

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

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA UMA EMPRESA DE  
DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE: COMPARAÇÃO DA MELHOR FORMA  
DE TRIBUTAÇÃO ENTRE O SIMPLES NACIONAL E O LUCRO PRESUMIDO**

**RAFAEL NUNES VIEIRA**

**Florianópolis  
2007**

**RAFAEL NUNES VIEIRA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA UMA EMPRESA DE  
DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE: COMPARAÇÃO DA MELHOR FORMA  
DE TRIBUTAÇÃO ENTRE O SIMPLES NACIONAL E O LUCRO PRESUMIDO**

Monografia apresentada a Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Dra. Maria Denize Henrique Casagrande

**Florianópolis  
2007**

**RAFAEL NUNES VIEIRA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA UMA EMPRESA DE  
DESENVOLVIMENTO DE SOFTWARE: COMPARAÇÃO DA MELHOR FORMA  
DE TRIBUTAÇÃO ENTRE O SIMPLES NACIONAL E O LUCRO PRESUMIDO**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados:

---

Prof<sup>ª</sup>. Dra. Elisete Dahmer Pfitscher  
Coordenador de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

---

Prof<sup>ª</sup>. Dra. Maria Denize Henrique Casagrande (Orientadora)  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Prof<sup>ª</sup>. Msc. Alexandre Zoldan da Veiga  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

---

Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

**Florianópolis, 28 de novembro de 2007.**

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, Adilson e Lea e a minha irmã, Fernanda por todo amor, carinho e dedicação e a todos os meus familiares que sempre me apoiaram.

A minha mulher Cristiane, ao qual muitas vezes deixei de dar atenção necessária, mas apesar disso, sempre esteve presente me apoiando e incentivando com paciência, amor, carinho e compreensão.

Aos meus colegas de graduação, Hudson Vieira, Juliano Soares e há tantos outros que me ajudaram no decorrer do curso, em especial a minha prima “menina nota 10”, Joice de Souza, que foi fundamental para a minha formação, não só pelos trabalhos “feitos juntos” e pelo fornecimento de materiais de aula de forma detalhada, mas também por ser uma professora e minha companheira, o meu infinito agradecimento.

A minha orientadora professora Maria Denize, por ter me aceitado como orientando, pelos conselhos e apoio.

Aos sócios proprietários da MK Serviços Contábeis, Aloisio dos Santos e Jacy Gubert, que me ajudaram na realização deste trabalho, além de contribuírem para meu crescimento profissional e pessoal.

A Universidade Federal de Santa Catarina, aos demais professores e a todos que de alguma forma colaboraram, direta ou indiretamente, para a minha formação acadêmica.

## RESUMO

VIEIRA, Rafael Nunes. **Planejamento tributário para uma empresa de desenvolvimento de software**: comparação da melhor forma de tributação entre o simples nacional e o lucro presumido. 2007. 59 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

Este trabalho tem como objetivo analisar e identificar a forma de tributação mais vantajosa para uma empresa desenvolvedora de software, entre o lucro presumido e o simples nacional. A Lei Complementar nº 123/2006 instituiu o simples nacional, que através de seu inciso XXII do § 1º art. 17, passou a permitir a escolha a essa opção tributária a empresas com atividade de desenvolvimento de software, revogando a Lei nº 9.317/96 (Simples Federal) que na oportunidade não permitia o enquadramento a essa atividade. Diante disso, nasceu a necessidade de fazer um planejamento tributário para analisar se essa opção tributária será a mais adequada à empresa em estudo. Foi utilizada a pesquisa do tipo descritiva na forma de um estudo de caso, utilizando-se como base relatórios contábeis obtidos da empresa em estudo. Na fundamentação teórica foram expostos conceitos básicos e considerações sobre o planejamento tributário, tributos e as formas de tributação existentes na legislação do país: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional. No estudo de caso foram apurados os tributos pelo lucro presumido e pelo simples nacional com base no exercício fiscal de 2007, sendo que a parte referente a tributos do simples nacional entrou em vigor em 01/07/2007, mas para fins de apuração e comparação com o lucro presumido utilizou-se o ano inteiro de 2007. Posteriormente, verificou-se que a opção menos onerosa para a empresa estudada foi o simples nacional.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Simples Nacional. Lucro Presumido.

## ABSTRACT

VIEIRA, Rafael Nunes. **Planejamento tributário para uma empresa de desenvolvimento de software**: comparação da melhor forma de tributação entre o simples nacional e o lucro presumido. 2007. 59 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

This work has as objective to analyze and to identify the form of more advantageous taxation for a company of software development, between the presumed profit and the simple national. The Complementary Law nº 123/2006 instituted the simple national, that through its interpolated proposition XXII of § 1º art. 17, the companies with activity of software development started to allow to the choice to this option tributary, revoking the Law nº 9,317/96 (Simple Federal) that in the chance she did not allow the framing to this activity. Ahead of this, the necessity was born to make a planning tributary to analyze if this option tax will be adjusted to the company in study. The research of the descriptive type in the form of a case study was used, using itself as base gotten countable reports of the company in study. In the theoretical recital basic concepts and considerations on the planning had been displayed tributary, tributes and the existing forms of taxation in the legislation of the country: real profit, presumed profit and simple national. In the case study the tributes for the presumed profit and simple national on the basis of the fiscal exercise of 2007 had been refined, being that simple national entered in use in 01/07/2007, but for ends of verification and comparison with the presumed profit the entire year of 2007 was used. Later, it was verified that the option less onerous for the studied company was the simple national.

Word-key: Planning Tributary. Simple National. Presumed Profit.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificação dos tributos .....	18
Quadro 2 – Classificação dos impostos por categoria e entes federativos.....	20
Quadro 3 – Alíquotas do Simples Nacional dos anexos I ao IV .....	32
Quadro 4 – Percentuais de Presunção e Alíquotas do IRPJ e da CSLL .....	36
Quadro 5 – Percentuais de presunção do IRPJ no lucro arbitrado .....	45
Quadro 6 – Coeficientes aplicados para receita bruta não conhecida do IRPJ e CSLL .....	46
Quadro 7 – Faturamento de 2007 .....	49
Quadro 8 – Apuração de PIS e COFINS pelo lucro presumido em 2007.....	50
Quadro 9 – Apuração do IRPJ pelo lucro presumido em 2007.....	51
Quadro 10 – Apuração da CSLL pelo lucro presumido em 2007 .....	52
Quadro 11 – Apuração do ISS.....	53
Quadro 12 – Apuração do INSS pelo lucro presumido em 2007 .....	53
Quadro 13 – Total de tributos pelo lucro presumido em 2007.....	54
Quadro 14 – Cálculo do fator (r) .....	55
Quadro 15 – Apuração do simples nacional em 2007 .....	56
Quadro 16 – Apuração do INSS pelo lucro presumido em 2007 .....	57
Quadro 17 – Total de tributos pelo simples nacional em 2007 .....	57
Quadro 18 – Comparação dos tributos a recolher: lucro presumido x simples nacional em 2007 .....	58
Quadro 19 – Comparação por tributos em 2007.....	58

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF/1988	Constituição Federal/1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CNAE	Código Nacional de Atividades Econômicas
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
COFINS	Contribuição para Financiamento de Seguridade Social
COSIT	Coordenador-geral do Sistema de Tributação
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CREA	Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento Único de Arrecadação
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto sobre Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física



IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transmissão <i>Inter Vivos</i>
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa <i>Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
Nº	Número
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SAT	Seguro de Acidente de Trabalho
SESCON	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
SINDUSCON	Sindicato da Indústria da Construção Civil
SRF	Secretaria da Receita Federal
SRP	Secretaria da Receita Previdenciária

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
1.1 Tema e problema.....	10
1.2 Objetivos.....	11
1.3 Justificativa.....	12
1.4 Metodologia.....	12
1.5 Delimitações da pesquisa .....	13
1.6 Estrutura do trabalho.....	13
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>15</b>
2.1 Planejamento tributário .....	15
2.2 Tributos .....	16
2.2.1 Impostos .....	19
2.2.2 Taxas .....	20
2.2.3 Contribuições de melhoria.....	22
2.2.4 Empréstimos compulsórios.....	23
2.2.5 Contribuições sociais.....	23
2.3 Formas de tributação .....	24
2.3.1 Simples Nacional .....	25
2.3.2 Lucro presumido .....	33
2.3.3 Lucro real.....	38
2.3.4 Lucro arbitrado.....	43
<b>3 ESTUDO DE CASO.....</b>	<b>48</b>
3.1 Apresentação da empresa .....	48
3.2 Apuração dos tributos pelo lucro presumido.....	49
3.3 Apuração dos tributos pelo simples nacional .....	54
3.4 Análise dos resultados.....	57
<b>4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>59</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>60</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Tema e problema

No Brasil, a pesada carga tributária representa uma fatia considerável dos custos das empresas, comprometendo cada vez mais o desempenho e o seu tempo de permanência no mercado.

Diante disso, o planejamento tributário é extremamente importante para a continuidade e competitividade da empresa, ao buscar alternativas legais para possibilitar o menor custo tributário possível dependendo de sua opção tributária ou outra que se possa enquadrar.

Cabe ao contador, observar as limitações previstas em lei, estar atento a toda e qualquer mudança da legislação, saber a melhor forma de tributação e formas legítimas para suas operações.

O planejamento tributário deve ser visto como indispensável redutor de custos e como arma essencial na competitividade e sobrevivência das empresas, levando a maximização do lucro e dos retornos investidos.

Há tempos se discute a respeito da carga tributária que é de fato excessiva no Brasil e com diversas leis e regulamentos sendo constantemente alterados.

O controle e gerenciamento das obrigações tributárias não podem ser mais deixados de lado ou considerados como necessidade cotidiana, mas sim algo estratégico nas empresas. O alto custo tributário existente em nosso país pode ser minimizado por um bom planejamento tributário visando toda e qualquer atitude legal para a diminuição das obrigações tributárias.

Em 01/01/1997 entrou em vigor a Lei nº 9.317/96, instituindo a Lei das Microempresas (ME) e das Empresas de Pequeno Porte (EPP) “SIMPLES”, também conhecido como Simples Federal, uma nova opção tributária que simplificou numa única guia o recolhimento de tributos federais, com alíquotas reduzidas e dispensando o recolhimento do INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) patronal, SAT (Seguro de Acidente de Trabalho) e terceiros sobre a folha de salários.

O Simples foi alvo de críticas por abranger apenas tributos federais (PIS – Programa de Integração Social, COFINS – Contribuição para Financiamento de Seguridade Social, IPI –

Imposto sobre Produtos Industrializados, IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), não abrangendo tributos estaduais e municipais. Outra questão bastante discutida foi a restrição a grande maioria das empresas prestadoras de serviços a opção ao Simples, restringindo inclusive, a atividade de desenvolvimento de software por razões que a Receita Federal a classifica como atividade regulamentada.

