoa jurídica ter atividade mista, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

2.4.2.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

O regime adotado para a apuração da base de cálculo da Contribuição Social será o mesmo adotado pela empresa para cálculo do IRPJ.

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro das empresas tributadas pelo lucro presumido, conforme o art. 29 da Lei nº 9.430/96 é a receita bruta auferida no trimestre cujo resultado será acrescido de ganhos de capital, de rendimentos de aplicações financeiras e de demais receitas e resultados positivos auferidos no trimestre.

A lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003 alterou o art. 20 da Lei nº 9.249, que tratava da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas prestadoras de serviços em geral enquadradas no inciso III do §1º do art. 15 da Lei 9.249/95. As alíquotas para a base de cálculo da contribuição Social conforme o art. 15 da lei 9.249/95 são:

“§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

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).

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

A alíquota da Contribuição Social é 9% de acordo com a lei 11.727/2008, art. 17.

2.4.2.3 Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cumulativos

A cumulatividade do PIS/PASEP foi constituída através da LC nº. 7 de 07 de setembro de 1970, e a COFINS através da LC nº. 30 de dezembro de 1991. O cálculo da COFINS e do PIS nas empresas tributadas pelo lucro presumido tem como base de cálculo o total das receitas da empresa em cada mês. Algumas receitas previstas no art. 3º Inciso II da Lei 9.718/98 não compõem a base de cálculo para o PIS e a COFINS, são elas:

- a) receita com vendas de mercadorias para o exterior;
- b) receita de prestação de serviços ao exterior;
- c) receita de vendas para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;
- d) reversão de provisões operacionais;
- e) recuperação de créditos já baixados como perda;
- f) resultado positivo de avaliação de investimentos em controladas e coligadas pelo método da equivalência patrimonial;
- g) receitas com lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo curso de aquisição;
- h) receita com vendas de bens pertencentes ao ativo permanente;
- i) receita com revenda de produtos com tributação monofásica, como gasolina, óleo diesel;
- j) IPI;
- k) ICMS cobrados por substituição tributária, quando registrados em receitas.

A empresa também poderá deduzir da base de cálculo as vendas canceladas; devolução de vendas e descontos incondicionais concedidos.

As alíquotas aplicadas no cálculo das contribuições do PIS e da COFINS são 0,65% e 3% respectivamente, conforme art. 4º inciso 4 da lei 9.718/98 para o PIS e art.8º da mesma lei para a COFINS. Do valor a pagar a empresa pode descontar as contribuições para COFINS e PIS retidas na fonte no mês.

2.4.3 LUCRO ARBITRADO

O lucro arbitrado é um regime de apuração bastante semelhante ao lucro presumido, diferenciando-se apenas em relação ao cálculo do IRPJ e da CSLL, que no regime do lucro arbitrado se aplicam percentuais de presunção do lucro e critérios para a apuração da base de cálculo diferenciados.

Para Andrade Filho (2005, p.449) “a figura do lucro arbitrado está associada à idéia de penalidade. Trata-se de erro conceitual evidente, porque esta forma de tributação está prevista no art. 44 do CTN.”

Sobre o lucro arbitrado Andrade Filho acrescenta (2005, p.449):

Na origem, essa sistemática de tributação funcionava como um meio de defesa que o ordenamento jurídico atribuía à União para fazer valer a sua potestade tributária se e quando o contribuinte deixar de oferecer os meios seguros para determinação do imposto calculado com base no lucro real ou lucro presumido. Hoje, esse pressuposto não é exclusivo, pois o sujeito passivo pode submeter-se a regime de tributação independentemente de autorização.

Na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento, previstas no art. 47 da Lei 8.981, de 1995, a pessoa jurídica poderá, quando conhecida a receita bruta, efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base no lucro arbitrado. As hipóteses de arbitramento também estão previstas no RIR/99 art. 530:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

A forma de tributação pelo lucro arbitrado é utilizada quando há suspeita de sonegação ou falta de documentos, e acaba por se tornar um método para quantificar a renda tributável da pessoa jurídica.

2.4.3.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

A Lei 9.249 de 26/12/1995 dispõe em seu art. 16 que o lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15 da mesma lei, acrescidos de vinte por cento.

No caso das instituições financeiras ou a elas equiparadas, a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei 8.981 de 20/01/1995, a determinação para o percentual do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.

O Regulamento do Imposto de Renda em seu art. 538 menciona que o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades. Se a iniciativa do arbitramento for do fisco, sobre o imposto de renda devido será aplicada a multa de ofício de 75% ou 150% prevista do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Andrade Filho (2005), afirma que a apuração do imposto de renda com base no lucro arbitrado abrangerá todos os trimestres do ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real ou presumido relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se:

a) a pessoa jurídica dispuser de escrituração comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos pela tributação com base no lucro arbitrado; ou

b) puder optar pelo lucro presumido.

Sendo tributada pelo lucro real a pessoa jurídica poderá apurar o lucro trimestralmente, ou anualmente com pagamentos mensais por estimativa, sem considerar o resultado do período em que se sujeitou ao arbitramento.

O imposto sobre o lucro arbitrado será definitivo, não podendo, em qualquer hipótese, ser compensado com recolhimentos futuros.

O art. 51 da Lei 8.981/95 dispõe sobre o lucro arbitrado das empresas onde não é conhecida a receita bruta. Neste caso será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das alternativas de cálculo. São oito alternativas que podem ser: o lucro real do último período em que a empresa manteve a escrituração, a soma dos ativos, o patrimônio líquido, as compras de mercadorias, a folha de pagamentos, o valor de aluguel, etc.

Quando a receita bruta não for conhecida, o art. 55 da Lei 8.981/95 dispõe que o lucro arbitrado para incidência do imposto de renda constituirá também base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

2.4.3.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Os arts. 29 da Lei nº 9.430/96, 320 da lei nº 9.249/95 e 55 da lei nº 8.891/95 dispõem sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas tributas pelo lucro arbitrado. A base de cálculo corresponderá a 12% da receita bruta, acrescentada dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos do ativo permanente, rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e variável.

Se a receita bruta não for conhecida, o art. 55 da Lei. 8.981/95 dispõe que a base de cálculo da contribuição social sobre lucro segue o mesmo critério de apuração do imposto de renda.

2.4.3.3 PIS e COFINS

A Contribuição para Financiamento da seguridade Social – COFINS e o Programa de Integração Social – PIS, recebem o mesmo tratamento aplicado para apuração no regime presumido.

2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Neste tópico apresentada-se a importância do planejamento tributário nas empresas, também chamado de elisão fiscal, ou seja, a empresa planeja nas operações de modo a pagar menos tributos, porém dentro da legalidade.

Fabretti (2001, p.87) diz que “a economia resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se Elisão Fiscal”

O planejamento tem uma importância vital para as organizações, o gestor deve planejar suas ações para diminuir gastos, reduzir erros e melhorar o desempenho das empresas.

Borges (1999, p.24) diz que planejamento é: “a ação que visa, mediante meios e instrumentos legítimos, harmonizar as transações futuras ao objetivo de excluir, minimizar ou adiar o correspondente débito fiscal”

Para diminuir a carga tributária o contribuinte pode recorrer a elisão fiscal que são formas legais de apurar os tributos, através de um planejamento tributário, desde que respeitando o ordenamento jurídico. Algumas empresas buscam outras alternativas para a redução da carga tributária através da omissão de declarações, produção de documentos que contenham informações falsas, o contribuinte tenta evitar o pagamento da obrigação tributária, esse fato é a evasão fiscal.

2.6 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A evasão fiscal está prevista na Lei nº 8.137/90. O art. 1º dispõem sobre a constituição do crime contra a ordem tributária:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Ou seja, na evasão fiscal ocorre o fato gerador e o contribuinte omite e não paga a obrigação, isso é feito através de atos ilícitos. Na evasão fiscal a ação é praticada após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Já, na elisão fiscal, através do planejamento tributário, as empresas podem evitar a ocorrência do fato gerador, sendo assim o tributo não é devido.

O contribuinte em que for comprovado a prática de evasão fiscal responderá de acordo com a lei podendo ser punido com dois a três anos de reclusão e multa. O mesmo poderá apresentar os esclarecimentos e provas no prazo de trinta dias para evitar a condenação.

3 ANÁLISE ATRIBUIÇÃO DA EMPRESA INDUSTRIAL E PRESTADORA DE SERVIÇOS

Neste capítulo verifica-se se a aplicação do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS representa menor carga tributária para a prestadora de serviços e para a indústria, ambas analisadas neste trabalho.

3.1 PECULIARIDADES DAS EMPRESAS

As empresas estudadas competem num mercado global de tecnologia de ponta e destacam-se no segmento de sistemas para o condicionamento de energia elétrica.

Com sua fábrica instalada no município de São José/SC, as empresas são detentoras de um amplo conhecimento processual em no-breaks, retificadores, inversores, conversores, fontes e estabilizadores.

A primeira empresa (comércio e prestação de serviços) do grupo iniciou suas atividades em 1988 com a venda e assistência técnica de aparelhos de condicionamento de energia elétrica. Em 1991 a empresa passou a atuar também na área de engenharia elétrica/eletrônica, automação bancária e terceirização de serviços de infra-estrutura. Já com sua própria sede, a empresa passa a industrializar estabilizadores e no-breaks de pequeno porte em 1995. No decorrer dos anos firma contratos com empresas de outros estados e de outros países, ganhando o primeiro lugar em exportações de no-breaks, exportando seus produtos para Argentina, Uruguai e Bolívia, em 2001.

3.2 APRESENTAÇÃO PRÁTICA DO ESTUDO DE CASO

Nesta seção são apresentados os dados fornecidos pelas empresas estudadas para o período de julho a dezembro de 2008 e a estimativa feita para as empresas prestadora de serviços e industrial de julho a dezembro de 2009. É apresentada a forma de apuração dos tributos pelo Lucro Real mensal e Lucro Presumido.

As empresas estudadas forneceram os dados para a análise dos tributos apurados. Após a realização da estimativa para o período não informado

resultados obtidos são analisados, com a intenção de verificar se a modalidade de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS resultou na redução do ônus tributário para as empresas estudadas.

3.2.1 ESTUDO DE CASO DA EMPRESA INDUSTRIAL

Neste tópico são apresentadas as análises tributárias feitas pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real da empresa industrial.

3.2.1.1 Análise pelo Lucro Real

São apresentados os cálculos pelo lucro real anual, com levantamento de balancetes mensais, modalidade que a empresa adota atualmente.

3.2.1.1.1 Cálculo do IRPJ e da CSLL

Neste tópico é apresentado o LALUR referente ao ano de 2008 e 2009. Os dados fornecidos são referentes ao ano de 2008, e 2009 de janeiro a junho, sendo que, de julho a dezembro foi feita uma estimativa com base no percentual de crescimento do lucro contábil nos mesmos meses do ano anterior. Foram obtidos os seguintes percentuais: junho para julho houve aumento de 50% no lucro contábil, de julho para agosto diminuição de 5%, de agosto para setembro aumento de 99%, de setembro para outubro aumento de 40%, outubro para novembro aumento de 9% e de novembro para dezembro aumento de 40%.

A base de cálculo do IR e da CSLL é apurada através do lucro contábil do período, pelo valor ajustado adicionam-se as despesas indedutíveis (ex.: multas fiscais), excluem-se as despesas dedutíveis e/ou a compensação de prejuízo fiscal quando houver de até 30% do valor do lucro. A diferença entre esses valores será a base de cálculo para os tributos, aplicando-se 15% para o IRPJ e 9% para a CSLL, haverá o adicional de IR quando a base de cálculo da empresa for maior do que R\$ 20.000 multiplicado pelo número de meses que estão sendo apurados os tributos. Exemplo: em maio se a base de cálculo exceder a R\$ 100.000,00 a empresa pagará o adicional de 10% sobre o valor que exceder o limite do adicional que é de R\$ 20.000,00 por mês.

No quadro 01, apresentado a seguir, demonstra-se a memória de cálculo do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) referente ao exercício social de 2008.

IRPJ	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
(=) Lucro Contábil	-62863,27	4.202,73	- 26.516,16	1.250,47	19.237,45	66.969,51	101.760,82	96.818,42	193.469,17	273.410,43	299.807,05	432.532,65
(+) Adições	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Despesas Indedutíveis												
Outras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Exclusões	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro Cont. Ajustado	-62.863,27	4.202,73	-26.516,16	1.250,47	19.237,45	66.969,51	101.760,82	96.818,42	193.469,17	273.410,43	299.807,05	432.532,65
(-) Comp. Prej. 30%	0,00	0,00	0,00	0,00	5.771,24	20.090,85	30.528,25	29.045,53	58.040,75	82.023,13	89.379,43	89.379,43
(=) Base IRPJ	-62.863,27	4.202,73	-26.516,16	0,00	13.466,22	46.878,66	71.232,57	67.772,89	135.428,42	191.387,30	210.427,62	343.153,22
(+) IRPJ 15%	0,00	630,41	0,00	0,00	2.019,93	7.031,80	10.684,89	10.165,93	20.314,26	28.708,10	31.564,14	51.472,98
(+) Adicional 10%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.315,32
(=) IRPJ do Período	0,00	630,41	0,00	0,00	2.019,93	7.031,80	10.684,89	10.165,93	20.314,26	28.708,10	31.564,14	61.788,31
(-) IR Pg. Mês Ant.	0,00	0,00	0,00	0,00	630,41	2.019,93	7.031,80	10.684,89	10.684,89	20.314,26	28.708,10	31.564,14
IMPOSTO DO MÊS	-	630,41	0,00	0,00	1.389,52	5.011,87	3.653,09	-518,95	9.629,37	8.393,83	2.856,05	30.224,16

CSLL	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
Lucro Contábil	-62.863,27	4.202,73	-26.516,16	1.250,47	19.237,45	66.969,51	101.760,82	96.818,42	193.469,17	273.410,43	299.807,05	432.532,65
(+) Adições	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Exclusões	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro Cont. Ajustado	-62.863,27	4.202,73	-26.516,16	0,00	19.237,45	66.969,51	101.760,82	96.818,42	193.469,17	273.410,43	299.807,05	432.532,65
(-) Comp. Prej. 30%	0,00	0,00	0,00	0,00	5.771,24	20.090,85	30.528,25	29.045,53	58.040,75	82.023,13	89.379,43	89.379,43
(=) Base CSSL	-62.863,27	4.202,73	-26.516,16		13.466,22	46.878,66	71.232,57	67.772,89	135.428,42	191.387,30	210.427,62	343.153,22
CSSL a 9%	0,00	378,25	0,00	0,00	1.211,96	4.219,08	6.410,93	6.099,56	12.188,56	17.224,86	18.938,49	30.883,79
(=) CSSL do Período	0,00	378,25	0,00	0,00	1.211,96	4.219,08	6.410,93	6.099,56	12.188,56	17.224,86	18.938,49	30.883,79
(-) CSSL Pg. Mês Ant.	0,00	0,00	378,25	0,00	378,25	1.211,96	4.219,08	6.099,56	6.410,93	12.188,56	17.224,86	18.938,49
IMPOSTO DO MÊS	-	378,25	-378,25	0,00	833,71	3.007,12	2.191,85	0,00	5.777,63	5.036,30	1.713,63	11.945,30

QUADRO 01: LALUR 2008. Fonte: empresa industrial – adaptado pela autora

Ao analisar os dados fornecidos pela empresa no LALUR, constatou-se que as compensações de prejuízos de exercícios anteriores estavam sendo realizadas de forma incorreta no exercício de 2008. O LALUR apresentado neste trabalho já está correto e com as devidas alterações. Foi orientado o setor de controladoria da empresa para proceder a correção dos tributos.

No mês de abril não foi apurado o cálculo para o IRPJ e CSLL, pois a empresa já apurou valores maiores no mês de fevereiro. Ou seja, como o valor devido no período de janeiro a abril de 2008 é menor que o valor pago em fevereiro de 2008, não há saldo a recolher.

A apuração dos tributos a pagar (itens 3.4.1.1 e 3.4.1.2), foi feita utilizando a forma de apuração anual, com levantamento de balancetes mensais. É importante enfatizar que nessa forma de apuração o lucro contábil e o lucro real são apurados levando-se em consideração o resultado acumulado de 1º de janeiro até o final do período de apuração mensal que se está calculando.

No ano de 2008 a empresa compensou prejuízos acumulados de exercícios anteriores diminuindo a base de cálculo para o Imposto de Renda e para a Contribuição Social, totalizando R\$ 61.788,31 a pagar de IRPJ e R\$ 30.883,79 o valor a pagar da CSLL, sendo que destes valores a empresa deve deduzir as retenções destacadas em notas fiscais.

No quadro 02 a seguir, pg. 54 é apresentado o LALUR referente ao exercício de 2009, lembrando que o lucro de julho a dezembro de 2009 foi calculado com base na variação do lucro contábil do ano de 2008.

IRPJ	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
(=) Lucro Contábil	2.776,53	6.516,81	62.114,23	113.858,18	99.791,38	165.101,74	247.652,61	235.269,98	468.187,26	655.462,16	714.453,76	1.000.235,26
(+) Adições	1.764,01	353,64	1.121,74	609,53	372,42	0,00	703,56	703,56	703,56	703,56	703,56	703,56
Despesas Inedutíveis	1.764,01	353,64	1.121,74	609,53	372,42	0,00	703,56	703,56	703,56	703,56	703,56	703,56
Outras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Exclusões	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro Cont. Ajustado	4.540,54	6.870,45	63.235,97	114.467,71	100.163,80	165.101,74	248.356,17	235.973,54	468.890,82	656.165,72	715.157,32	1.000.938,82
(-) Comp. Prej. 30%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base IRPJ	4.540,54	6.870,45	63.235,97	114.467,71	100.163,80	165.101,74	248.356,17	235.973,54	468.890,82	656.165,72	715.157,32	1.000.938,82
(+) IRPJ 15%	681,08	1.030,57	9.485,40	17.170,16	15.024,57	24.765,26	37.253,43	35.396,03	70.333,62	98.424,86	107.273,60	150.140,82
(+) Adicional 10%	0,00	0,00	323,60	3.446,77	16,38	4.510,17	10.835,62	7.597,35	28.889,08	45.616,57	49.515,73	76.093,88
(=) IRPJ do Período	681,08	1.030,57	9.808,99	20.616,93	15.040,95	29.275,44	48.089,04	42.993,38	99.222,70	144.041,43	156.789,33	226.234,70
(-) IR Pg. Mês Ant.	0,00	681,08	1.030,57	9.808,99	15.040,95	20.616,93	29.275,44	42.993,38	48.089,04	99.222,70	144.041,43	156.789,33
IMPOSTO DO MÊS	681,08	349,49	8.778,43	10.807,94	0,00	8.658,51	18.813,61	0,00	51.133,66	44.818,73	12.747,90	69.445,38

CSLL	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
Lucro Contábil	2.776,53	6.516,81	62.114,23	113.858,18	99.791,38	165.101,74	247.652,61	235.269,98	468.187,26	655.462,16	714.453,76	1.000.235,26
(+) Adições	1.764,01	353,64	1.121,74	609,53	372,42	0,00	703,56	703,56	703,56	703,56	703,56	703,56
(-) Exclusões	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro Cont. Ajustado	4.540,54	6.870,45	63.235,97	114.467,71	100.163,80	165.101,74	248.356,17	235.973,54	468.890,82	656.165,72	715.157,32	1.000.938,82
(-) Comp. Prej. 30%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base CSSL	4.540,54	6.870,45	63.235,97	114.467,71	100.163,80	165.101,74	248.356,17	235.973,54	468.890,82	656.165,72	715.157,32	1.000.938,82
CSLL a 9%	408,65	618,34	5.691,24	10.302,09	9.014,74	14.859,16	22.352,06	21.237,62	42.200,17	59.054,91	64.364,16	90.084,49
(=) CSSL do Período	408,65	618,34	5.691,24	10.302,09	9.014,74	14.859,16	22.352,06	21.237,62	42.200,17	59.054,91	64.364,16	90.084,49
(-) CSSL Pg. Mês Ant.	0,00	408,65	618,34	5.691,24	9.014,74	10.302,09	14.859,16	18.271,88	22.352,06	42.200,17	59.054,91	64.364,16
IMPOSTO DO MÊS	408,65	209,69	5.072,90	4.610,86	0,00	4.557,06	7.492,90	2.965,74	19.848,12	16.854,74	5.309,24	25.720,34

QUADRO 02: LALUR 2009. Fonte: empresa industrial - adaptado pela autora

O quadro 02, pg. 54, conforme apresentado acima, demonstra que em 2009 o lucro contábil da empresa registra crescimento. A base de cálculo para do IRPJ e da CSLL foi maior também em função de não haver prejuízos a serem compensados. Ao final do ano com a apuração feita até junho e pela estimativa de julho a dezembro a empresa apurou R\$ 226.234,70 de IRPJ e R\$ 90.084,49 de CSLL. Destes valores devem ser descontadas as retenções de tributos feitas sobre as notas fiscais emitidas pela empresa.

3.2.1.1.2 Cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos

Para fins de apuração da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS não-cumulativos (item 3.4.1.3), soma-se o faturamento da empresa com vendas, prestações de serviços, devoluções de compras, diminuem-se as devoluções de vendas, vendas com isenção ou imunidade de PIS e COFINS (ex.: veda para a Zona Franca de Manaus, Vendas para o Exterior, etc), as compras e as despesas que permitem o aproveitamento de crédito conforme legislação vigente. Do valor encontrado aplica-se 1,65% para apuração do PIS e 7,6% para a COFINS. Do valor apurado a empresa pode descontar o valor pago antecipadamente de PIS e COFINS na importação de mercadorias conforme a lei 10.865/2004.