Com a instituição da Lei Complementar (LC) nº 123/2006, inciso XXII do § 1º do art. 17, as empresas com atividade de desenvolvimento de software (que antes não poderiam ser enquadradas pelo Simples Federal conforme mencionado no parágrafo anterior) passaram a optar pelo simples nacional. Com base nisso, o tema a ser desenvolvido neste trabalho é evidenciar a melhor forma de tributação entre o simples nacional e o lucro presumido, levando-se em conta um planejamento tributário em uma empresa desenvolvedora de software.

Nesse sentido a pergunta é: *Qual será a opção tributária mais vantajosa para uma empresa desenvolvedora de software, Lucro Presumido ou Simples Nacional?*

## 1.2 Objetivos

O objetivo geral deste trabalho é apresentar um planejamento em uma empresa desenvolvedora de software, visando analisar e identificar aos empresários e/ou sócios-administradores a melhor opção tributária entre continuar como Lucro Presumido ou alterar para simples nacional.

Com base no objetivo geral, pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar e analisar as formas de tributação: lucro presumido e simples nacional;
- Identificar a melhor forma tributária para uma empresa desenvolvedora de software, proporcionando, ao empresário desse segmento, verificar se é vantajoso à adoção do simples nacional ou continuar o enquadramento como Lucro Presumido; e
- Demonstrar uma simulação tributária em que será mensurado o ganho ou perda real se uma empresa desenvolvedora de software alterar sua forma de tributação de Lucro Presumido para simples nacional.

### 1.3 Justificativa

Os empresários e gestores de negócios não têm conhecimento técnico necessário sobre tributos e suas particularidades na legislação que possa trazer algum benefício a sua empresa. O planejamento tributário assume um papel de extrema importância diante a competitividade do mercado e para a continuidade da empresa.

Cabe aos contadores, buscarem formas lícitas e menos onerosas para reduzir os gastos com tributos, devendo estar atentos a toda e qualquer mudança na legislação.

A escolha e interesse do tema deste estudo de caso para elaboração da monografia, surgiu em decorrência da mudança de legislação do Simples. A LC nº 123 de 14/12/2006 instituiu o simples nacional, vigorando a partir de 01/01/2007 e a parte relacionada a tributos a partir de 01/07/2007. Por meio do inciso XXII do § 1º do art. 17, passou a permitir a escolha a essa opção tributária a empresas com atividade de desenvolvimento de software, revogando a Lei nº 9.317/96 que na oportunidade não permitia o enquadramento nessa opção tributária a atividade mencionada acima. Diante disso, nasce a necessidade de fazer um planejamento tributário para analisar se essa opção tributária será a mais adequada à empresa em estudo.

### 1.4 Metodologia

A metodologia utilizada neste trabalho quanto aos objetivos foi a pesquisa descritiva. Segundo Gil (1999, p. 44) as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis. [...] utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados”.

Quanto aos procedimentos, foi empregado a pesquisa do tipo estudo de caso, onde foram coletados dados de uma empresa desenvolvedora de software, utilizando-se como base seus relatórios contábeis.

De acordo com Beuren e Raupp (2004, p. 84) o estudo de caso “é preferido pelos pesquisadores que desejarem aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico. [...] o pesquisador tem a oportunidade de verificar *in loco* os fenômenos a serem

pesquisados, podendo ser de grande valia quando bem aproveitado”. No caso deste estudo é de grande importância saber uma forma de tributação menos onerosa para a empresa citada acima, visto que em virtude da LC nº 123/2006, a empresa poderá optar também pelo do simples nacional ou continuar como lucro presumido.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é caracterizada como quantitativa. Conforme Beuren e Raupp (2004, p. 93) “a abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos”.

### **1.5 Delimitações da pesquisa**

O presente trabalho será realizado em uma empresa no ramo de atividade de desenvolvimento de software, ao qual se pretende avaliar a melhor forma de tributação entre lucro presumido e simples nacional, levando-se em consideração a legislação vigente até 19 de novembro de 2007 e também a regulamentação da lei, que por decreto presidencial, institui o Comitê Gestor do simples nacional que irá gerir o simples nacional.

Os resultados obtidos nesta pesquisa são aplicáveis somente na empresa em estudo, podendo servir apenas como parâmetro a outras empresas de desenvolvimento de software.

Outra limitação refere-se ao fato de que foram estimados os faturamentos dos meses de novembro e dezembro de 2007, servindo apenas como base de referência para os cálculos de tributação pelo lucro presumido e simples nacional.

### **1.6 Estrutura do trabalho**

Este trabalho é composto por quatro capítulos. O primeiro apresenta o tema e o problema da pesquisa. Em seguida são fixados os objetivos geral e específicos, seguido da justificativa, da metodologia, das limitações e da estrutura do trabalho.

O segundo capítulo refere-se a fundamentação teórica, apresentando-se conceitos básicos e considerações sobre o planejamento tributário. Em seguida, são conceituados os tributos e suas espécies e, por último, são abordados as formas de tributação presentes na

legislação.

O terceiro capítulo refere-se ao estudo de caso em uma empresa desenvolvedora de software. Primeiramente, apresenta-se a empresa e, posteriormente, são feitas apurações pelo lucro presumido e pelo simples nacional, além da análise da apuração dos tributos.

O quarto capítulo finaliza o trabalho com a conclusão do estudo e com as recomendações para futuros trabalhos.

Por fim, têm-se as referências, onde são listados todas as fontes citadas neste trabalho.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Planejamento tributário

Com a alta competitividade do mercado, as empresas necessitam efetuar seus planejamentos em relação aos seus desembolsos com tributos, pois o controle desses gastos está diretamente ligado a sua rentabilidade, lucratividade e existência. Assim, o planejamento tributário busca alternativas legais que visam a economia com o desembolso com tributos. Segundo Domingues (2000), planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais.

A ausência de planejamento tributário nas empresas as deixa em desvantagem em relação a seus concorrentes, devido a grande competitividade do mercado, onde sua lucratividade fica comprometida pela elevada carga tributária, chegando em alguns casos, a comprometer o patrimônio. Há também muitos casos em que as empresas ficam prejudicadas pela falta de planejamento tributário, como: recolher tributos além do que é de fato sua obrigação, opção tributária que não é apropriada a sua atividade e faturamento, incentivos fiscais ao qual possa ter direito, brechas legais que permitem diminuir o pagamento de tributos, dentre outros.

Para que seja aplicado o planejamento tributário é preciso profissionais que dominem e que tenham um conhecimento técnico abrangente sobre a legislação tributária. Surge então a importância da contabilidade no processo de planejamento tributário. Oliveira (2005, p. 185) exalta:

Em virtude da grande maioria dos tributos ter sua base de cálculo apoiada em valores determinados pela contabilidade, o profissional dessa área, com o tempo, torna-se um grande conhecedor das práticas de arrecadação e do funcionamento dos tributos, podendo ter participação relevante no planejamento tributário. [...] a valorização do profissional da contabilidade pela classe empresarial passa necessariamente pela mudança de atitude. Na medida do possível, ele deve extrapolar os serviços que lhe são confiados, oferecendo caminhos para a diminuição de custos. Assim, por meio desse procedimento, passa a ser peça cada vez mais importante na busca do objetivo principal das empresas: o lucro.

Para que o planejamento seja bom e eficaz é essencial que haja a integração e o comprometimento de todas as pessoas e departamentos da empresa.



Para Andrade Filho (2005, p. 649):

O bom planejamento tributário é aquele que é pensado e conduzido segundo as particularidades de cada caso e é implementado com máximo cuidado e zelo, é aquele em que declarações são feitas de forma direta e os fatos são “as claras, sem meias palavras; em que os documentos de suporte são cuidadosamente preparados e os registros contábeis fazem espelhar os fatos acontecidos de forma analítica, passo a passo.

Oliveira (2005, p. 183) complementa “o estudo e a análise das alternativas de redução do custo tributário passam pelo convencimento de todos os sujeitos que tenham ligação direta ou indireta com o funcionamento da empresa”.

Diante das alternativas legais para minimização do impacto tributário, há de se esclarecer que o planejamento tributário terá que ser feito mediante meios e instrumentos legítimos, ou seja, de maneira lícita e dentro da lei, a chamada elisão fiscal ou economia legal. Segundo Higuchi (2007, p. 660) elisão fiscal “é a prática do ato, com total observância de leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos. Trata-se de planejamento tributário para a economia de tributos”. Segundo esse conceito Oliveira (2005, p. 172) conclui que “o contribuinte tem o direito de estruturar seu negócio da melhor maneira que lhe pareça, procurando reduzir os custos empresariais. Se a forma adotada é jurídica e lícita, cabe a fazenda pública respeitá-la”.

## 2.2 Tributos

Como a expressão planejamento tributário vem de economia, redução, transferência ou postergação legalmente dos ônus dos tributos, há de se deixar claro algumas considerações sobre tributos e as suas espécies.

O art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) estabelece o conceito de tributo como “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 compreensão de cada um dos elementos que compõem a definição de tributo, segue a análise de Oliveira (2005, p. 53):

- Tributo é a prestação pecuniária, pois o conceito legal exclui qualquer prestação que não seja representada por dinheiro. [...] Só a lei pode obrigar o contribuinte a pagar tributo em moeda corrente do País ou em outra unidade traduzível em moeda.

- O tributo é compulsório, pois a obrigatoriedade faz parte de sua essência. [...] O tributo decorre de uma relação de soberania do Estado que lhe permite exigir de todos aqueles que praticaram o fato gerador, independentemente da vontade.
- A criação ou instituição de um tributo depende exclusivamente da lei, não sendo admitidas outras maneiras de criá-lo.
- Que o tributo não constitua sanção de ato lícito, significa que a hipótese de incidência depende da prática de atos lícitos.
- A cobrança do tributo é uma atividade privada da administração pública que não pode ser exercida por nenhuma outra pessoa. Além disso, há de ser vinculada, ou seja, a administração pública deverá agir estritamente conforme a lei e não segundo seus critérios de conveniência e oportunidade.

Cassone (2006, p. 61-62) complementa mais um elemento em que tributo “seja receita pública – são as exações tributárias que denominamos de tributos “fiscais” ou “tradicionais” [...] para que algo seja tributo, é preciso que seja antes receita publica”.

Os tributos são uma das formas utilizadas pelo governo para arrecadar os recursos financeiros necessários para que o Estado desempenhe regularmente suas funções primordiais, afim de desenvolver suas atividades e satisfazer as necessidades públicas.

O tributo, conforme Fabretti (2003, p. 115), “só pode ser exigido por lei (princípio da legalidade, art. 150, I, da Constituição Federal/1988 (CF/1988)) e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O fisco só pode agir na forma e nos estritos limites fixados em lei, sem o quê haverá abuso ou desvio de poder”. A natureza jurídica do tributo está definida no art. 4º do CTN, que assim trata:

Art. 4º 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.