Para uma melhor compreensão dos débitos e créditos apurados, apresenta-se no quadro 03, pg. 56 uma planilha com descrição de todas as receitas e despesas utilizadas para o cálculo do PIS e da COFINS, conforme a legislação.

LUCRO REAL													
2008	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
RECEITA BRUTA													
(+)Vendas no mercado Interno	530.077,59	1.711.738,30	603.320,31	554.480,23	728.218,00	738.840,11	974.816,69	503.265,58	355.046,02	806.507,42	584.823,46	1.186.202,47	9.277.336,18
(+)Vendas no mercado externo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(+)Prestação de Serviços	119.844,65	27.965,52	65.907,03	69.429,24	70.979,84	62.757,72	60.386,98	35.867,52	176.666,44	58.222,45	83.831,32	86.596,46	918.455,17
(+)Devolução de Compras	0,00	0,00	0,00	0,00	5.910,00	3.172,60	76,00	0,00	15,81	54,00	0,00	175,00	9.403,41
Subtotal	649.922,24	1.739.703,82	669.227,34	623.909,47	805.107,84	804.770,43	1.035.279,67	539.133,10	531.728,27	864.783,87	668.654,78	1.272.973,93	10.205.194,76
DEDUÇÕES													
(-)Dev. De Vendas	103,00	80.380,20	440,00	1.358,00	5.855,24	1.000,00	0,00	0,00	1.287,50	487,50	512,85	59.922,32	151.346,61
(-)Venda p/Isento de Pis/Cofins	0,00	0,00	0,00	26.250,00	0,00	0,00	0,00	43.955,80	0,00	132.204,09	136.844,66	36.874,68	376.129,23
Subtotal	103,00	80.380,20	440,00	27.608,00	5.855,24	1.000,00	0,00	43.955,80	1.287,50	132.691,59	137.357,51	96.797,00	527.475,84
CRÉDITOS A DESCONTAR													
(-)compras para estoque	550.946,10	602.519,99	301.624,12	303.346,14	350.502,19	397.042,61	404.572,58	238.414,68	217.839,43	304.445,96	433.165,68	373.877,61	4.478.297,09
(-)frete e carretos	13.425,25	26.492,95	26.477,76	17.153,61	17.791,45	21.437,09	25.726,04	20.747,81	22.088,19	23.476,50	24.933,56	25.951,26	265.701,47
(-)água	1.378,45	2.292,16	1.040,06	2.354,73	1.369,85	987,33	1.315,24	794,39	778,08	1.194,45	1.026,93	1.354,64	15.886,31
(-)energia elétrica	3.054,97	11.323,81	11.754,19	11.505,92	13.673,86	11.508,00	7.899,20	18.032,79	10.833,25	11.706,59	12.088,30	6.778,05	130.158,93
(-)combustíveis e lubrificantes	8.176,33	11.814,41	16.770,08	11.861,60	4.906,39	9.984,48	5.104,43	3.605,30	2.482,66	5.939,08	1.312,68	9.034,02	90.991,46
(-)aluguéis a PJ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.245,54	1.419,54	5.905,54	5.905,54	5.905,54	5.905,54	26.287,24
(-)Depreciação	5.184,85	5.180,00	7.650,91	5.229,09	5.229,09	5.229,09	7.716,36	7.716,36	7.716,36	5.073,33	5.073,33	5.073,33	72.072,10
(-)Leasing	0,00	0,00	0,00	642,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	642,20
(-)Serviços de terceiros PJ	65.608,46	44.069,51	40.851,39	57.463,71	70.039,45	82.586,52	67.218,29	50.009,98	73.869,42	79.677,70	81.200,88	65.886,78	778.482,09
Subtotal	647.774,41	703.692,83	406.168,51	409.557,00	463.512,28	528.775,12	520.797,68	340.740,85	341.512,93	437.419,15	564.706,90	493.861,23	5.858.518,89
(=) Base de Cálculo	2.044,83	955.630,79	262.618,83	186.744,47	335.740,32	274.995,31	514.481,99	154.436,45	188.927,84	294.673,13	-33.409,63	682.315,70	3.819.200,03
Valor do PIS (1,65%)	33,74	15.767,91	4.333,21	3.081,28	5.539,72	4.537,42	8.488,95	2.548,20	3.117,31	4.862,11	-551,26	11.258,21	63.568,06
(-)cred. Ref. Importação	39,96	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	41,68	2.874,32	6.975,02	0,00	0,00	0,00	9.930,98
(-)Saldo Credor Período Anterior	0,00	6,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	326,12	4.183,83	0,00	0,00	4.516,17
Saldo	-6,22	15.761,69	4.333,21	3.081,28	5.539,72	4.537,42	8.447,27	-326,12	-4.183,83	678,28	-551,26	11.258,21	53.637,08
Valor da COFINS (7,6%)	155,41	72.627,94	19.959,03	14.192,58	25.516,26	20.899,64	39.100,63	11.737,17	14.358,52	22.395,16	-2.539,13	51.855,99	292.798,33
(-)cred. Ref. Importação	184,06	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	191,98	13.239,29	32.127,42	0,00	0,00	0,00	45.742,75
(-)Saldo Credor Período Anterior	0,00	28,65	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.502,12	19.271,02	0,00	0,00	20.801,79
Saldo	-28,65	72.599,29	19.959,03	14.192,58	25.516,26	20.899,64	38.908,65	-1.502,12	-19.271,02	3.124,14	-2.539,13	51.855,99	247.055,59

QUADRO 03: Apuração PIS e COFINS não-cumulativos 2008. Fonte: dados empresas industrial - adaptado pela autora

Para a apuração das contribuições para o exercício contábil de 2009, foi transcrito para a planilha os valores apurados pela empresa até junho e de julho a dezembro foi aplicado o percentual de crescimento do lucro contábil utilizado para o cálculo do IRPJ e da CSLL.

A empresa também realiza vendas para contribuintes sediados na Zona Franca de Manaus, o que a isenta de apurar PIS e COFINS nas vendas e serviços prestados para esses clientes.

O cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, relativas ao ano de 2009, está apresentado no quadro 04, a seguir.

LUCRO REAL													
2009	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
RECEITA BRUTA													
(+)Vendas no mercado Interno	531.115,74	261.855,21	1.524.333,41	1.150.803,04	780.154,81	603.930,91	905.896,37	860.601,55	1.712.597,08	2.397.635,91	2.613.423,14	3.658.792,40	17.001.139,56
(+)Vendas no mercado externo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(+)Prestação de Serviços	78.835,16	85.806,31	99.176,94	105.335,63	91.468,28	218.176,28	327.264,42	310.901,20	618.693,39	866.170,74	944.126,11	1.321.776,55	5.067.731,00
(+)Devolução de Compras				663,00	160,00	105,15	154,69	154,69	154,69	154,69	154,69	154,69	1.856,30
Subtotal	609.950,90	347.661,52	1.623.510,35	1.256.801,67	871.783,09	822.212,34	1.233.315,48	1.171.657,44	2.331.445,16	3.263.961,34	3.557.703,94	4.980.723,64	22.070.726,86
DEDUÇÕES													
(-)Dev. De Vendas	1.075,73	0,00	0,00	0,00	35.359,23	238,45	6.112,24	6.112,24	6.112,24	6.112,24	6.112,24	6.112,24	73.346,82
(-)Venda p/Isento de Pis/Cofins	15.680,00	0,00	0,00	0,00	0,00	34.297,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	49.977,17
Subtotal	16.755,73	0,00	0,00	0,00	35.359,23	34.535,62	6.112,24	6.112,24	6.112,24	6.112,24	6.112,24	6.112,24	123.323,99
CRÉDITOS A DESCONTAR													
(-)compras para estoque	423.514,38	656.043,23	429.270,01	742.630,17	368.957,81	332.626,19	498.939,29	473.992,32	943.244,72	1.320.542,61	1.439.391,44	2.015.148,02	9.644.300,18
(-)fretes e carretos	15.520,00	21.596,58	31.327,64	43.212,02	36.910,41	36.322,05	54.483,08	51.758,92	103.000,25	144.200,35	157.178,39	220.049,74	915.559,43
(-)água	401,80	770,51	783,12	2.078,10	1.446,11	425,14	637,71	605,82	1.205,59	1.687,83	1.839,73	2.575,62	14.457,09
(-)energia elétrica	3.545,45	9.460,49	13.639,71	12.710,67	12.741,95	11.512,63	17.268,95	16.405,50	32.646,94	45.705,72	49.819,23	69.746,92	295.204,15
(-)combustíveis e lubrificantes	15.595,22	8.415,57	18.700,93	9.785,21	13.639,77	16.729,03	25.093,55	23.838,87	47.439,35	66.415,09	72.392,44	101.349,42	419.394,44
(-)aluguéis a PJ	6.042,32	6.042,32	6.042,32	26.042,32	26.042,32	25.442,32	38.163,48	36.255,31	72.148,06	101.007,28	110.097,94	154.137,11	607.463,10
(-)Depreciação	5.024,24	5.016,97	4.996,97	4.997,58	5.012,12	5.012,12	7.518,18	7.142,27	14.213,12	19.898,37	21.689,22	30.364,91	130.886,07
(-)Leasing	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)Serviços de terceiros PJ	96.594,44	109.697,30	155.983,64	98.549,28	146.983,40	175.289,41	262.934,12	249.787,41	497.076,94	695.907,72	758.539,42	1.061.955,18	4.309.298,26
Subtotal	566.237,85	817.042,97	660.744,34	940.005,35	611.733,89	603.358,89	905.038,34	859.786,42	1.710.974,97	2.395.364,96	2.610.947,81	3.655.326,93	16.336.562,71
(=) Base de Cálculo	26.957,32	-469.381,45	962.766,01	316.796,32	224.689,97	184.317,83	322.164,91	305.758,78	614.357,95	862.484,15	940.643,90	1.319.284,47	6.080.221,61
Valor do PIS (1,65%)	444,80	-7.744,79	15.885,64	5.227,14	3.707,38	3.041,24	5.315,72	5.045,02	10.136,91	14.230,99	15.520,62	21.768,19	100.323,66
(-)cred. Ref. Importação	0,00	258,66	0,00	0,00	2.863,40	0,00	520,34	520,34	520,34	520,34	520,34	520,34	6.244,12
(-)Saldo Período Anterior		0,00	8.003,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8.003,45
Saldo	444,80	-8.003,45	7.882,19	5.227,14	843,98	3.041,24	4.795,38	4.524,68	9.616,56	13.710,65	15.000,28	21.247,85	86.334,75
Valor da COFINS (7,6%)	2.048,76	-35.672,99	73.170,22	24.076,52	17.076,44	14.008,16	24.484,53	23.237,67	46.691,20	65.548,80	71.488,94	100.265,62	462.096,84
(-)cred. Ref. Importação	0,00	1.191,42	0,00	0,00	12.837,08	0,00	2.338,08	2.338,08	2.338,08	2.338,08	2.338,08	2.338,08	28.057,00
(-)Saldo Período Anterior		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo	2.048,76	-36.864,41	73.170,22	24.076,52	4.239,36	14.008,16	22.146,45	20.899,58	44.353,12	63.210,71	69.150,85	97.927,54	435.231,26

QUADRO 04: Apuração PIS e COFINS não-cumulativos 2009. Fonte: dados empresa industrial - adaptado pela autora

Nos quadros 03 e 04 apresentados, a coluna TOTAL de ambas, na linha BASE de CALCULO a soma não está fechando, pois em alguns meses a empresa tem mais créditos do que débitos apurados, ficando na planilha valores negativos na linha da BASE DE CALCULO.