Existem várias formas de classificação de tributos, dependendo de autor, assim podem ser divididos da seguinte forma:

FORMAS	CLASSIFICAÇÃO	CARACTERÍSTICAS
De acordo com que cada entidade pública tem de instituí-los	Tributos de competência privativa	Quando a sua instituição for da competência de uma única entidade
	Tributos de competência comum	Quando instituídos por qualquer entidade
	Residual	Quando, embora não previstos na Constituição, são criados somente por determinadas entidades. Podem ser instituídos pela União por lei complementar quando não estiverem previstos como de competência de outra entidade (art. 154, I, da CF)
	Extraordinários	Quando instituídos na iminência ou no caso de guerra externa, outros impostos compreendidos ou não em sua esfera de competência, os quais serão gradativamente suprimidos, cessadas as causas de sua criação (art. 154, II, da CF)
Finalidades	Tributos fiscais	Possuem função meramente arrecadatória, visando ao financiamento das atividades do Estado para garantir o aporte de recursos necessários ao exercício de suas atividades. Ex: IR
	Tributos parafiscais	Possuem função meramente arrecadatória; contudo a receita arrecadada destina-se ao cumprimento de funções paralelas às funções típicas de Estado. Ex: contribuições previdenciárias
	Tributos extrafiscais	Não são instituídos com função de controle da economia. Ex: II, IE, IPI, IOF, ITR
Quanto aos benefícios do sujeito passivo, em função da existência de alguma atividade estatal específica definida nos fatos geradores de alguns tributos	Tributos vinculados	São chamados assim, devido ao vínculo do tributo pago com o serviço prestado ou a prestar pelo Estado. Ao arrecadar o tributo, o Estado oferece uma contraprestação de imediato ao contribuinte. Ex: taxas e contribuições de melhoria
	Tributos não vinculados	O tributo é devido independentemente de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte. A arrecadação do tributo não depende de qualquer contrapartida do Estado em favor do sujeito passivo. Ex: impostos
Conforme sua incidência	Sobre a renda	São considerados os cobrados sobre o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos. Ex: CSLL e IR
	Sobre o Patrimônio	São considerados os cobrados sobre o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. Ex: IPTU, IPVA, ITBI, ITR
	Sobre o consumo	São considerados os que incidem sobre a cadeia produtiva. Ex: IPI, ICMS, PIS, ISS, COFINS

Quadro 1 – Classificação dos tributos

Fonte: Elaborado pelo autor – adaptado de Oliveira (2005, p. 68) e Pêgas (2003, p. 15)

Em relação as espécies tributárias, o art. 145 da CF/1988 as definiu como: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entretanto, a própria CF/1988 contemplou nos artigos 148 e 149, respectivamente, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

### 2.2.1 Impostos

O art. 16 do CTN determina o conceito de impostos: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A diferença entre imposto e as demais espécies tributárias, Oliveira (2005, p. 58) explica que:

O imposto é pago pelo contribuinte que não recebe nenhuma contraprestação direta e imediata do Estado, sendo essa a característica principal desse tributo para a distinção dos demais. A receita arrecadada não pode estar vinculada por lei a nenhuma despesa específica, fundo ou órgão predeterminado, isto é, precisa ser vinculado ao “bolo do orçamento”, de onde será repartida segundo os critérios da lei orçamentária anual.

Os impostos são classificados de acordo com Cassone (2006, p. 82-83) em:

- Imposto pessoal: é o imposto que estabelece diferenças tributárias em função das condições “próprias” do contribuinte, tal como ocorre no IRPF, em que a legislação indaga, para fins de “deduções pessoais”, sobre o número de dependentes, despesas com educação, médicos contribuições incentivadas etc. Exemplos: IRPF, IRPJ, ITBI causa mortis.
- Imposto real: é o imposto que incide sobre o patrimônio em geral, sem levar em conta os aspectos “pessoais” do contribuinte. Exemplos: ITR, IPTU.
- Imposto direto: é o imposto que assim se caracteriza quando, numa só pessoa, reúnem-se as condições de contribuinte de direito (aquele que é responsável pela obrigação tributária) e contribuinte de fato (aquele que suporta o ônus do imposto). Exemplos: IRPF, IRPJ, IPTU.
- Imposto indireto: é o imposto que comporta, na operação, dualidade de pessoas: contribuinte de direito (aquele que é responsável pelo pagamento do tributo – também denominado de sujeito passivo direto); e contribuinte de fato (aquele que efetivamente suporta o ônus do imposto – também denominado de sujeito passivo indireto). Exemplos: IPI, ICMS.
- Imposto proporcional: é o imposto que tem alíquota única, incidente sobre o valor tributável, em que o montante do tributo variará proporcionalmente em função do valor tributável. Exemplo: Alíquota de 10% sobre o valor do produto industrializado; Alíquota de 15% sobre o valor da mercadoria vendida.
- Imposto progressivo: é o imposto que, tendo duas ou mais alíquotas, o montante do imposto varie desproporcionalmente em função do valor tributável, ou seja, o tributo vai aumentando desproporcionalmente. Exemplo: IPTU – alíquota de 1% para imóveis cujo valor venal é de \$ 50.000; 1,2% para imóvel cujo valor venal é de 50.001 até 100.000; e 1,4% para imóvel cujo valor venal é superior a 100.000.

Cassone (2006, p. 86-89) ainda descreve outras classificações de imposto como: fixo, monofásico, plurifásico, nominado, inominado (residual), regulatório (extrafiscal), seletivo, adicional e ainda outros dois tipos como cumulativo “é o imposto que incide em cada operação tributável, em que não é prevista compensação, dedução ou abatimento, em relação

à anterior. Exemplos: IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) e ITBI (Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos*)” e não cumulativo que “é o imposto a que a norma prevê compensação, abatimento ou dedução do valor do tributo pago ou devido na operação anterior, de conformidade com o disposto no sistema constitucional tributário. Exemplos: IPI e ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação)”. Cassone (2006, p. 81) finaliza:

É importante, destarte, saber distinguir um tipo de imposto do outro, pois, por exemplo, tratando-se de imposto indireto, o relativo ônus é suportado pelo contribuinte de fato, pelo que, a teor do art. 166 CTN, não poderá o contribuinte de direito repetir, salvo se autorizado por aquele.

O quadro abaixo demonstra a classificação dos impostos de acordo com suas categorias e entes federativos:

CATEGORIA	ENTE FEDERATIVO	IMPOSTO
Comércio Exterior	União	Imposto sobre Importação (II)
		Imposto sobre Exportação (IE)
Produção e Circulação	União	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
		Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
	Estados e Distrito Federal	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)
		Municípios
Patrimônio e Renda	União	Imposto sobre a Renda (IR)
		Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
		Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)
	Estados e Distrito Federal	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
		Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
	Municípios	Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)
Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos (ITBI)		

Quadro 2 – Classificação dos impostos por categoria e entes federativos

Fonte: OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 60.

O imposto é o tipo de arrecadação de tributos mais importante para o Estado, pois geram recursos a manutenção, funcionamento dos serviços públicos e desenvolvimento do país.

### 2.2.2 Taxas

Conforme Baleeiro (1993, p. 323) “taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza se serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou jurisdicional, ou tem à sua

disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato sua despesa especial dos cofres públicos”.

O art. 77 do CTN define as taxas como:

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

Conforme artigo mencionado acima, as taxas podem ser: pelo exercício do poder de polícia; pela utilização efetiva de serviços públicos e pela utilização potencial de serviços públicos, sendo que esses dois últimos são também conhecidos como taxas pela prestação de serviços, a seguir descritos:

- Exercício do poder de polícia: o art. 78 do CTN conceitua como sendo:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 28.12.1966).

São exemplos destas taxas: taxa de fiscalização de estabelecimentos, taxa de controle e fiscalização ambiental, taxa de fiscalização de anúncios.

- Utilização efetiva de serviços públicos: consiste na “utilização efetiva de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte” (CF/1988, art. 145, inciso II). Assim definido pelo art. 79 do CTN:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

São exemplos destas taxas: obtenção de alvará, certidão.

- Utilização potencial de serviços públicos: consiste na “utilização potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, postos à disposição do contribuinte”

(CF/1988, art. 145, inciso II) e também definido pelo art. 79, inciso II do CTN.

São exemplos destas taxas: taxa de coleta de lixo, taxa de água e esgoto.

Segundo Ichihara (1997, p. 76) “a taxa tem como característica, na materialidade de seu fato gerador, “a atuação estatal diretamente referida ao contribuinte”, em forma de contraprestação de serviço”.

As taxas são contribuições originadas de qualquer prestação de serviço público feito ou utilizado em favor de um determinado contribuinte.

### **2.2.3 Contribuições de melhoria**

É instituída pelo art. 81 do CTN, descreve:

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

Moraes (2005) explica que a contribuição de melhoria diz respeito aos tributos que tem como fato gerador a valorização de imóveis do contribuinte em virtude da realização de obras públicas pelo Poder Público. Portanto, o requisito fundamental da contribuição de melhoria, que persiste como fato gerador da mesma, é a valorização imobiliária devido à obra pública.

Para determinação do valor da contribuição, Fabretti (2003) orienta que:

Essa contribuição não possui alíquota ou base de cálculo e, por se destinar ao custeio da obra pública, seu limite se situa no total da despesa realizada, que será dividida proporcionalmente entre os beneficiários da valorização imobiliária, no limite individual do acréscimo de valor que da obra resultar para seu imóvel.

Devido a burocracia em atender os requisitos mínimos do art. 82 do CTN (publicação prévia de elementos como: memorial descritivo do projeto, orçamento da obra, entre outros) e a impossibilidade de fixar-se a base de cálculo, de critério de rateio entre os beneficiados e a valorização, dificilmente é cobrada.

## 2.2.4 Empréstimos compulsórios

O art. 148 da CF/1988 dispõe:

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

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

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

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou a instituição.

Ichihara (1997, p. 82) conceitua urgente como “aquilo que acontecer como fato novo, excepcional, impossível de ser atendido pelos recursos orçamentários previstos e cuja reparação ou realização seja indispensável e inadiável”.

Os empréstimos compulsórios são tributos “que só podem ser instituídos pela União, mediante lei complementar nos casos de guerra ou sua iminência, calamidade pública e em caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional” (art. 15, inciso I e II do CTN).

## 2.2.5 Contribuições sociais

Também denominada como contribuições especiais ou contribuições parafiscais é determinada pelo art. 149 da CF/1988:

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003).

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

Oliveira (2005, p. 64) define contribuições sociais como “tributos instituídos para o financiamento dos sistemas oficiais de previdência e assistência social (contribuições sociais) intervenção na economia (contribuições interventivas) e para as entidades representadas de



classe ou profissional (contribuições corporativas).

Para Latorraca (2000, p. 29) “as contribuições podem ter diferentes finalidades e distintas bases de cálculo; poderão, pois, conceituar-se como impostos ou taxas, poderão ser um misto das duas categorias ou contribuição de melhoria. O fato gerador da respectiva obrigação é que determinará a natureza específica da contribuição em cada caso”.

As contribuições sociais destinadas a seguridade social estão estabelecidas no art. 195 da CF/1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

São exemplos de contribuições sociais: Contribuição Previdenciária para o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Contribuições corporativas – categorias profissionais (CRC – Conselho Regional de Contabilidade, CREA – Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, OAB – Ordem dos Advogados do Brasil, etc.) e categorias econômicas (Sescon – Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Sinduscon – Sindicato da Indústria da Construção Civil, etc.).

### **2.3 Formas de tributação**

Existem quatro opções de tributação impostas as pessoas jurídicas, por opção ou por determinação legal por um dos seguintes regimes: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e Simples. A decisão por um ou outro regime é uma das ferramentas do planejamento tributário, devendo analisar todas as vantagens e desvantagens que cada regime deve oferecer, bem como os reflexos no seu ramo de atividade.

### 2.3.1 Simples Nacional

O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte entrou em vigor a partir de sua data de publicação em 14/12/2006 e conforme o art. 88 da LC nº 123/2006 o regime de tributação das MEs e EPPs entrou em vigor a partir de 1º de julho de 2007, e revogou as Leis nº 9.317/96 (que vigorou até 30/06/07) e nº 9.841/99.

O simples nacional é a parte do novo estatuto, que concede tratamento tributário diferenciado no pagamento de impostos (art. 12 a 41 da LC nº 123/2006). Segundo Marins e Bertoldi (2007, pág. 68) “o simples nacional é o regime especial de tributação unificada opcional, diferenciada e favorecida, para pequenas atividades empresariais”.

O simples nacional unificou num único documento de arrecadação dos tributos federais, estaduais e municipais, significando um avanço em relação à legislação anterior que só abrangia tributos no âmbito federal e também outros fins especiais conforme estabelecido no art. 1º da LC nº 123/2006:

Art. 1º. Estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II – ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III – ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

Para regulamentação do simples nacional foi instituído o Decreto 6.038/07 o Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, conforme determinação do art. 2º da LC nº 123/2006.

O Comitê Gestor, conforme seu regimento interno Resolução CGSN nº 1/2007 “tem como finalidade gerir e normatizar os aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, nos termos do art. 2º da LC nº 123/2006”. Sendo composta pelos seguintes representantes: dois da Secretaria da Receita Federal (SRF); dois da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP); dois dos Estados e Distrito Federal; e dois dos Municípios (art. 2º do Decreto 6.038/07).

Ao Comitê Gestor compete estabelecer a forma de opção pelo simples nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de ME e EPP, fixando nos termos, prazos e condições; instituir o documento único de arrecadação; regulamentar a opção automática e o indeferimento da opção pelo simples nacional; expedir resoluções necessárias ao exercício de sua competência, dentre outras descritas no art. 3º do Decreto 6.038/07.

A definição de ME e EPP está estabelecida no art. 3º da LC nº 123/2006:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

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

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

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Dentro do conceito de ME o art. 68 da LC nº 123/2006 contemplou e definiu o “pequeno empresário”, que até então, não estava definido quem seria denominado pequeno empresário, apesar de o art. 970 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) assegurar “tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição a aos efeitos daí decorrentes”. Assim sendo, o art. 68 definiu: “considere-se pequeno empresário, para efeito de aplicação do disposto nos arts. 970 e 1.179 da Lei nº 10.406/02, o empresário individual caracterizado como ME na forma desta Lei Complementar que aufera receita bruta anual de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais)”.

Quanto à aplicabilidade do art. 1.179 da Lei nº 10.406/02, o pequeno empresário ficará dispensado de seguir “um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço comercial e o de resultado econômico”.

As pessoas jurídicas que não podem se incluírem no simples nacional estão dispostas na Resolução CGSN nº 4/2007:

Art. 12. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a ME ou a EPP:

I - que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais);

II – de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

III – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

IV – de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar nº 123, de 2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso I do caput deste artigo;

V – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Complementar nº 123, de 2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso I do caput deste artigo;

VI – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso I do caput deste artigo;

VII – constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VIII – que participe do capital de outra pessoa jurídica;

IX – que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

X – resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

XI – constituída sob a forma de sociedade por ações;

XII – que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

XIII – que tenha sócio domiciliado no exterior;

XIV – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

XV – que preste serviço de comunicação;

XVI – que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

XVII – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

XVIII – que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

XIX – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

XX – que exerça atividade de importação de combustíveis;

XXI - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de bebidas alcoólicas, bebidas tributadas pelo IPI com alíquota específica, cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; (Redação dada pela Resolução CGSN nº 20, de 15 de agosto de 2007).

XXII – que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XXIII – que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XXIV – que realize atividade de consultoria;

XXV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

§ 1º Na hipótese de início de atividade no ano-calendário imediatamente anterior ao da opção, o valor a que se refere o inciso I do caput será de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), multiplicados pelo número de meses daquele período, consideradas as frações de meses como um mês inteiro.

§ 2º O disposto nos incisos V e VIII do caput não se aplica à participação no capital de cooperativas de crédito, bem como em centrais de compras, bolsas de subcontratação, no consórcio previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, e associações assemelhadas, sociedades de interesse econômico, sociedades de

garantia solidária e outros tipos de sociedade, que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das microempresas e empresas de pequeno porte.

Podem optar pelo simples nacional as MEs e EPPs que não se enquadre em nenhuma das restrições mencionadas pela Resolução CGSN nº 4/07, sendo que, uma das novidades dessa lei foi a possibilidade de adesão de várias atividades que antes não poderiam ser optantes pelo Simples Federal (Lei nº 9.317/96), dispostas pelo § 3º 4º do art. 12 da Resolução CGSN nº 4/07:

§ 3º. As vedações relativas ao exercício de atividades previstas no caput não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades seguintes ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput:

I – creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental;

II – agência terceirizada de correios;

III – agência de viagem e turismo;

IV – centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;

V – agência lotérica;

VI – serviços de manutenção e reparação de automóveis, caminhões, ônibus, outros veículos pesados, tratores, máquinas e equipamentos agrícolas;

VII – serviços de instalação, manutenção e reparação de acessórios para veículos automotores;

VIII – serviços de manutenção e reparação de motocicletas, motonetas e bicicletas;

IX – serviços de instalação, manutenção e reparação de máquinas de escritório e de informática;

X – serviços de reparos hidráulicos, elétricos, pintura e carpintaria em residências ou estabelecimentos civis ou empresariais, bem como manutenção e reparação de aparelhos eletrodomésticos;

XI – serviços de instalação e manutenção de aparelhos e sistemas de ar condicionado, refrigeração, ventilação, aquecimento e tratamento de ar em ambientes controlados;

XII – veículos de comunicação, de radiodifusão sonora e de sons e imagens, e mídia externa;

XIII – construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada;

XIV – transporte municipal de passageiros;

XV – empresas montadoras de estandes para feiras;

XVI – escolas livres, de línguas estrangeiras, artes, cursos técnicos e gerenciais;

XVII – produção cultural e artística;

XVIII – produção cinematográfica e de artes cênicas;

XIX – cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros;

XX – academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;

XXI – academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;

XXII – elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;

XXIII – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

XXIV – planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;

XXV – escritórios de serviços contábeis;

XXVI – serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

§ 4º Poderão optar pelo Simples Nacional sociedades que se dediquem exclusivamente à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa no caput.

§ 4º Também poderá optar pelo Simples Nacional a ME ou EPP que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste

artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Resolução. (Redação dada pela Resolução CGSN nº 20, de 15 de agosto de 2007)

Os impostos e contribuições unificados do simples nacional deverão ser pagos por meio de documento único de arrecadação (DAS), instituído pelo art. 2º da Resolução CGSN nº 11/07. O DAS será impresso exclusivamente por meio de aplicativo (art. 3º Resolução CGSN nº 11/07) específico disponibilizado na internet (art. 15º Resolução CGSN nº 15/07) pelo portal do simples nacional disposto no site da Receita Federal. Conforme o art. 13 da LC nº 123/2006 os impostos e contribuições abrangidos são abrangidos são:

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

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II – Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V – Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII e XV a XXVIII do § 1º do art. 17 e no inciso VI do § 5º do art. 18, todos desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007) (Vide art. 4º da Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007) (Vide art. 2º da Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007);

VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

A opção pelo regime foi estabelecida pela Resolução CGSN 4/07, posteriormente alterada pelas Resoluções CGSN 016/07 e 019/07, incluindo também, no caso de início de atividade da ME e EPP no ano-calendário da opção:

Art. 7º A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio da internet, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata o caput deverá ser realizada no mês de janeiro, até seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, ressalvado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 2º No momento da opção, o contribuinte deverá prestar declaração quanto ao não-enquadramento nas vedações previstas no art. 12, independentemente da verificação efetuada conforme disposto no art. 9º.

§ 3º No caso de início de atividade da ME ou EPP no ano-calendário da opção, deverá ser observado o seguinte:

I - a ME ou a EPP, após efetuar a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), bem como obter a sua inscrição estadual e municipal, caso exigíveis, terá o prazo de até 10 (dez) dias, contados do último deferimento de inscrição, para efetuar a opção pelo Simples Nacional;

II – após a formalização da opção, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) disponibilizará aos Estados, Distrito Federal e Municípios a relação dos contribuintes para verificação das informações prestadas;

III – os entes federativos deverão, no prazo de até 10 (dez) dias, contados da disponibilização das informações, comunicar à RFB acerca da verificação prevista no inciso II;

III - os entes federativos deverão efetuar a comunicação à RFB acerca da verificação prevista no inciso II: (Redação dada pela Resolução CGSN nº 14, de 23 de julho de 2007):

a) até o dia 5 (cinco) de cada mês, relativamente às informações disponibilizadas pela RFB do dia 20 ao dia 31 do mês anterior; (Incluído pela Resolução CGSN nº 14, de 23 de julho de 2007)

b) até o dia 14 (quatorze) de cada mês, relativamente às informações disponibilizadas pela RFB do dia 1º ao dia 9 do mesmo mês; (Incluído pela Resolução CGSN nº 14, de 23 de julho de 2007)

c) até o dia 25 (vinte e cinco) de cada mês, relativamente às informações disponibilizadas pela RFB do dia 10 ao dia 19 do mesmo mês. (Incluído pela Resolução CGSN nº 14, de 23 de julho de 2007).

IV – confirmados os dados ou ultrapassado o prazo a que se refere o inciso III sem manifestação por parte do ente federativo, considerar-se-ão validadas as respectivas informações prestadas pelas ME ou EPP;

V – a opção produzirá efeitos a partir da data do último deferimento da inscrição nos cadastros estaduais e municipais, salvo se o ente federativo considerar inválidas as informações prestadas pelas ME ou EPP, hipótese em que a opção será considerada indeferida;

VI – validadas as informações, considera-se data de início de atividade a do último deferimento de inscrição.

Caso a opção seja indeferida “será expedido termo de indeferimento da opção pelo simples nacional por autoridade fiscal integrante da estrutura administrativa do respectivo ente federado que decidiu o indeferimento, inclusive na hipótese de existência de débitos tributários” (art. 8º Resolução 4/07).