A empresa importa mercadorias para a fabricação dos no-breaks, gerando em alguns meses um valor considerável de crédito de PIS e COFINS pagos antecipadamente no ato da importação e que podem ser compensados do valor apurado no mês, ficando o valor remanescente do crédito caso haja, para o período seguinte.

A empresa terceiriza uma parte da fabricação dos no-breaks, que são as placas eletrônicas, o que gera uma elevada despesa com serviços de pessoa jurídica representando em alguns meses até 29,05% das despesas que geram créditos de PIS e COFINS.

3.2.1.2 Análise pelo Lucro Presumido

Através dos dados fornecidos pela empresa estudada foram elaborados os quadros 05 e 06, para apuração dos impostos com base no Lucro presumido até junho de 2009, sendo que, de julho a dezembro foi apurado o faturamento estimado com base no percentual de variação do lucro contábil do mesmo período para o ano de 2008.

3.2.1.2.1 IRPJ e CSLL

No cálculo do IRPJ e da CSLL (itens 2.4.2.1 e 2.4.2.2 respectivamente) somam-se vendas diminuindo as devoluções e o IPI. Do valor encontrado aplica-se a alíquota correspondente à atividade da empresa para encontrar a base de cálculo, que é de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL nas vendas e 32% para a prestação de serviços. Com o valor da base de cálculo encontrado aplicam-se as alíquotas do IRPJ e da CSLL que são 15% e 9% respectivamente. Haverá o adicional do IRPJ quando a base de cálculo da

empresa no trimestre exceder a R\$ 60.000,00. Para cálculo do adicional diminui-se da base de cálculo o R\$ 60.000,00 e aplica-se 10%.

O quadro a seguir demonstra o cálculo trimestral do IRPJ e da CSLL de acordo com o Lucro Presumido, para o exercício de 2008.

MÊS	VENDAS - (IPI e Devoluções)	SERVIÇOS	BASE CALCULO	IRPJ		CONTR. SOCIAL	
janeiro	529.974,59	119.844,65	649.819,24				TOTAL
fevereiro	1.631.358,10	27.965,52	1.659.323,62	1º TRIMESTRE	ADICIONAL IRPJ	36.008,56	1º TRIMESTRE
março	602.880,31	65.907,03	668.787,34	43.428,98	22.952,65		36.008,56
TOTAL 1º TRIM	2.764.213,00	213.717,20	2.977.930,20	TOTAL	66.381,64	TOTAL	36.008,56
Base de Cálculo IRPJ	221.137,04	68.389,50	289.526,54				
Base de Cálculo CSLL	331.705,56	68.389,50	400.095,06				
abril	553.122,23	69.429,24	622.551,47				TOTAL
maio	722.362,76	70.979,84	793.342,60	2º TRIMESTRE	ADICIONAL IRPJ	27.595,11	2º TRIMESTRE
junho	737.840,11	62.757,72	800.597,83	33.911,91	16.607,94		27.595,11
TOTAL 2º TRIM	2.013.325,10	203.166,80	2.216.491,90	TOTAL	50.519,85	TOTAL	27.595,11
Base de Cálculo IRPJ	161.066,01	65.013,38	226.079,38				
Base de Cálculo CSLL	241.599,01	65.013,38	306.612,39				
julho	974.816,69	60.386,98	1.035.203,67				TOTAL
agosto	503.265,58	35.867,52	539.133,10	3º TRIMESTRE	ADICIONAL IRPJ	27.644,00	3º TRIMESTRE
setembro	353.758,52	176.666,44	530.424,96	32.240,52	17.388,20		
TOTAL 3º TRIM	1.831.840,79	272.920,94	2.104.761,73	TOTAL	49.628,71	TOTAL	27.644,00
Base de Cálculo IRPJ	146.547,26	87.334,70	233.881,96				
Base de Cálculo CSLL	219.820,89	87.334,70	307.155,60				
outubro	806.019,92	58.222,45	864.242,37				TOTAL
novembro	584.310,61	83.831,32	668.141,93	4º TRIMESTRE	ADICIONAL IRPJ	33.764,52	4º TRIMESTRE
dezembro	1.126.280,15	86.596,46	1.212.876,61	41.174,54	21.449,69		
TOTAL 4º TRIM	2.516.610,68	228.650,23	2.745.260,91	TOTAL	62.624,23	TOTAL	33.764,52
Base de Cálculo IRPJ	201.328,85	73.168,07	274.496,93				
Base de Cálculo CSLL	301.993,28	73.168,07	375.161,36				
TOTAL	9.125.989,57	918.455,17	10.044.444,74	IRPJ DO ANO	229.154,43	CSLL NO ANO	125.012,20

QUADRO 05: IRPJ e CSLL Lucro Presumido 2008. Fonte: dados fornecidos pela empresa – adaptado pela autora

A empresa apurou R\$ 229.154,43 de IRPJ no ano de 2008 e R\$ 125.012,60 de CSLL. Desses valores a empresa pode deduzir as retenções destacadas em notas fiscais.

O quadro a 06, a seguir pg. 63, apresenta os cálculos de IRPJ e CSLL pelo Lucro presumido referentes ao ano de 2009. Os dados foram fornecidos pela empresa até junho, e de julho a dezembro foi utilizada a mesma estimativa utilizada par ao cálculo do lucro real.

MÊS	VENDAS - (IPI e DEVOLUÇÕES)	SERVIÇOS	BASE CALCULO	IRPJ		CONTR. SOCIAL	
janeiro	530.040,01	78.835,16	608.875,17	1º TRIMESTRE		1º TRIMESTRE	TOTAL
fevereiro	261.855,21	85.806,31	347.661,52	IRPJ	ADICIONAL IRPJ	32.613,24	1º TRIMESTRE
março	1.524.333,41	99.176,94	1.623.510,35	40.458,03	20.972,02		32.613,24
TOTAL 1º TRIM	2.316.228,63	263.818,41	2.580.047,04				
Base de Cálculo IRPJ	185.298,29	84.421,89	269.720,18	TOTAL	61.430,05	TOTAL	32.613,24
Base de Cálculo CSLL	277.947,44	84.421,89	362.369,33				
abril	1.150.803,04	105.335,63	1.256.138,67	2º TRIMESTRE		2º TRIMESTRE	TOTAL
maio	744.795,58	91.468,28	836.263,86	IRPJ	ADICIONAL IRPJ	38.943,77	2º TRIMESTRE
junho	603.692,46	218.176,28	821.868,74	49.910,54	27.273,69		38.943,77
TOTAL 2º TRIM	2.499.291,08	414.980,19	2.914.271,27				
Base de Cálculo IRPJ	199.943,29	132.793,66	332.736,95	TOTAL	77.184,24	TOTAL	38.943,77
Base de Cálculo CSLL	299.914,93	132.793,66	432.708,59				
julho	905.538,69	327.264,42	1.232.803,11	3º TRIMESTRE		3º TRIMESTRE	TOTAL
agosto	860.261,76	310.901,20	1.171.162,95	IRPJ	ADICIONAL IRPJ	73.756,93	3º TRIMESTRE
setembro	1.711.920,89	618.693,39	2.330.614,28	102.061,89	62.041,26		
TOTAL 3º TRIM	3.477.721,34	1.256.859,01	4.734.580,34				
Base de Cálculo IRPJ	278.217,71	402.194,88	680.412,59	TOTAL	164.103,15	TOTAL	73.756,93
Base de Cálculo CSLL	417.326,56	402.194,88	819.521,44				
outubro	2.396.689,25	866.170,74	3.262.859,99	4º TRIMESTRE		4º TRIMESTRE	TOTAL
novembro	2.612.391,28	944.126,11	3.556.517,39	IRPJ	ADICIONAL IRPJ	183.801,14	4º TRIMESTRE
dezembro	3.657.347,80	1.321.776,55	4.979.124,35	254.336,66	163.557,78		
TOTAL 4º TRIM	8.666.428,33	3.132.073,40	11.798.501,73				
Base de Cálculo IRPJ	693.314,27	1.002.263,49	1.695.577,75	TOTAL	417.894,44	TOTAL	183.801,14
Base de Cálculo CSLL	1.039.971,40	1.002.263,49	2.042.234,89				
TOTAL	16.959.669,38	5.067.731,00	22.027.400,38	IRPJ NO ANO	720.611,87	CSLL NO ANO	329.115,08

QUADRO 06: IRPJ e CSLL Lucro Presumido 2009. Fonte: dados fornecidos pela empresa - adaptado pela autora

A empresa apurou pelo Lucro Presumido R\$: 720.611,87 de IRPJ e R\$ 329.115,08 de CSLL, no exercício de 2009.

3.2.1.2.2 Análise do PIS e da COFINS

Para o cálculo das contribuições do PIS e da COFINS (item 3.4.2.3) pelo lucro presumido foi desenvolvido o quadro 07, aplicando-se as alíquotas da legislação vigente.

O cálculo das contribuições é feito aplicando a alíquota diretamente sobre o faturamento menos as vendas com isenções ou imunidades de PIS e COFINS e as devoluções. As alíquotas são 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

No quadro 07, que é apresentado a seguir, já foram diminuídas as devoluções e as vendas com isenções ou imunidades de PIS e COFINS.

2008/MÊS	BASE DE CÁLCULO	PIS	COFINS	2009/MÊS	BASE DE CÁLCULO	PIS	COFINS
JANEIRO	649.819,24	4.223,83	19.494,58	JANEIRO	593.195,17	3.855,77	17.795,86
FEVEREIRO	1.659.323,62	10.785,60	49.779,71	FEVEREIRO	347.661,52	2.259,80	10.429,85
MARÇO	668.787,34	4.347,12	20.063,62	MARÇO	1.623.510,35	10.552,82	48.705,31
ABRIL	596.301,47	3.875,96	17.889,04	ABRIL	1.256.138,67	8.164,90	37.684,16
MAIO	793.342,60	5.156,73	23.800,28	MAIO	836.263,86	5.435,72	25.087,92
JUNHO	800.597,83	5.203,89	24.017,93	JUNHO	787.571,57	5.119,22	23.627,15
JULHO	1.035.203,67	6.728,82	31.056,11	JULHO	1.232.803,11	8.013,22	36.984,09
AGOSTO	495.177,30	3.218,65	14.855,32	AGOSTO	1.171.162,95	7.612,56	35.134,89
SETEMBRO	530.424,96	3.447,76	15.912,75	SETEMBRO	2.330.614,28	15.148,99	69.918,43
OUTUBRO	732.038,28	4.758,25	21.961,15	OUTUBRO	3.262.859,99	21.208,59	97.885,80
NOVEMBRO	531.297,27	3.453,43	15.938,92	NOVEMBRO	3.556.517,39	23.117,36	106.695,52
DEZEMBRO	1.176.001,93	7.644,01	35.280,06	DEZEMBRO	4.979.124,35	32.364,31	149.373,73
TOTAL	9.668.315,51	62.844,05	290.049,47	TOTAL	21.977.423,21	142.853,25	659.322,70

QUADRO 07: APURAÇÃO PIS E COFINS- 2008 E 2009. Fonte: dados fornecidos pela empresa - adaptado pela autora

3.2.1.2.3 Comparação dos dados analisados

Nos quadros a seguir são apresentadas as apurações pelo Lucro Real Anual, com levantamento de balancetes, e pelo Lucro Presumido sem as retenções em notas fiscais, referentes aos anos de 2008 e 2009.