Por meio do CNAE (Código Nacional de Atividades Econômicas) informado pelo contribuinte no CNPJ, a Receita Federal verificará se a MEs e EPPs exercem atividades impeditivas a adesão do simples nacional relacionada pelo Anexos I Resolução nº 6/07, alterado pelas Resoluções nº 14/07 e 20/07. No anexo II relaciona os códigos ambíguos da CNAE, ou seja, os que abrangem concomitantemente atividade impeditiva e permitida pelo simples nacional (art. 3º Resolução 6/07).

A base de cálculo será a receita bruta total mensal auferida, conforme art. 2º da Resolução CGSN nº 5/07. As alíquotas são divididas em cinco anexos com base em cada atividade que a empresa possui. A alíquota aplicável será a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração, de acordo com o § 1º do art. 18 da LC nº 123/2006.

Na legislação anterior, o Simples era calculado aplicando-se um só percentual sobre a receita bruta acumulada até o presente mês, ou seja, do faturamento do mês era aplicado o percentual da receita bruta acumulada durante o ano. Caso a empresa possuísse atividades de vendas e serviços e a receita acumulada de prestação de serviços fosse maior ou igual a 30%

da receita acumulada total aplicava-se exclusivamente a tabela de serviços. Isso foi mudado consideravelmente pelo simples nacional, Higuchi (2007, p. 86) explica que “na determinação do valor devido mensalmente, a empresa deverá considerar separadamente as receitas brutas por atividade de revenda de mercadorias adquiridas, mercadorias industrializadas pela empresa e receitas de serviços e de locação de bens móveis.

De acordo com a LC nº 123/2006, os anexos serão aplicados por atividade e da seguinte maneira:

- O comércio será tributado mediante aplicação da tabela do Anexo I (art. 18);
- As atividades industriais serão tributadas na forma do Anexo II (art. 18, § 5º, I);
- As atividades de prestação de serviços previstas nos incisos I a XII e XIV do § 1º do art. 17 serão tributadas na forma do Anexo III, exceto às atividades de prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais aos quais aplicarão o Anexo V, acrescidos das alíquotas correspondentes ao ICMS no Anexo I (art. 18, § 5º, II e VI, redação alterada pelo art. 2º da LC nº 127/2007);
- As atividades de locação de bens móveis serão tributadas na forma do Anexo III deduzindo-se da alíquota o percentual correspondente ao ISS previsto nesse Anexo (art. 18, § 5º, III);
- As atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII e XV a XVIII do § 1º do art. 17 serão tributadas na forma do Anexo IV (art. 18, § 5º, IV, redação alterada pelo art. 2º da LC nº 127/2007);
- As atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIX a XXVIII do § 1º do art. 17 serão tributadas na forma do Anexo V (art. 18, § 5º, V, redação alterada pelo art. 2º da LC nº 127/2007);
- As sociedades que se dediquem exclusivamente à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa do art. 17 da LC nº 123/2006 poderão optar pelo simples nacional (art. 17, § 2º), aos quais serão tributadas com base no Anexo III (art. 18, § 5º, VI, incluído pela LC nº 127/2007).

No quadro a seguir os percentuais adaptado dos anexos I ao IV.



	ANEXO	ANEXO I	ANEXO II	ANEXO III	ANEXO IV
	ATIVIDADE	COMÉRCIO	INDÚSTRIA	SERVIÇOS E LOCAÇÕES DE IMÓVEIS	SERVIÇOS
<b>Enquadramento</b>	<b>Receita Bruta acumulada nos últimos 12 meses (em R\$)</b>	<b>Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta mensal de cada atividade</b>			
<b>ME</b>	Até 120.000,00	4,00%	4,50%	6,00%	4,50%
	De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	5,97%	8,21%	6,54%
<b>EPP</b>	De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	7,34%	10,26%	7,70%
	De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	8,04%	11,31%	8,49%
	De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	8,10%	11,40%	8,97%
	De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	8,78%	12,42%	9,78%
	De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	8,86%	12,54%	10,26%
	De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	8,95%	12,68%	10,76%
	De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	9,53%	13,55%	11,51%
	De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	9,62%	13,68%	12,00%
	De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	10,45%	14,93%	12,80%
	De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	10,54%	15,06%	13,25%
	De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	10,63%	15,20%	13,70%
	De 1.560.000,01 a 1.680.000,01	10,23%	10,73%	15,35%	14,15%
	De 1.680.000,01 a 1.800.000,01	10,32%	10,82%	15,48%	14,60%
	De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	11,73%	16,85%	15,05%
	De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	11,82%	16,98%	15,50%
	De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	11,92%	17,13%	15,95%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	12,01%	17,27%	16,40%	
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	12,11%	17,42%	16,85%	

Quadro 3 – Alíquotas do Simples Nacional dos anexos I ao IV

Fonte: Elaborado pelo autor de acordo com a LC nº 123/2006

Nos percentuais dos anexos I ao III está incluso o INSS patronal, enquanto que nos anexos IV e V terão que o recolher em guia separadamente.

As empresas enquadradas no anexo V da LC nº 123/2006, terão que levar em conta a folha de salários como segue abaixo:

## Anexo V

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

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

Receita Bruta (em 12 meses)

2) Na hipótese em que (r) seja maior ou igual a 0,40 (quarenta centésimos), as alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL e Cofins corresponderão ao seguinte:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	IRPJ, PIS/PASEP, COFINS E CSLL
Até 120.000,00	4,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	4,48%
De 240.000,01 a 360.000,00	4,96%
De 360.000,01 a 480.000,00	5,44%
De 480.000,01 a 600.000,00	5,92%
De 600.000,01 a 720.000,00	6,40%
De 720.000,01 a 840.000,00	6,88%
De 840.000,01 a 960.000,00	7,36%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	7,84%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	8,32%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	8,80%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	9,28%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	9,76%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,24%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,72%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,20%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,68%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	12,16%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,64%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	13,50%

3) Na hipótese em que (r) seja maior ou igual a 0,35 (trinta e cinco centésimos) e menor que 0,40 (quarenta centésimos), a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL e Cofins para todas as faixas de receita bruta será igual a 14,00% (catorze por cento).

4) Na hipótese em que (r) seja maior ou igual a 0,30 (trinta centésimos) e menor que 0,35 (trinta e cinco centésimos), a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL e Cofins para todas as faixas de receita bruta será igual a 14,50% (catorze inteiros e cinquenta centésimos por cento).

5) Na hipótese em que (r) seja menor que 0,30 (trinta centésimos), a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL e Cofins para todas as faixas de receita bruta será igual a 15,00% (quinze por cento).

6) Somar-se-á a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL e Cofins apurada na forma acima a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo IV desta Lei Complementar.

### 2.3.2 Lucro presumido

Segundo Santos e Barros (2005, p. 34) “lucro presumido é uma forma simplificada de tributação admitida pela legislação tributária federal que agiliza e facilita a fiscalização das empresas e a cobrança do tributo, porque se dá através de percentuais de presunção do lucro”.

As pessoas jurídicas que podem optar pelo regime do Lucro Presumido são as que “cuja receita bruta, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00, ou a R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-

calendário anterior, quando inferior a 12 meses” (art. 13 da Lei nº 9.718/98), exceto as impedidas enumeradas no art. 14 da lei mencionada acima, abordada de maneira simplificada por Higuchi (2007, p. 42) são:

- 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 equivalentes;
- 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 de imposto; e
- VI – cuja atividade seja de “factoring”.

A pessoa jurídica enquadrada pelo lucro presumido deverá manter, conforme o art. 45 da Lei nº 8.981/95:

- I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
  - II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;
  - III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.
- Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

Para fins de apuração, a pessoa jurídica enquadrada pelo lucro presumido poderá optar pelo regime de caixa ou competência, abrangendo o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, conforme disposto na Instrução Normativa SRF nº 104, de 26/08/98. Se a opção for pelo regime de caixa, Pinto (2007, p. 156) explica que “de uma maneira bastante simples, se o contribuinte vencer a prazo e não receber, também não terá de recolher o imposto e contribuições citados”.

A pessoa jurídica que adotar o regime de caixa e, por opção ou obrigatoriedade, passar a adotar o regime de competência “deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas”, conforme IN SRF nº 345, de 08/08/03.

O IRPJ e a CSLL com base no Lucro Presumido é apurado e seus períodos-base são encerrados no último dia de cada trimestre (31 de março, 30 de junho, 30 de julho e 31 de dezembro) de cada ano-calendário. A opção a esse regime, segundo Pinto (2007, p.158):

Será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. A pessoa

jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início da atividade.

O IRPJ e a CSLL deverão ser pagos em quota única, até o último dia do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. Poderão ser pagos em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder. Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração e o valor de cada quota será acrescida de juros, à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês de pagamento, conforme art. 5º da Lei nº 9.430/96.

A base de cálculo para o IRPJ e a CSLL, segundo Higuchi (2007, p. 44):

Será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital na forma do art. 25 da Lei nº 9.430/96. Com isso os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável também compõe a base de cálculo do imposto de renda trimestral. O imposto retido na fonte ou pago separadamente é considerado como antecipação do devido no trimestre.

Andrade Filho (2007, p. 545) complementa “a determinação da base cálculo da CSLL calculada com base no lucro presumido ou com base no lucro real seguirá as regras atinentes ao IRPJ. O regime de apuração de CSLL seguirá, sempre, o regime que vir a ser adotado pelo IRPJ”.

As alíquotas aplicadas ao IRPJ e a CSLL são 15% e 9%, respectivamente. Sendo que o percentual de presunção varia de acordo com o tributo e a atividade, conforme quadro a seguir:

ATIVIDADE	Percentual de presunção	Alíquota do IR	Percentual de presunção	Alíquota da CSLL
Revenda de combustíveis para consumo	1,6%	15%	12%	9%
Venda de mercadorias, produtos e industrializadas por encomenda	8%	15%	12%	9%
Prestação de serviços hospitalares	8%	15%	12%	9%
Transporte de cargas	8%	15%	12%	9%
Vendas de Imóveis das empresas com esse objeto social (art. 3º, § 7º, da IN nº 93/97)	8%	15%	12%	9%
Indústria gráficas	8%	15%	12%	9%
Construção civil por empreitada com emprego de materiais	8%	15%	12%	9%
Serviços de transportes, exceto cargas	16%	15%	12%	9%
Serviços em geral com receita bruta anual até R\$ 120.000,00, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas	16%	15%	32%	9%
Serviços relativos a profissão regulamentada	32%	15%	32%	9%
Intermediação de negócios	32%	15%	32%	9%
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, Móveis e direitos de qualquer natureza	32%	15%	32%	9%
Construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão-de-obra	32%	15%	32%	9%
Prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente	32%	15%	32%	9%

Quadro 4 – Percentuais de Presunção e Alíquotas do IRPJ e da CSLL

Fonte: Adaptado de Soares (2006, p. 27) e Higuchi (2007, p. 44-45)

As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral (exceto as prestadoras de serviços hospitalares, transporte de cargas e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada), cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), poderão utilizar, na determinação da parcela da base de cálculo do IRPJ, o percentual de 16% (IN SRF nº 93/97, art. 36, § 3º). Entretanto, se a receita bruta exceder esse valor dentro do ano-calendário, segundo o Boletim Informare nº 33/2007, a pessoa jurídica ficará:

Sujeita ao percentual de 32%, retroativamente ao mês de janeiro, devendo efetuar o recolhimento das diferenças do imposto apuradas, até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que ocorrer o excesso, sem nenhum acréscimo.

No ano-calendário seguinte ao da ocorrência do excesso de receita, a empresa poderá voltar a utilizar o percentual de 16% enquanto a receita bruta anual não exceder a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais).

A pessoa jurídica que exercer atividades diversificadas deverá aplicar o percentual correspondente a receita bruta proveniente de cada atividade, devendo as receitas serem apuradas separadamente, para determinar a base de cálculo trimestral do IRPJ e da CSLL, conforme previsto no RIR/99 (Decreto-Lei nº 3.000), arts. 223, § 3º e 518, § 3º.

Integram-se na receita bruta total a base de cálculo do lucro presumido, as receitas

citadas abaixo por Higuchi (2007, p. 41):

- a) a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos ou da prestação de serviços etc.);
- b) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica;
- c) os ganhos de capital;
- d) os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- e) os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa; e
- f) os rendimentos decorrentes de participações societárias

Para determinação da receita bruta deverá ser deduzidos ou não computados, conforme Santos e Barros (2005, p. 97), os valores relativos:

- a) Às vendas canceladas e às devoluções de vendas;
- b) Aos descontos incondicionais concedidos, constantes da nota fiscal dos bens ou da fatura de serviços e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos (IN SRF nº 51/78);
- c) Ao IPI incidente sobre as vendas;
- d) Ao ICMS, ao PIS e à COFINS, quando devidos pelo contribuinte substituto no regime de substituição tributária.

A parcela do lucro presumido que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência do adicional à alíquota de 10% (Lei nº 9.249/95, art. 3º, § 1º). O adicional de 10% incidirá sobre a parcela do lucro que exceder ao limite de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre.

Além do IRPJ e do CSLL, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido estão sujeitas as contribuições de PIS e COFINS sob o regime cumulativo, sendo que a base de cálculo é o faturamento bruto mensal e as alíquotas são de 0,65% e 3%, respectivamente, devendo ser recolhidos até o vigésimo dia útil do mês subsequente ao que foi apurado.

Em relação as deduções do IRPJ devido, segundo o art. 526 do RIR/99:

A pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido no período de apuração, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal [...] No caso em que o imposto retido na fonte ou pago seja superior ao devido, a diferença poderá ser compensada com o imposto a pagar relativo aos períodos de apuração subsequentes.

A CSLL, o PIS e a COFINS devidos poderão ser deduzidos do valor que houver sido retido por órgãos, autarquias, e fundações da administração pública federal e pelas demais pessoas jurídicas de direito privado, conforme disposto no art. 64 da Lei nº 9.430/96 e no art. 30 da Lei nº 10.833/03).

Além dos tributos mencionados anteriormente, temos o INSS, que tanto no lucro presumido quanto no lucro real, recolhem a parte patronal de 20%, mais o SAT e mais a parte de terceiros, todos incidentes sobre os rendimentos brutos da folha de pagamento mensal. A

Alíquota do SAT pode variar de 1%, 2% ou 3% dependendo da atividade, enquanto que parte dos terceiros varia de zero a 7,7%, que envolve o chamado “Sistema S”, ou seja, aos serviços sociais de formação profissional (SESC, SENAC, SENAI, SEBRAE etc), além também do salário educação e INCRA. Tanto o SAT quanto o terceiros não incidem sobre o pró-labore.

### 2.3.3 Lucro real

O lucro real é geralmente utilizado por empresas de médio e grande porte, pois essa forma tributária possibilita dentre outras, o abatimento de créditos relacionados ao PIS e a COFINS pela aquisição de determinados insumos e exige um acompanhamento mais rigoroso sobre a empresa, ocasionando gastos adicionais que podem não valer a pena para as micro e pequenas empresas, além de que as alíquotas do PIS e da COFINS pelo lucro real são pouco mais de 153% maiores do que pelo lucro presumido.

Segundo o art. 247 do RIR/99, “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação”. Para Oliveira et al. (2004, p. 177) “o lucro real é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios fundamentais de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais”.

Logo, é essencial que a pessoa jurídica tributada na forma do lucro real mantenha em boa ordem a escrituração contábil, entre outras obrigações impostas pela legislação, lembrando também, do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), livro fiscal obrigatório que tem por função ajustar os registros contábeis (por meio de adições, exclusões e compensações) para apurar o lucro real. De acordo com o art. 262 do RIR/99, no Lalur a pessoa jurídica deverá:

- I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;
- II - transcrever a demonstração do lucro real;
- III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;
- IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Regulamento.

Além do Lalur, a pessoa jurídica deverá possuir os seguintes livros fiscais

obrigatórios, conforme os arts. 258 a 260 do RIR/99:

- Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica;
- Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;
- Livro para registro de inventário;
- Livro para registro de entradas (compras);
- Livro para registro permanente de estoque, para as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda; e
- Livro de Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais (art. 37, § 1º da Lei nº 8.981/95), ou seja, obtido na escrituração comercial (antes da provisão do IRPJ e da CSLL) e demonstrado no Lalur, ajustado as adições, exclusões e compensações previstas na legislação.

Em relação aos ajustes, Fabretti (2003, p. 221) explica de maneira simplificada:

- Adições: referem-se às despesas contabilizadas pela PJ, mas que são limitadas ou não admitidas pela lei. Exemplo: multas por infrações fiscais.
- Exclusões: são valores que a lei permite subtrair do lucro líquido (IR) para efeito fiscal. Exemplo: depreciação acelerada por incentivos fiscais, dividendos obtidos de investimentos em ações de outras empresas avaliadas pelo custo de aquisição etc.
- Compensações: podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos-base anteriores.

Devem ser adicionados ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real, conforme art. 249 do RIR/99:

- I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

São exemplos de adições: multas indedutíveis, doações, brindes, depreciação acelerada. Portanto, se uma empresa que obteve um lucro contábil de R\$ 50.000,00 e fez uma doação a uma creche no valor de R\$ 10.000,00. Como a doação é indedutível, ou seja, não é aceita como despesa para fins de apuração do resultado fiscal, deverá ser adicionada (ajustada) ao lucro contábil, que é calculado por meio do Lalur. Assim, adiciona-se ao lucro contábil o valor da doação (R\$ 10.000,00) na parte “A” do Lalur, o que resultará uma anulação da despesa contabilizada. Esse ajuste manterá o lucro contábil em R\$ 50.000,00, mas, para fins fiscais o aumentará para R\$ 60.000,00 (50.000,00 + 10.000,00), ou seja, o valor



de lucro contábil caso não se tivesse registrado essa despesa não dedutível.

As exclusões e compensações, de acordo com o art. 250 do RIR/99, na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

- I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;
- III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

São exemplos de exclusões: lucros e dividendos recebidos de participações societárias, resultado positivo da avaliação pela equivalência patrimonial e depreciação acelerada incentivada. Os únicos valores que podem ser compensados (abatidos) são os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, onde é limitado em 30% do lucro real antes da compensação.

De acordo com o art. 246 do RIR/99, estão obrigadas a tributarem pelo 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 meses;
- II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos 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. 222;
- VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Também estão obrigadas a tributarem pelo lucro real, segundo a IN SRF nº 25/99, a pessoas jurídicas que explorem atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado.

A pessoa jurídica que estiver obrigada ou optar pelo lucro real poderá escolher entre duas formas de apuração do IRPJ e CSLL: trimestralmente ou anualmente (estimativa ou

balancete mensal). A alíquota do IRPJ é de 15% sobre a base de cálculo, sendo que terá um adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês (lucro real anual) ou R\$ 60.000,00 por trimestre (lucro real trimestral). Para a CSLL a alíquota aplicável sobre a base de cálculo é de 9%.

No lucro real trimestral, o IRPJ e a CSLL são apurados e recolhidos trimestralmente, nos quais são encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, devendo ser pagos em quota única, até o último dia do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, ou poderá parcelar em até três quotas mensais, iguais e sucessivas (deve ter no mínimo o valor de R\$ 1.000,00), acrescida de juros pela taxa SELIC.

No lucro real anual, o IRPJ e a CSLL são apurados e recolhidos mensalmente, determinado sobre a base de cálculo estimada ou do balancete. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou início de atividade, sendo irretratável para todo o ano-calendário e deverão ser pagos até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, conforme arts. 222, 232 e 858 do RIR/99.

A base de cálculo do IRPJ do lucro real anual, segundo Higuchi (2007, p. 26) “é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescidos de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras”.

A base de cálculo da CSLL do lucro real anual será a soma da aplicação de 12% ou 32% (dependendo da atividade) sobre a receita auferida no mês, dos rendimentos de aplicações financeiras, dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, ganhos de capital e demais receitas e resultados positivos.

Os percentuais aplicáveis ao IRPJ e a CSLL estão dispostos no quadro 4, ou seja, os mesmos atribuídos às pessoas jurídicas tributados pelo lucro presumido, acrescendo a atividade de *factoring* que somente poderá optar pelo lucro real, cujo percentual aplicável é de 32% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Na opção de lucro real anual, as pessoas jurídicas poderão optar pela suspensão ou pela redução do pagamento do IRPJ, 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 do período em curso, de acordo com o art. 35 da Lei nº 8.981/95.

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real estão sujeitas as contribuições do PIS e da COFINS sob o regime não-cumulativo (tanto na apuração trimestral quanto na anual), ou seja, o contribuinte poderá abater o montante dessas contribuições pagas nas operações

anteriores.

A base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor do faturamento mensal. Integram a base de cálculo, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da sua denominação ou classificação contábil, conforme art. 1º da Lei nº 10.637/02. Segundo Santos e Barros (2005, p. 550) “o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

De acordo com o § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/03, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos:

- I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
- III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- V - referentes a:
  - a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
  - b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

As alíquotas do PIS e da COFINS não-cumulativos são 1,65% e 7,6%, respectivamente, e deverão ser pagos até o vigésimo dia útil do mês subsequente ao de apuração. Segundo Oliveira (2005, p. 150-151 e 153-154) “do valor determinado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos mediante a aplicação da alíquota de 1,65 e 7,6% sobre o valor”:

- de bens adquiridos no mês para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos aos quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora (substituição tributária) ou submetidos à incidência monofásica do PIS;
- de bens e serviços adquiridos no mês utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, incorridos no mês e pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- das despesas financeiras, incorridas no mês, decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optantes pelo SIMPLES;
- dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- dos encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

- dos bens recebidos no mês em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, tributada conforme o disposto na Lei nº 10.637/02; e
- da energia elétrica consumida no mês nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

As contribuições do PIS e da COFINS, de acordo com o art. 6º da Lei nº 10.833/03 não incidirão sobre as receitas decorrentes das operações de:

- I - exportação de mercadorias para o exterior;
- II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
- III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Os créditos do PIS e da COFINS podem ser vantajosos porque a pessoa jurídica pode recuperar os valores dessas contribuições pagas como contribuinte na compra de produtos fabricados por terceiros e que venham a serem utilizados na produção de bens e serviços, reduzindo assim os custos das empresas, evitando a incidência da contribuição em cascata.