Indústria: Análise 2008		
	Lucro Real	Lucro Presumido
IRPJ	61.788,31	229.154,43
CSLL	30.883,79	125.012,20
PIS	53.637,08	62.844,05
COFINS	247.055,59	290.049,47
TOTAL	393.364,77	707.060,15

Quadro 08: Lucro Real x Lucro Presumido 2008
 Fonte: elaborado pela autora com dados fornecidos pela empresa

Indústria Análise 2009		
	Lucro Real	Lucro Presumido
IRPJ	226.234,70	720.611,87
CSLL	90.084,49	329.115,08
PIS	86.334,74	142.853,25
COFINS	435.231,26	659.322,70
TOTAL	837.885,19	1.851.902,90

QUADRO 09: Lucro Real x Lucro Presumido 2009.
 Fonte: Elaborado pela autora com os dados fornecidos pela empresa

A diferença entre o recolhimento das contribuições para o PIS e para a COFINS é considerável nos dois anos analisados. A empresa que optar pelo regime não-cumulativo pode aproveitar o crédito que paga antecipado no ato da importação através da Declaração de Importação – DI referente às compras de mercadorias, o que no método cumulativo não permite o aproveitamento de crédito.

Outra vantagem são as despesas com combustíveis e lubrificantes e os serviços de terceiros de pessoa jurídica, que é elevado devido à terceirização de algumas etapas da industrialização dos no-breaks. Verifica-se que a aplicação do PIS e da COFINS não-cumulativos na empresa estudada pode ser utilizada como ferramenta de gestão tributária diminuindo o ônus da empresa com tributos. O total de tributos apurados pelo Lucro Real Anual foi de R\$ 393.364,77 e R\$ 707.060,15 pelo Lucro Presumido em 2008. Já em 2009 o valor pelo Lucro Real foi de R\$ 837.885,19 e para o Lucro Presumido R\$ 1.851.902,90.

3.2.2 ESTUDO DE CASO DA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS

A empresa prestadora de serviços atua na área de instalação e assistência técnica de no-breaks, também comercializa alguns equipamentos da mesma área. O estudo de caso foi feito com base nos dados fornecidos pela empresa, que foram o ano de 2008 e de janeiro a junho de 2009. De julho a dezembro foi feita uma estimativa dos resultados, com base nos dados do ano anterior da empresa.

3.2.2.1 Análise pelo Lucro real

A empresa já adota o regime de apuração dos impostos pelo lucro real anual, com levantamento de balancete mensal. Foi fornecido o LALUR referente ao ano de 2008, e com os dados obtidos até junho de 2009 foi feita uma estimativa de julho a dezembro com base na proporção do aumento do lucro contábil de junho a dezembro de 2008.

3.2.2.1.1 IRPJ e CSLL

Para o cálculo dos impostos foram utilizados os dados fornecidos pela empresa e de julho a dezembro foi feita uma estimativa com base no crescimento do lucro contábil do mesmo período em 2008. A empresa apresentou aumento no crescimento do lucro contábil de junho para julho de 30%, de julho para agosto de 25% de agosto para setembro de 15%, de setembro para outubro de 10% de outubro para novembro de 5% e de novembro para dezembro de 13,80%.

Os tributos foram apurados utilizando o mesmo procedimento utilizado na empresa industrial. Ao lucro contábil foram adicionadas as despesas indedutíveis. O quadro 10, a seguir demonstra os cálculos do IRPJ e da CSLL do ano de 2008, de acordo com a o regime do Lucro Real.

IRPJ	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
(=) Lucro Contábil	7.172,08	6.583,55	69.457,06	87.512,25	115.093,90	141.609,95	189.526,69	242.269,73	281.256,32	313.723,35	333.454,42	379.466,55
(+) Adições	2.864,92	7.055,47	8.770,59	20.020,56	24.169,40	40.922,51	43.226,61	42.074,56	40.470,80	48.812,98	54.669,15	71.215,53
Despesas Indedutíveis	2.864,92	7.055,47	8.770,59	20.020,56	24.169,40	40.922,51	43.226,61	42.074,56	40.470,80	48.812,98	54.669,15	71.215,53
(=) Lucro Cont. Ajustado	10.037,00	13.639,02	78.227,65	107.532,81	139.263,30	182.532,46	232.753,30	284.344,29	321.727,12	362.536,33	388.123,57	450.682,08
(-) Comp. Prej. 30%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base IRPJ	10.037,00	13.639,02	78.227,65	107.532,81	139.263,30	182.532,46	232.753,30	284.344,29	321.727,12	362.536,33	388.123,57	450.682,08
(+) IRPJ 15%	1.505,55	2.045,85	11.734,15	16.129,92	20.889,50	27.379,87	34.913,00	42.651,64	48.259,07	54.380,45	58.218,54	67.602,31
(+) Adicional 10%	0,00	0,00	1.822,77	2.753,28	3.926,33	6.253,25	9.275,33	12.434,43	14.172,71	16.253,63	16.812,36	21.068,21
(=) IRPJ do Período	1.505,55	2.045,85	13.556,91	18.883,20	24.815,83	33.633,12	44.188,33	55.086,07	62.431,78	70.634,08	75.030,89	88.670,52
(-) IR Pg. Mês Ant.	0,00	1.505,55	2.045,85	13.556,91	18.883,20	24.815,83	33.633,12	44.188,33	55.086,07	62.431,78	70.634,08	75.030,89
(=) IRPJ a Pagar	1.505,55	540,30	11.511,06	5.326,29	5.932,62	8.817,29	10.555,21	10.897,75	7.345,71	8.202,30	4.396,81	13.639,63

CSSL	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
Lucro Contábil	7.172,08	6.583,55	69.457,06	87.512,25	115.093,90	141.609,95	189.526,69	242.269,73	281.256,32	313.723,35	333.454,42	379.466,55
(+) Adições	2.864,92	7.055,47	8.770,59	20.020,56	24.169,40	40.922,51	43.226,61	42.074,56	40.470,80	48.812,98	54.669,15	71.215,53
Indedutíveis	2.864,92	7.055,47	8.770,59	20.020,56	24.169,40	40.922,51	43.226,61	42.074,56	40.470,80	48.812,98	54.669,15	71.215,53
(=) Lucro Cont. Ajustado	10.037,00	13.639,02	78.227,65	107.532,81	139.263,30	182.532,46	232.753,30	284.344,29	321.727,12	362.536,33	388.123,57	450.682,08
(-) Comp. Prej. 30%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base CSSL	10.037,00	13.639,02	78.227,65	107.532,81	139.263,30	182.532,46	232.753,30	284.344,29	321.727,12	362.536,33	388.123,57	450.682,08
CSSL 9%	903,33	1.227,51	7.040,49	9.677,95	12.533,70	16.427,92	20.947,80	25.590,99	28.955,44	32.628,27	34.931,12	40.561,39
(=) CSSL do Período	903,33	1.227,51	7.040,49	9.677,95	12.533,70	16.427,92	20.947,80	25.590,99	28.955,44	32.628,27	34.931,12	40.561,39
(-) CSSL Pg. Mês Ant.	0,00	903,33	1.227,51	7.040,49	9.677,95	12.533,70	16.427,92	20.947,80	25.590,99	28.955,44	32.628,27	34.931,12
(=) CSSL a Pagar	903,33	324,18	5.812,98	2.637,46	2.855,74	3.894,22	4.519,88	4.643,19	3.364,45	3.672,83	2.302,85	5.630,27

QUADRO 10: LALUR 2008. Fonte: dados fornecidos pela empresa - adaptado pela autora

IRPJ	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
(=) Lucro Contábil	16.116,13	6.583,55	95.506,53	149.844,92	205.155,80	305.664,88	397.364,34	496.705,43	571.211,24	622.620,26	647.525,07	712.277,57
(+) Adições	1.859,78	7.055,47	4.312,65	7.809,45	15.533,59	19.540,28	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87
Despesas Inedutíveis	1.859,78	7.055,47	4.312,65	7.809,45	15.533,59	19.540,28	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87
Doações Expontaneas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Lucro Cont. Ajustado	17.975,91	41.465,41	99.819,18	157.654,37	220.689,39	325.205,16	406.716,21	506.057,30	580.563,11	631.972,13	656.876,94	721.629,44
(-) Comp. Prej. 30%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base IRPJ	17.975,91	41.465,41	99.819,18	157.654,37	220.689,39	325.205,16	406.716,21	506.057,30	580.563,11	631.972,13	656.876,94	721.629,44
(+) IRPJ 15%	2.696,39	3.129,28	14.972,88	23.648,16	33.103,41	48.780,77	61.007,43	75.908,60	87.084,47	94.795,82	98.531,54	108.244,42
(+) Adicional 10%	0,00	146,54	3.981,92	7.765,44	12.068,94	20.520,52	26.671,62	34.605,73	40.056,31	43.197,21	43.687,69	48.162,94
(=) IRPJ do Período	2.696,39	3.275,82	18.954,80	31.413,59	45.172,35	69.301,29	87.679,05	110.514,33	127.140,78	137.993,03	142.219,24	156.407,36
(-) IR Pg. Mês Ant.	0,00	2.696,39	3.275,82	18.954,80	31.413,59	45.172,35	69.301,29	87.679,05	110.514,33	127.140,78	137.993,03	142.219,24
(=) IRPJ a Pagar	2.696,39	579,43	15.678,97	12.458,80	13.758,76	24.128,94	18.377,76	22.835,27	16.626,45	10.852,26	4.226,20	14.188,13