#### **2.3.4 Lucro arbitrado**

Dentre as formas de tributação, o lucro arbitrado é menos utilizado, visto que possui regras mais rigorosas, como por exemplo, base de cálculo maior em relação ao lucro presumido. Oliveira et al. (2004, p. 181) completam “o arbitramento do lucro representa, quase sempre, maior carga tributária para a pessoa jurídica” e assim conceituam (2004, p. 176):

É um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na tributação pelo lucro real ou presumido. Também pode ser utilizado pelo fisco nos casos em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.

Em outras palavras, o lucro arbitrado é utilizado pela autoridade tributária para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social devidos pelo contribuinte, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido ou se recusar a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em um processo de fiscalização.

Estão sujeitos ao arbitramento do lucro, estabelecidas pelo art. 530 do RIR/99, quando:

- I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou 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.

É importante salientar quando o lucro é arbitrado pelo fisco, Higuchi (2007, p. 104) expõe:

O art. 538 do RIR/99, dispõe que o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis. Isso significa que o arbitramento de lucro é uma forma ou regime de tributação, não constituindo em penalidade. Com isso, 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 no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

É permitido ao contribuinte optar pelo auto-arbitramento, ou seja, por iniciativa própria, desde que seja conhecida a receita bruta e esteja enquadrado em uma das circunstâncias citadas acima, conforme previsto pelo art. 531 do RIR/99 que observada as seguintes regras:

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

O auto-arbitramento só é cabível, também, quando por autorização expressa da IN SRF nº 93/97 art. 47 que determina “a pessoa jurídica que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiver seu lucro arbitrado, poderá optar pela tributação com base no lucro presumido relativamente aos demais trimestres desse ano-calendário, desde que não obrigada à apuração do lucro real”.

Existem duas formas de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado: quando a receita bruta é conhecida (arbitramento pelo fisco ou pelo contribuinte) e quando a receita bruta não é conhecida (arbitramento pelo fisco).

Quando conhecida a receita bruta, a base de cálculo para fins de IRPJ será determinada pela aplicação dos percentuais (os mesmos do lucro presumido) para calcular a estimativa sobre a receita, acrescidos 20%, exceto os percentuais as atividades de bancos, instituições financeiras e assemelhados que é fixado em 45%, conforme quadro a seguir:

<b>ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>	<b>PERCENTUAL</b>
Revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo e álcool etílico carburante, inclusive gás natural	1,92%
Comércio e indústria em geral	9,6%
Prestação de serviços de transporte de cargas	
Prestação de serviços hospitalares	
Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 06/97)	9,6%
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	
Prestação de serviços de transporte de passageiros	19,2%
Prestação de serviços, cuja receita bruta acumulada no ano-calendário não exceda ao limite de R\$ 120.000,00	
Prestação de serviços em geral, inclusive aquelas relativas ao exercício de profissões regulamentadas e escolas	38,4%
Intermediação de negócios, inclusive corretagem (seguros, imóveis, dentre outros) e as de representação comercial	
Administração, locação ou cessão de bens imóveis e móveis	
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra	
Factoring	
Prestação de serviços de gráficas com ou sem fornecimento de material em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial;	
Prestação de serviços de suprimentos de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia, mediante cobrança de pedágio (Ato Declaratório COSIT nº 16/2000)	45,0%
Instituições financeiras, seguradoras e entidades de previdência privada	

Quadro 5 – Percentuais de presunção do IRPJ no lucro arbitrado

Fonte: Oliveira (2005, p. 107)

No caso de receita bruta não conhecida, será determinado através de procedimento de ofício, aplicando os percentuais dispostos no art. 535 do RIR/99 e art. 51 da Lei nº 8.981/95 a seguir:

MÉTODOS ALTERNATIVOS	COEFICIENTE
Lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente	1,5%
Soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente	0,04%
Valor do capital, inclusive sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente	0,07%
Valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente	0,05%
Valor das compras de mercadorias efetuadas no mês	0,4%
Soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem	0,4%
Soma dos valores devidos, no mês a empregados	0,8%
Valor mensal do aluguel devido	0,9%

Quadro 6 – Coeficientes aplicados para receita bruta não conhecida do IRPJ e CSLL

Fonte: Adaptado de Santos e Barros (2005, p. 131-132)

Deverão ser acrescidos a base de cálculo do lucro arbitrado, independentemente de se conhecer a receita bruta ou não, conforme Oliveira (2005, p. 109), as receitas advindas de:

- a) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras inclusive nos mercados de renda variável, como bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados e no mercado de balcão organizado;
- b) os juros recebidos a título de remuneração do capital próprio por outras empresas as quais a pessoa jurídica seja sócia ou acionista;
- c) os juros ativos e os descontos obtidos em pagamentos de obrigações;
- d) os valores cuja tributação havia sido diferida e que estão sendo controlados na parte “B” do LALUR da pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, forem tributadas com base no lucro real; e
- e) os valores recuperados pela empresa referentes a custos ou despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, que tenham sido deduzidos na apuração do lucro real em períodos anteriores.

Assim como no lucro real e presumido, a alíquota do IRPJ apurada a base de cálculo é 15% e haverá adicional de 10% sobre a parcela que exceder R\$ 60.000,00 por trimestre ou R\$ 20.000,00, multiplicado o número de meses por período de apuração (arts. 541 e 542 do RIR/99).

A apuração da CSLL no lucro arbitrado seguirá as mesmas normas relativas às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, ou seja, deverá ser recolhida trimestralmente, cuja base de cálculo corresponde à aplicação de 12% ou 32% dependendo da atividade, sendo que a alíquota aplicável sobre a base de cálculo é de 9%. Deverá ser acrescidos a base de cálculo, segundo Higuchi (2007, p. 103) “os ganhos de capital na alienação de bens e direitos do ativo permanente, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa

e variável, demais receitas e rendimentos positivos decorrentes de receitas não abrangidas” pela incidência de percentuais.

Tratando-se de receita bruta não conhecida, também será determinado por meio de procedimento de ofício, utilizando os mesmos coeficientes e critérios utilizados para IRPJ, dispostos no quadro 6.

O arbitramento do lucro será manifestado mediante o pagamento da primeira quota ou única quota do imposto devido, desde que ocorridas uma das hipóteses de arbitramento. Deverá abranger o ano-calendário ou no momento em que o contribuinte se encontrar em condições de proceder o arbitramento trimestral (art. 531 do RIR/99). O IRPJ e a CSLL deverão se pagos no último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração e a pessoa jurídica também poderá optar em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, desde que nenhuma quota seja de valor inferior a R\$ 1.000,00, nos mesmos termos utilizados no lucro presumido.

O PIS e a COFINS no lucro arbitrado são tratados da mesma forma do lucro presumido, ou seja, possui os mesmos procedimentos, base de cálculo e alíquotas (0,65% para PIS e 3% para COFINS sobre o faturamento mensal). Caso não seja conhecida a receita bruta mensal, após o procedimento de ofício aplicando os coeficientes dispostos no art. 535 do RIR/99 para obtenção da receita bruta aplicáveis ao IRPJ e a CSLL, segundo Veiga e Oliveira (2007, p. 46), pela lógica matemática, o lucro correspondente será dividido pelo percentual de presunção do IRPJ do lucro arbitrado, correspondendo assim, a 100% da receita bruta para aplicação dos percentuais do PIS e da COFINS.



### 3 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo é apresentado um estudo de caso aplicado em uma empresa que atua no ramo de desenvolvimento de software, buscando demonstrar a melhor forma de tributação entre o simples nacional e o lucro presumido.

#### 3.1 Apresentação da empresa

A empresa estudada iniciou suas atividades em 02/07/2005, está localizada na cidade de Florianópolis, possui cinco sócios e 19 funcionários. Os profissionais atuantes são das áreas de engenharia de telecomunicação, ciência da computação, sistemas de informação, designers e demais profissionais com formação técnicas e/ou com experiência na área de desenvolvimento e programação de software. Por determinação dos sócios, não será revelado o nome da empresa.

A empresa atua na área de prestação de serviços e tem como objeto as atividades de desenvolvimento e licenciamento de sistemas de informática e de software para celular, prestação de serviços de software para outras empresas, em especial as operadoras de telefonia celular e desenvolvimento de conteúdos para celular.

A partir do ano de 2000, a prefeitura de Florianópolis concedeu as empresas do segmento de informática a redução da alíquota de ISS de 5% para 2%, por meio da LC nº 57/2000 (posteriormente pela LC nº 223/06, a partir de 2006). Esse benefício tem como objetivo estimular o crescimento do setor e atrair a instalação de novas empresa de base tecnológica para Florianópolis.

Sobre o mercado de atuação, Giardino (2005) explica que:

Apesar de ser relativamente nova dentro da tecnologia, a área de desenvolvimento de software e design para celular já desponta como uma das mais promissoras no país. Com a sofisticação dos aparelhos e a infinidade de modelos disponíveis nas prateleiras das lojas, as empresas de conteúdo e operadoras de telefonia móvel passaram a vislumbrar um mercado bastante rentável: o de aplicativos. Hoje, os quase 80 milhões de usuários no Brasil contam com inúmeros recursos, que vão desde a conexão com a internet até o download de jogos.

A especialidade da empresa estende-se desde a produção de *ring tones* (mono e polifônicos) até o desenvolvimento de jogos e aplicativos de *J2ME (Java2 Micro Edition)* e

*BREW (Binary Runtime Enviroment for M3bile).*

Desde sua constitui33o, a empresa est3 enquadrada como lucro presumido e em virtude da institui33o da LC n3 123/2006, que entrou em vigor em 01/07/2007, poder3 optar pelo simples. Assim, realiza-se esse estudo com o intuito de verificar a op33o mais vantajosa para a empresa em quest3o.

O quadro abaixo mostra o faturamento da empresa no ano de 2007, sendo que em novembro e dezembro os valores foram estimados com base na demanda programada para esses meses. Salientando tamb3m, que a empresa n3o tem receita financeira ou outro tipo de receita que n3o operacional.

<b>M3s</b>	<b>Faturamento</b>
Janeiro/2007	73.780,57
Fevereiro/2007	52.211,80
Mar3o/2007	54.020,60
Abril/2007	96.727,61
Mai3o/2007	69.428,03
Junho/2007	52.951,79
Julho/2007	66.624,18
Agosto/2007	91.015,90
Setembro/2007	94.637,30
Outubro/2007	75.342,03
Novembro/2007	82.345,68
Dezembro/2007	86.527,63
<b>Total</b>	<b>895.613,12</b>

Quadro 7 – Faturamento de 2007

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados obtidos da empresa

O faturamento servir3 de base para a an3lise comparativa proposta, entre as duas formas de tributa33o, o lucro presumido e o simples nacional.