CSSL	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
Lucro Contábil	16.116,13	6.583,55	95.506,53	149.844,92	205.155,80	305.664,88	397.364,34	496.705,43	571.211,24	622.620,26	647.525,07	712.277,57
(+) Adições	1.859,78	7.055,47	4.312,65	7.809,45	15.533,59	19.540,28	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87
Inedutíveis	1.859,78	7.055,47	4.312,65	7.809,45	15.533,59	19.540,28	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87	9.351,87
(=) Lucro Cont. Ajustado	17.975,91	41.465,41	99.819,18	157.654,37	220.689,39	325.205,16	406.716,21	506.057,30	580.563,11	631.972,13	656.876,94	721.629,44
(-) Comp. Prej. 30%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Base CSSL	17.975,91	41.465,41	99.819,18	157.654,37	220.689,39	325.205,16	406.716,21	506.057,30	580.563,11	631.972,13	656.876,94	721.629,44
CSSL 9%	1.617,83	3.731,89	8.983,73	14.188,89	19.862,05	29.268,46	36.604,46	45.545,16	52.250,68	56.877,49	59.118,92	64.946,65
(=) CSSL do Período	1.617,83	3.731,89	8.983,73	14.188,89	19.862,05	29.268,46	36.604,46	45.545,16	52.250,68	56.877,49	59.118,92	64.946,65
(-) CSSL Pg. Mês Ant.	0,00	1.617,83	3.731,89	8.983,73	14.188,89	19.862,05	29.268,46	36.604,46	45.545,16	52.250,68	56.877,49	59.118,92
(=) CSSL a Pagar	1.617,83	2.114,06	5.251,84	5.205,17	5.673,15	9.406,42	7.335,99	8.940,70	6.705,52	4.626,81	2.241,43	5.827,73

QUADRO 11: LALUR 2009. Fonte: Dados fornecidos pela empresa - adaptado pela autora

A empresa prestadora de serviços apurou R\$ 88.670,52 de IRPJ e R\$ 40.561,39 de CSLL referente ao exercício contábil de 2008, conforme dados demonstrados no quadro 10. Com a estimativa feita em 2009 a empresa apurou R\$ 156.407,36 de IRPJ e R\$ 64.946,95 de CSLL conforme dados demonstrados no quadro 11.

3.2.2.1.2 PIS E COFINS

A apuração das contribuições para o PIS e para a COFINS (item 3.4.1.3) foi elaborada através de quadros para melhor entendimento dos débitos e créditos apurados pelo método não-cumulativo. Do faturamento de vendas, serviços e devoluções de compras foram deduzidas as despesas que dão direito a créditos conforme a legislação, encontrando a base de cálculo para o PIS e a COFINS. Do valor encontrado aplica-se a alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

O quadro 12, a seguir, demonstra a apuração referente ao ano de 2008, utilizando-se o regime não-cumulativo, uma vez que está se apurando os tributos na forma do Lucro real.

LUCRO REAL													
2008	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
RECEITA BRUTA													
(+)Vendas no mercado Interno	52.353,20	26.850,40	18.031,30	34.390,10	16.061,48	47.794,68	26.857,00	22.408,29	16.163,80	28.654,36	13.565,49	211.472,06	514.602,16
(+)Vendas no mercado externo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(+)Prestação de Serviços	317.612,49	354.694,08	300.547,15	309.843,56	328.885,97	358.082,75	340.718,35	364.086,19	371.730,99	332.573,67	337.662,79	525.129,37	4.241.567,36
(+)Devolução de Compras	35,01	0,00	0,00	0,00	2.203,20	82,00	110,91	0,00	327,75	2.384,10	0,00	6.000,00	11.142,97
Subtotal	370.000,70	381.544,48	318.578,45	344.233,66	347.150,65	405.959,43	367.686,26	386.494,48	388.222,54	363.612,13	351.228,28	742.601,43	4.767.312,49
DEDUÇÕES													
(-)Dev. De Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)Venda p/Isento de Pis e Cofins	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Subtotal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CRÉDITOS A DESCONTAR													
(-)compras de insumos	139.567,63	54.910,03	48.690,84	123.341,03	196.110,61	50.407,27	153.610,13	34.098,61	129.847,99	91.313,46	81.775,93	98.929,33	1.202.602,86
(-)compra para estoque	44.500,22	23.091,34	15.326,61	29.575,49	13.812,87	40.645,48	25.514,15	19.047,05	15.355,42	24.356,21	11.395,01	2.975,68	265.595,53
(-)fretes e carretos	1.772,41	1.650,73	3.435,46	1.882,35	1.465,38	1.701,66	4.396,11	2.139,67	1.774,41	1.393,68	1.291,10	2.627,63	25.530,59
(-)água	1.378,45	686,74	634,63	643,46	1.029,24	1.192,88	642,09	916,61	724,32	1.329,07	822,91	865,63	10.866,03
(-)energia elétrica	1.804,12	2.089,29	1.643,78	1.496,19	1.557,87	1.245,46	1.323,85	1.206,73	1.629,86	1.784,47	1.384,01	1.893,36	19.058,99
(-)combustíveis e lubrificantes	27.737,73	22.112,30	26.965,17	13.421,34	19.821,95	17.916,45	19.461,84	16.404,41	19.973,07	20.159,32	24.665,75	26.863,42	255.502,75
(-)aluguéis a PJ	9.400,00	15.329,53	11.564,05	0,00	0,00	8.800,00	9.450,00	10.650,00	10.650,00	10.650,00	11.200,00	11.200,00	108.893,58
(-)Leasing	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)depreciação	6.109,09	6.109,09	6.109,09	6.109,09	6.109,09	6.109,09	6.120,00	6.169,70	6.176,97	6.176,97	6.176,97	6.176,97	73.652,12
(-)Serviços de terceiros PJ	37.792,81	55.016,43	50.886,34	45.563,42	80.885,29	83.685,36	90.415,25	59.176,84	90.095,20	144.873,99	62.611,63	118.199,40	919.201,96
Subtotal	270.062,46	180.995,48	165.255,97	222.032,37	320.792,30	211.703,65	310.933,42	149.809,62	276.227,24	302.037,17	201.323,31	269.731,42	2.880.904,41
(=) Base de Cálculo	99.938,24	200.549,00	153.322,48	122.201,29	26.358,35	194.255,78	56.752,84	236.684,86	111.995,30	61.574,96	149.904,97	472.870,01	1.886.408,08
Valor do PIS (1,65%)	1.648,98	3.309,06	2.529,82	2.016,32	434,91	3.205,22	936,42	3.905,30	1.847,92	1.015,99	2.473,43	7.802,36	31.125,73
(-)Saldo Credor Período Anterior	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo	1.648,98	3.309,06	2.529,82	2.016,32	434,91	3.205,22	936,42	3.905,30	1.847,92	1.015,99	2.473,43	7.802,36	31.125,73
Valor da COFINS (7,6%)	7.595,31	15.241,72	11.652,51	9.287,30	2.003,23	14.763,44	4.313,22	17.988,05	8.511,64	4.679,70	11.392,78	35.938,12	143.367,01
(-)retenções	8.795,03	9.263,84	7.993,40	7.837,88	9.301,03	8.939,61	7.527,74	9.297,31	9.081,61	8.872,49	8.602,14	20.180,79	115.692,87
(-)Saldo Credor Período Anterior	0,00	1.199,72	0,00	0,00	0,00	7.297,80	1.473,97	4.688,49	0,00	569,98	4.762,77	1.972,13	21.964,86
Saldo	-1.199,72	4.778,16	3.659,11	1.449,42	-7.297,80	-1.473,97	-4.688,49	4.002,25	-569,97	-4.762,77	-1.972,13	13.785,20	27.674,14

QUADRO 12: PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS 2008. Fonte: Dados fornecidos pela empresa – adaptado pela autora

Na empresa prestadora de serviços destacam-se as despesas com Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica, chegando a representar em alguns meses 47,97% do total de despesas, e despesa com combustível, que representa até 10% do total de despesas que geram direito ao aproveitamento de créditos.

O quadro 13, demonstrado a seguir, apresenta a apuração do PIS e da COFINS referente ao exercício de 2009, pelo regime do Lucro Real.

LUCRO REAL													
2009	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
RECEITA BRUTA													
(+)Vendas no mercado Interno	8.354,23	12.012,38	45.736,75	175.207,15	40.018,60	18.623,23	24.210,20	30.262,75	34.802,16	38.282,38	40.196,50	45.743,61	513.449,93
(+)Vendas no mercado externo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(+)Prestação de Serviços	359.606,98	341.153,38	445.873,99	429.964,75	413.296,76	377.539,84	490.801,79	613.502,24	705.527,58	776.080,33	814.884,35	927.338,39	6.695.570,38
(+)Devolução de Compras	41.726,13	288,12	296,12	0,00	0,00	0,00	7.051,73	7.051,73	7.051,73	7.051,73	7.051,73	7.051,73	84.620,74
Subtotal	409.687,34	353.453,88	491.906,86	605.171,90	453.315,36	396.163,07	522.063,72	650.816,72	747.381,47	821.414,44	862.132,57	980.133,73	7.293.641,06
DEDUÇÕES													
(-)Dev. De Vendas	0,00	6.900,00	0,00	164,00	0,00	0,00	1.177,33	1.177,33	1.177,33	1.177,33	1.177,33	1.177,33	14.128,00
(-)Receita de Aplic. Financeira	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Subtotal	0,00	6.900,00	0,00	164,00	0,00	0,00	1.177,33	1.177,33	1.177,33	1.177,33	1.177,33	1.177,33	14.128,00
CRÉDITOS A DESCONTAR													
(-)compras de insumos	111.261,46	54.488,60	27.035,15	26.281,07	64.640,52	43.849,53	57.004,39	71.255,49	81.943,81	90.138,19	94.645,10	107.706,12	830.249,43
(-)compra para estoque	7.101,10	10.210,52	39.333,61	148.926,08	32.014,88	14.898,58	19.368,15	24.210,19	27.841,72	30.625,89	32.157,19	32.157,19	418.845,11
(-)fretes e carretos	2.400,12	1.700,85	1.688,98	1.662,30	1.620,82	1.251,55	1.627,02	2.033,77	2.338,83	2.572,72	2.701,35	2.701,35	24.299,66
(-)água	970,53	765,65	783,12	951,82	711,59	903,65	1.174,75	1.468,43	1.688,70	1.857,57	1.950,44	1.950,44	15.176,69
(-)energia elétrica	1.894,34	1.722,64	1.536,95	1.756,26	1.789,94	1.886,70	2.452,71	3.065,89	3.525,77	3.878,35	4.072,27	4.072,27	31.654,08
(-)combustíveis e lubrificantes	26.038,12	21.414,50	24.499,98	27.292,69	21.072,18	24.989,40	32.486,22	40.607,78	46.698,94	51.368,84	53.937,28	53.937,28	424.343,20
(-)aluguéis a PJ	11.200,00	11.200,00	11.670,00	11.550,00	11.550,00	11.075,00	14.397,50	17.996,88	20.696,41	22.766,05	23.904,35	23.904,35	191.910,53
(-)Leasing	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)depreciação	6.175,15	6.178,18	6.206,67	6.206,67	6.206,67	6.204,85	8.066,31	10.082,88	11.595,31	12.754,84	13.392,59	13.392,59	106.462,71
(-)Serviços de terceiros PJ	56.723,26	56.862,44	64.185,39	77.240,76	64.542,27	221.054,10	287.370,33	359.212,91	413.094,85	454.404,33	477.124,55	477.124,55	3.008.939,75
Subtotal	223.764,08	164.543,38	176.939,85	301.867,65	204.148,87	326.113,36	423.947,37	529.934,21	609.424,34	670.366,78	703.885,11	716.946,14	5.051.881,14
(=) Base de Cálculo	185.923,26	182.010,50	314.967,01	303.140,25	249.166,49	70.049,71	96.939,02	119.705,17	136.779,79	149.870,33	157.070,13	262.010,26	2.227.631,92
Valor do PIS (1,65%)	3.067,73	3.003,17	5.196,96	5.001,81	4.111,25	1.155,82	1.599,49	1.975,14	2.256,87	2.472,86	2.591,66	4.323,17	36.755,93
(-)Crédito ref. importação	0,00	258,66	0,00	0,00	2.863,40	0,00	520,34	520,34	520,34	520,34	520,34	520,34	6.244,12
(-)Saldo Credor Período Anterior	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo	3.067,73	2.744,51	5.196,96	5.001,81	1.247,85	1.155,82	1.079,15	1.454,79	1.736,52	1.952,52	2.071,31	3.802,83	30.511,81
Valor da COFINS (7,6%)	14.130,17	13.832,80	23.937,49	23.038,66	18.936,65	5.323,78	7.367,37	9.097,59	10.395,26	11.390,15	11.937,33	19.912,78	169.300,03
(-)Crédito ref. importação	0,00	1.191,42	0,00	0,00	12.837,08	0,00	2.338,08	2.338,08	2.338,08	2.338,08	2.338,08	2.338,08	28.057,00
(-)Saldo Credor Período Anterior	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo	14.130,17	12.641,38	23.937,49	23.038,66	6.099,57	5.323,78	5.029,28	6.759,51	8.057,18	9.052,06	9.599,25	17.574,70	141.243,03
Pis e Cofins a recolher	17.197,90	15.385,89	29.134,45	28.040,47	7.347,42	6.479,60	6.108,43	8.214,30	9.793,70	11.004,58	11.670,56	21.377,52	171.754,83

QUADRO 13: PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS 2009. Fonte: dados fornecidos pela empresa – adaptado pela autora

Nos quadros 12 e 13 apresentados, relativos à apuração do PIS e da COFINS dos anos de 2008 e 2009, respectivamente, verifica-se que depois da compra de mercadoria as principais despesas da empresa são com Serviços de Terceiros Pessoa Jurídicas e Combustíveis e Lubrificantes. No ano de 2009 a empresa prestadora de serviços também teve créditos de PIS e COFINS decorrentes da importação de mercadorias da China.

3.2.2.2 Análise pelo Lucro Presumido

Neste tópico são apresentados os cálculos dos tributos pelo lucro presumido referente aos exercícios de 2008 e 2009.

3.2.2.2.1 IRPJ e CSLL

O cálculo dos tributos (itens 3.4.2.1 e 3.4.2.2) foi feito conforme a legislação vigente. Do faturamento de vendas diminuem-se as respectivas devoluções do período e aplica-se a alíquota da base de cálculo que é de 8% para o cálculo do IRPJ e 12% para o cálculo da CSLL nas vendas. Sobre o valor do faturamento de prestação de serviços aplica-se a alíquota de 32% para obter a base de cálculo. Da soma das bases encontradas aplicam-se as alíquotas dos tributos que é de 15% para o IRPJ e 9% para a CSLL. Haverá o adicional quando a base de cálculo da empresa no trimestre exceder a R\$ 60.000,00. Para cálculo do adicional diminui-se da base de cálculo o R\$ 60.000,00 e aplica-se 10%.

Os quadros 14 e 15, demonstrados a seguir, apresentam o cálculo do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido referente ao exercício de 2008 e 2009. No ano de 2009, para os meses de julho a dezembro foi utilizada a mesma estimativa utilizada para o cálculo pelo Lucro Real.

MÊS	VENDAS - (Devoluções)	SERVIÇOS	BASE CALCULO	IRPJ		CONTR. SOCIAL	
janeiro	52.353,20	317.612,49	369.965,69				TOTAL
fevereiro	26.850,40	354.694,08	381.544,48	1º TRIMESTRE	ADICIONAL IRPJ	29.068,32	1º TRIMESTRE
março	18.031,30	300.547,15	318.578,45	47.863,80	25.909,20		29.068,32
TOTAL 1º TRIM	97.234,90	972.853,72	1.070.088,62				
Base de Cálculo IRPJ	7.778,79	311.313,19	319.091,98	TOTAL	73.773,00	TOTAL	29.068,32
Base de Cálculo CSLL	11.668,19	311.313,19	322.981,38				
abril	34.390,10	309.843,56	344.233,66				TOTAL
maio	16.061,48	328.885,97	344.947,45	2º TRIMESTRE	ADICIONAL IRPJ	29.769,25	2º TRIMESTRE
junho	47.794,68	358.082,75	405.877,43	49.025,94	26.683,96		29.769,25
TOTAL 2º TRIM	98.246,26	996.812,28	1.095.058,54				
Base de Cálculo IRPJ	7.859,70	318.979,93	326.839,63	TOTAL	75.709,91	TOTAL	29.769,25
Base de Cálculo CSLL	11.789,55	318.979,93	330.769,48				
julho	26.857,00	340.718,35	367.575,35				TOTAL
agosto	22.408,29	364.086,19	386.494,48	3º TRIMESTRE	ADICIONAL IRPJ	31.710,86	3º TRIMESTRE
setembro	16.163,80	371.730,99	387.894,79	47.482,13	28.972,57		
TOTAL 3º TRIM	65.429,09	1.076.535,53	1.141.964,62				
Base de Cálculo IRPJ	5.234,33	344.491,37	349.725,70	TOTAL	76.454,70	TOTAL	31.710,86
Base de Cálculo CSLL	7.851,49	344.491,37	352.342,86				
outubro	28.654,36	332.573,67	361.228,03				TOTAL
novembro	13.565,49	337.662,79	351.228,28	4º TRIMESTRE	ADICIONAL IRPJ	37.166,41	4º TRIMESTRE
dezembro	211.472,06	525.129,37	736.601,43	60.421,86	34.281,24		
TOTAL 4º TRIM	253.691,91	1.195.365,83	1.449.057,74				
Base de Cálculo IRPJ	20.295,35	382.517,07	402.812,42	TOTAL	94.703,10	TOTAL	37.166,41
Base de Cálculo CSLL	30.443,03	382.517,07	412.960,09				
TOTAL	514.602,16	4.241.567,36	4.756.169,52	IRPJ DO ANO	320.640,71	CSLL NO ANO	127.714,84

QUADRO 14: APURAÇÃO IRPJ e CSLL LUCRO PRESUMIDO 2008. Fonte: dados fornecidos pela empresa – adaptado pela autora

2009/MÊS	VENDAS - (DEVOLUÇÕES)	SERVIÇOS	BASE CALCULO	IRPJ		CONTR. SOCIAL	
janeiro	8.354,23	359.606,98	367.961,21	1º TRIMESTRE		1º TRIMESTRE	TOTAL
fevereiro	5.112,38	341.153,38	346.265,76	IRPJ	ADICIONAL IRPJ	33.662,47	1º TRIMESTRE
março	45.736,75	445.873,99	491.610,74	55.748,89	31.165,93		33.662,47
TOTAL 1º TRIM	59.203,36	1.146.634,35	1.205.837,71	TOTAL	86.914,82	TOTAL	33.662,47
Base de Cálculo IRPJ	4.736,27	366.922,99	371.659,26				
Base de Cálculo CSLL	7.104,40	366.922,99	374.027,40				
abril	175.043,15	429.964,75	605.007,90	2º TRIMESTRE		2º TRIMESTRE	TOTAL
maio	40.018,60	413.296,76	453.315,36	IRPJ	ADICIONAL IRPJ	37.682,88	2º TRIMESTRE
junho	18.623,23	377.539,84	396.163,07	61.402,68	34.935,12		37.682,88
TOTAL 2º TRIM	233.684,98	1.220.801,35	1.454.486,33	TOTAL	96.337,81	TOTAL	37.682,88
Base de Cálculo IRPJ	18.694,80	390.656,43	409.351,23				
Base de Cálculo CSLL	28.042,20	390.656,43	418.698,63				
julho	24.210,20	490.801,79	515.011,99	3º TRIMESTRE		3º TRIMESTRE	TOTAL
agosto	30.262,75	613.502,24	643.764,99	IRPJ	ADICIONAL IRPJ	53.087,32	3º TRIMESTRE
setembro	34.802,16	705.527,58	740.329,74	56.109,75	52.628,81		53.087,32
TOTAL 3º TRIM	89.275,11	1.809.831,61	1.899.106,72	TOTAL	108.738,56	TOTAL	53.087,32
Base de Cálculo IRPJ	7.142,01	579.146,11	586.288,12				
Base de Cálculo CSLL	10.713,01	579.146,11	589.859,13				
outubro	38.282,38	776.080,33	814.362,71	4º TRIMESTRE		4º TRIMESTRE	TOTAL
novembro	41.727,79	814.884,35	856.612,14	IRPJ	ADICIONAL IRPJ	74.022,16	4º TRIMESTRE
dezembro	58.418,91	927.338,39	985.757,30	122.539,70	75.693,13		74.022,16
TOTAL 4º TRIM	138.429,08	2.518.303,07	2.656.732,15	TOTAL	198.232,83	TOTAL	74.022,16
Base de Cálculo IRPJ	11.074,33	805.856,98	816.931,31				
Base de Cálculo CSLL	16.611,49	805.856,98	822.468,47				
TOTAL	520.592,52	6.695.570,38	7.216.162,91	IRPJ NO ANO	490.224,01	CSLL NO ANO	198.454,83

QUADRO 15: APURAÇÃO IRPJ e CSLL LUCRO PRESUMIDO 2009. Fonte: dados fornecidos pela empresa – adaptado pela autora

A empresa apurou R\$ 320.640,71 de IRPJ e R\$ 127.714,84 de CSLL referente ao exercício de 2008. No ano de 2009 com os dados fornecidos até junho e pela estimativa feita de julho a dezembro, a empresa apurou R\$ 490.224,01 de IRPJ e R\$ 198.454,83 de CSLL.

3.2.2.2.2 PIS e COFINS Lucro Presumido

A base de cálculo do PIS e da COFINS apura-se através da soma do faturamento da empresa com vendas e prestação de serviços, diminuindo-se as devoluções. Da base de cálculo encontrada aplicam-se as alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, chegando ao valor da contribuição apurada, desse valor é possível descontar o valor retido em notas fiscais. Foi utilizado o mesmo método aplicado ao estudo de caso da empresa com atividade industrial, foram transcritos para planilhas os dados fornecidos pela empresa de janeiro de 2008, até junho de 2009. De julho a dezembro de 2009, foi feita uma estimativa com os mesmos percentuais utilizados na apuração dos tributos com base no lucro real.

O quadro 16, a seguir, apresenta a apuração do PIS e da COFINS referentes aos anos de 2008 e 2009, pelo regime do Lucro Presumido.

2008/MÊS	BASE DE CÁLCULO	PIS	COFINS	2009/MÊS	BASE DE CÁLCULO	PIS	COFINS
JANEIRO	369.965,69	2.404,78	11.098,97	JANEIRO	367.961,21	2.391,75	11.038,84
FEVEREIRO	381.544,48	2.480,04	11.446,33	FEVEREIRO	346.265,76	2.250,73	10.387,97
MARÇO	318.578,45	2.070,76	9.557,35	MARÇO	491.610,74	3.195,47	14.748,32
ABRIL	344.233,66	2.237,52	10.327,01	ABRIL	605.007,90	3.932,55	18.150,24
MAIO	344.947,45	2.242,16	10.348,42	MAIO	453.315,36	2.946,55	13.599,46
JUNHO	405.877,43	2.638,20	12.176,32	JUNHO	396.163,07	2.575,06	11.884,89
JULHO	367.575,35	2.389,24	11.027,26	JULHO	443.387,34	2.882,02	13.301,62
AGOSTO	386.494,48	2.512,21	11.594,83	AGOSTO	643.764,99	4.184,47	19.312,95
SETEMBRO	387.894,79	2.521,32	11.636,84	SETEMBRO	740.329,74	4.812,14	22.209,89
OUTUBRO	361.228,03	2.347,98	10.836,84	OUTUBRO	814.362,71	5.293,36	24.430,88
NOVEMBRO	351.228,28	2.282,98	10.536,85	NOVEMBRO	856.612,14	5.567,98	25.698,36
DEZEMBRO	736.601,43	4.787,91	22.098,04	DEZEMBRO	985.757,30	6.407,42	29.572,72
TOTAL	4.756.169,52	30.915,10	142.685,09	TOTAL	7.144.538,26	46.439,50	214.336,15

QUADRO 16: PIS E COFINS CUMULATIVOS 2008 e 2009. Fonte: dados fornecidos pela empresa – adaptado pela autora

A empresa prestadora de serviço apurou no ano de 2008 R\$ 30.915,10 de PIS e R\$ 142.685,09 de COFINS, e R\$ 46.439,50 de PIS e R\$ 214.336,15 de COFINS em 2009.

3.2.2.2.3 Análise dos dados da empresa prestadora de serviços

Neste tópico são demonstradas as análises pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real da empresa prestadora de serviços.

Os quadros 17 e 18 demonstram o total dos tributos apurados para a empresa prestadora de serviços referentes aos anos de 2008 e 2009.

Análise 2008		
	Lucro Real	Lucro Presumido
IRPJ	88.670,52	320.640,71
CSLL	40.561,39	127.714,84
PIS	31.125,73	30.915,10
COFINS	143.367,01	142.685,09
TOTAL	303.724,65	621.955,74

QUADRO 17: Lucro Real x Lucro Presumido 2008.
Fonte: Elaborado pela autora - dados fornecidos pela empresa

Análise 2009		
	Lucro Real	Lucro Presumido
IRPJ	156.407,36	490.224,01
CSLL	64.946,65	198.454,83
PIS	30.511,81	46.439,50
COFINS	141.243,03	214.335,15
TOTAL	393.108,85	949.454,49

QUADRO 18: Lucro Real x Lucro Presumido 2009.
Fonte: Elaborado pelo autora - dados fornecidos pela empresa

Analisando os quadros apresentados referentes ao exercício de 2008, verifica-se que a apuração do PIS e da COFINS pelo método cumulativo é mais vantajosa para a empresa prestadora de serviços. Como a empresa não tem apenas esses dois tributos deve-se verificar o valor do IRPJ e da CSLL também. Conforme os dados analisados, verifica-se que, mesmo pagando mais PIS e COFINS pelo método não-cumulativo é viável para a empresa permanecer com o regime de apuração pelo Lucro Real porque o valor do IRPJ e da CSLL apurados pelo Lucro Real é menor do que o apurado pelo Lucro Presumido. No total do ano a empresa apurou R\$ 621.955,74 de tributos a pagar com a apuração feita pelo lucro presumido e R\$ 303.724,65 com a apuração feita pelo Lucro Real.

No exercício de 2009 verifica-se que a empresa paga mais valores maiores de todos os tributos pelo método cumulativo, na análise final dos dados com o IRPJ e a CSLL torna-se mais vantajoso para a empresa o recolhimento desses tributos pelo regime de apuração pelo Lucro Real.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo verificar se a aplicação do PIS e da COFINS não-cumulativos pode gerar maior ou menor ônus tributário para uma empresa industrial e uma prestadora de serviços, ambas de componentes eletrônicos.

Com os conhecimentos adquiridos no decorrer deste trabalho é possível comentar que as contribuições para o PIS e para a COFINS não-cumulativos oneram mais o contribuinte caso ele não tenha valores consideráveis de custos e despesas que possam ser aproveitadas como crédito para abatimento do imposto conforme o permitido na legislação.

O regime não-cumulativo exige que as empresas mantenham sempre controle interno dos créditos a que elas têm direito ao aproveitamento para evitar que a empresa pague mais do que realmente deve para o fisco.

Com a análise dos dados apresentadas no trabalho foi possível identificar que para a empresa industrial, a opção pela apuração do PIS e da COFINS pela forma não-cumulativa trouxe uma redução nas contribuições devidas, devido ao aproveitamento de créditos referentes à importação de mercadoria e outras despesas de valores consideráveis que a empresa tem todos os meses como combustíveis e lubrificantes e serviços de terceiros pessoa jurídica. Nos dois anos analisados verifica-se que a opção pelo Lucro Real é mais vantajosa para a empresa.

Para a empresa prestadora de serviços, com o estudo pela não-cumulatividade verificou-se que a empresa optando pelo pagamento através do regime não-cumulativo apurou valores maiores de PIS e COFINS a pagar no ano de 2008, porém em 2009 os valores apurados foram menores do que pelo método cumulativo. Os valores apurados de IRPJ e CSLL apurados são consideravelmente menores do que a apuração pelo Lucro Real nos dois anos, o que faz a empresa continuar a opção de apuração dos tributos pelo Lucro Real.

Com o estudo realizado nas duas empresas foi verificada a importância de se ter um auxílio gerencial verificando quais as melhores maneiras de onerar menos a empresa.

O estudo da aplicação do PIS e da COFINS como forma de ferramenta gerencial mostrou que sempre se deve avaliar os quatro tributos incidentes sobre o faturamento da empresa, e não só o IRPJ e a CSLL, pois a diferença encontrada foi de grande relevância sendo que a diferença do PIS e da COFINS apurados pelo Lucro Presumido para Lucro Real na empresa industrial alcançou o total de R\$ 52.200,90 em 2008 e R\$ 280.609,95 em 2009.

Ou seja, a empresa pagaria a mais caso optasse pela tributação com base no Lucro Presumido.

O objetivo geral deste trabalho, que foi a verificação do impacto causado pela aplicação do regime de apuração não-cumulativo do PIS e da COFINS em uma indústria e em uma prestadora de serviços de componentes eletrônicos, foi atingido, pois foi constatado com a análise dos dados que a aplicação do regime não-cumulativo para ambas as empresas diminui o ônus tributário.

Para a realização de futuros trabalhos relacionados ao tema em questão, recomenda-se um estudo de caso em uma empresa apenas comercial, já que este trabalho restringe-se à empresa industrial e à empresa prestadora de serviços.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BEUREN, Ilse Maria. Como Elaborar trabalhos Monográficos e contabilidade: teoria e prática. In LOGARAY, André Andrade, Raupp, Fabiano Maury; Souza, Aurélio Batista; Colauto, Romualdo Douglas; Portiion, Rosimere Alves de; Beuren, Ilse Maria (org.). 3ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. Brasília 5 de outubro de 1.988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 – **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 20 de 15 de dezembro de 1998 - **Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 11 de 21 de fevereiro de 1996 – **Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/.../1996/insrf01196.htm>> Acesso em: 01 de fev. de 2010.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 28 de 13 de junho de 1978 - **Aprova modelo e estabelece normas de escrituração do livro de apuração do lucro real. (LALUR)**- Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/indexsearch.php?PID=5279>> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 93 de 24 de dezembro de 1997 - **Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf09397.htm>> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 104 de 24 de agosto de 1998 - **Estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa**. Disponível

em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in10498.htm>> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 390 de 30 de janeiro de 2004 - **Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.** Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in3902004.htm>> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal nº 404 de 12 de março de 2004 - **Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências.** Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Lei complementar nº 07 de 07 de set. de 1970 - **Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp07.htm>> Acesso em: 20 de fev. de 2010.

BRASIL. Lei complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1971 - **Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm> Acesso em: 20 de fev. de 2010.

BRASIL. Lei nº 8.137 de 27 de Dezembro de 1990 – **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L8137.htm>> Acesso em 02 de fev. 2010.

BRASIL. Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995 - **Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8981.htm> Acesso em: 19 de set. 2009.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 - **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 20 de set. de 2009.

BRASIL. Lei nº 9.065 de 20 de junho de 1995 - **Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9065.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995 - **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996 - **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras**

providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998 - **Altera a Legislação Tributária Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002 - **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Lei nº 10.833 de 20 de dezembro de 2003 - **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003 - **Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm> Acesso em: 20 de set. 2009.

BRASIL. Lei nº 10.865/2004 de 30 de abril de 2004 - **Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.** Disponível em:< <http://www.receita.gov.br/Legislacao/Leis/2004/lei10865.htm>> Acesso em: 20 de fev. de 2010.

BRASIL. Lei nº 11.727 de 23 de junho de 2008 - **Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm#art17 Acesso em: 22 de fev. de 2010.

BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002- **Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos**

para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:< <http://www.receita.gov.br/legislacao/MPs/2002/mp66.htm>> Acesso em 02 de fev. de 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CERVO, Amado L.; Bervian, P. A. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em Ciências Humanas e Sociais**. 5. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FIGUEIREDO, Marcelo. **Teoria Geral do Estado**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. 31 ed. São Paulo: IR Publicações, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

JUCIUS, Michael James; Schlender, William E. **Introdução a Administração: elementos da ação administrativa**. São Paulo: Atlas, 1976.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: Imposto de Renda das Empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES DE SÁ, Ana Maria. **Bases do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Tecnoprint Ltda, 1981.

MACHADO, Hugo de Brito et al. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Impostos e Contribuições Federais: Sistemática, Doutrina e Jurisprudência**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação Científica: a prática de fichamentos, resumos, resenhas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Não-Cumulatividade do Pis/Pasep e da Cofins**. São Paulo: 1 Ed. Thompson, 2004.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual da Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 2ed. São Paulo: Atlas, 1989.

VARGAS, Jorge de Oliveira. **Direito Tributário Roteiro de Estudos**. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2001.