### **3.2 Apurac3o dos tributos pelo lucro presumido**

Nesta forma de tributa33o, a pessoa jur3dica apura os tributos com base em percentuais aplicados sobre o faturamento e recolhe trimestralmente o IRPJ e a CSLL e mensalmente o PIS e a COFINS. O ISS 3 apurado e recolhido mensalmente com base no faturamento de servi3os. O INSS (patronal, SAT e terceiros) 3 calculado com base na folha de pagamento bruta.

No quadro a seguir, apresenta-se o cálculo do PIS e da COFINS:

<b>Mês</b>	<b>Faturamento</b>	<b>PIS 0,65%</b>	<b>COFINS 3%</b>	<b>Total</b>
Janeiro/2007	73.780,57	479,57	2.213,42	2.692,99
Fevereiro/2007	52.211,80	339,38	1.566,35	1.905,73
Março/2007	54.020,60	351,13	1.620,62	1.971,75
Abril/2007	96.727,61	628,73	2.901,83	3.530,56
Maió/2007	69.428,03	451,28	2.082,84	2.534,12
Junho/2007	52.951,79	344,19	1.588,55	1.932,74
Julho/2007	66.624,18	433,06	1.998,73	2.431,78
Agosto/2007	91.015,90	591,60	2.730,48	3.322,08
Setembro/2007	94.637,30	615,14	2.839,12	3.454,26
Outubro/2007	75.342,03	489,72	2.260,26	2.749,98
Novembro/2007	82.345,68	535,25	2.470,37	3.005,62
Dezembro/2007	86.527,63	562,43	2.595,83	3.158,26
<b>Total</b>	<b>895.613,12</b>	<b>5.821,49</b>	<b>26.868,39</b>	<b>32.689,88</b>

Quadro 8 – Apuração de PIS e COFINS pelo lucro presumido em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados obtidos da empresa

Para obtenção do valor a recolher do PIS e da COFINS, aplica-se a alíquota de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre o faturamento bruto auferido mensalmente, deduzindo-se os valores retidos no mês. As retenções não serão levadas em consideração, devido a irrelevância nesse planejamento tributário.

No quadro a seguir, apresenta-se o cálculo para apuração do IRPJ:

<b>Mês</b>	<b>Faturamento</b>	<b>Presunção IRPJ</b>	<b>Alíquota 15%</b>	<b>Adicional de 10%</b>	<b>Total</b>
Janeiro	73.780,57				
Fevereiro	52.211,80				
Março	54.020,60				
<b>Total 1º trimestre</b>	<b>180.012,97</b>	<b>57.604,15</b>	<b>8.640,62</b>	<b>-</b>	<b>8.640,62</b>
Abril	96.727,61				
Mai	69.428,03				
Junho	52.951,79				
<b>Total 2º trimestre</b>	<b>219.107,43</b>	<b>70.114,38</b>	<b>10.517,16</b>	<b>1.011,44</b>	<b>11.528,59</b>
Julho	66.624,18				
Agosto	91.015,90				
Setembro	94.637,30				
<b>Total 3º trimestre</b>	<b>252.277,38</b>	<b>80.728,76</b>	<b>12.109,31</b>	<b>2.072,88</b>	<b>14.182,19</b>
Outubro	75.342,03				
Novembro	82.345,68				
Dezembro	86.527,63				
<b>Total 4º trimestre</b>	<b>244.215,34</b>	<b>78.148,91</b>	<b>11.722,34</b>	<b>1.814,89</b>	<b>13.537,23</b>
<b>Total</b>	<b>895.613,12</b>	<b>286.596,20</b>	<b>42.989,43</b>	<b>4.899,20</b>	<b>47.888,63</b>

Quadro 9 – Apuração do IRPJ pelo lucro presumido em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados obtidos da empresa

Na apuração do IRPJ, aplica-se a presunção o percentual de 32% sobre o faturamento no trimestre para obter a base de cálculo, e em seguida, aplica-se á alíquota de 15% sobre a base de cálculo e 10% sobre a base que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre para obter o valor a recolher.

No quadro a seguir, apresenta-se o cálculo para apuração do CSLL:

<b>Mês</b>	<b>Faturamento</b>	<b>Presunção CSLL</b>	<b>Alíquota 9%</b>	<b>Total</b>
Janeiro	73.780,57			
Fevereiro	52.211,80			
Março	54.020,60			
<b>Total 1º trimestre</b>	<b>180.012,97</b>	<b>57.604,15</b>	<b>5.184,37</b>	<b>5.184,37</b>
Abril	96.727,61			
Maió	69.428,03			
Junho	52.951,79			
<b>Total 2º trimestre</b>	<b>219.107,43</b>	<b>70.114,38</b>	<b>6.310,29</b>	<b>6.310,29</b>
Julho	66.624,18			
Agosto	91.015,90			
Setembro	94.637,30			
<b>Total 3º trimestre</b>	<b>252.277,38</b>	<b>80.728,76</b>	<b>7.265,59</b>	<b>7.265,59</b>
Outubro	75.342,03			
Novembro	82.345,68			
Dezembro	86.527,63			
<b>Total 4º trimestre</b>	<b>244.215,34</b>	<b>78.148,91</b>	<b>7.033,40</b>	<b>7.033,40</b>
<b>Total</b>	<b>895.613,12</b>	<b>286.596,20</b>	<b>25.793,66</b>	<b>25.793,66</b>

Quadro 10 – Apuração da CSLL pelo lucro presumido em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados obtidos da empresa

A CSLL é apurada da mesma forma que o IRPJ, sendo que a alíquota aplicável é de 9% e diferentemente do IRPJ não tem adicional de alíquota. Os valores retidos de IRPJ e CSLL também podem ser deduzidos, mas não levaremos em consideração pelo motivo citado acima.

O ISS é de caráter municipal e incide sobre a prestação de serviços, as alíquotas variam de acordo com cada município e de cada atividade. A alíquota para a atividade de desenvolvimento de software em Florianópolis é de 2%, conforme inciso I do art. 256 da LC nº 223/06. A seguir a demonstração do cálculo do ISS:

<b>Mês</b>	<b>Faturamento</b>	<b>ISS 2%</b>
Janeiro/2007	73.780,57	1.475,61
Fevereiro/2007	52.211,80	1.044,24
Março/2007	54.020,60	1.080,41
Abril/2007	96.727,61	1.934,55
Mai/2007	69.428,03	1.388,56
Junho/2007	52.951,79	1.059,04
Julho/2007	66.624,18	1.332,48
Agosto/2007	91.015,90	1.820,32
Setembro/2007	94.637,30	1.892,75
Outubro/2007	75.342,03	1.506,84
Novembro/2007	82.345,68	1.646,91
Dezembro/2007	86.527,63	1.730,55
<b>Total</b>	<b>895.613,12</b>	<b>17.912,26</b>

Quadro 11 – Apuração do ISS

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados obtidos da empresa

Além dos tributos mencionados anteriormente, temos o INSS, que incide 26,8% sobre os rendimentos brutos da folha de pagamento mensal da empresa em estudo. Sendo que essa alíquota está dividida em 20% para a parte patronal, 1% para o SAT e 5,8% para terceiros. Sobre o pró-labore incide apenas a parte patronal. Na folha de pagamento dos meses de novembro e dezembro foi incluído o valor do 13º salário, conforme Resolução CGSN nº 5/07.

<b>Mês</b>	<b>Folha de pagamento</b>	<b>INSS 26,8%</b>	<b>Pró-labore</b>	<b>INSS 20%</b>	<b>Total</b>
Janeiro	22.225,08	5.956,32	1.750,00	350,00	6.306,32
Fevereiro	24.387,53	6.535,86	1.750,00	350,00	6.885,86
Março	23.748,18	6.364,51	1.750,00	350,00	6.714,51
Abril	26.249,25	7.034,80	1.900,00	380,00	7.414,80
Mai	26.571,90	7.121,27	1.900,00	380,00	7.501,27
Junho	24.109,60	6.461,37	1.900,00	380,00	6.841,37
Julho	24.805,95	6.647,99	1.900,00	380,00	7.027,99
Agosto	24.910,14	6.675,92	1.900,00	380,00	7.055,92
Setembro	26.112,54	6.998,16	1.900,00	380,00	7.378,16
Outubro	26.056,22	6.983,07	1.900,00	380,00	7.363,07
Novembro	33.506,30	8.979,69	1.900,00	380,00	9.359,69
Dezembro	33.506,31	8.979,69	1.900,00	380,00	9.359,69
<b>Total</b>	<b>316.189,00</b>	<b>84.738,65</b>	<b>22.350,00</b>	<b>4.470,00</b>	<b>89.208,65</b>

Quadro 12 – Apuração do INSS pelo lucro presumido em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor, com base nos dados obtidos da empresa

Observa-se que o valor da folha de pagamento varia muito em virtude de uma efetivação de um estágio ou rescisão de um funcionário, enquanto que o valor de pró-labore

dos sócios é fixado em um salário mínimo para cada um. Para os meses de novembro e dezembro foi estimado a mesma folha de outubro, considerando que não há contratação ou demissão de funcionário.

Na forma de tributação pelo lucro presumido, a que está enquadrada atualmente, a empresa recolheu de tributos no ano de 2007 um total de R\$ 209.499,84, o que representa 23,39% do faturamento da empresa, como demonstrado no quadro abaixo:

<b>Tributos</b>	<b>Valor</b>
PIS	5.821,49
COFINS	26.868,39
IRPJ	47.888,63
CSLL	25.793,66
ISS	17.912,26
INSS	89.208,65
<b>Total</b>	<b>213.493,09</b>
<b>Faturamento</b>	<b>895.613,12</b>
<b>%</b>	<b>23,84</b>

Quadro 13 – Total de tributos pelo lucro presumido em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor

Após a apresentação dos cálculos e valores pertinentes ao lucro presumido, dá-se continuidade para comparação com o simples nacional.

### **3.3 Apuração dos tributos pelo simples nacional**

Nessa forma de tributação, os tributos federais, estaduais e municipais são recolhidos em uma única guia (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, IPI, ICMS, ISS e INSS). Para a empresa em estudo, como é uma prestadora de serviços, está sujeita apenas ao PIS, a COFINS, ao IRPJ, a CSLL e ISS. O INSS terá que ser recolhido em uma guia separadamente, visto que a atividade da empresa está enquadrada no anexo V.

O simples nacional entrou em vigor em 01/07/2007, mas para fins de apuração nesse estudo será utilizado o ano todo de 2007.

O simples nacional é calculado mediante a aplicação de alíquota específica sobre a receita bruta auferida mensal. Para determinação da alíquota, a pessoa jurídica utilizará a receita bruta total acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração e utilizará

uma das tabelas elencadas entre os anexos I ao V da LC nº 123/2006 dependendo da (s) atividade(s). Como já mencionado no parágrafo anterior, a empresa em estudo está enquadrada no anexo V, devendo assim, levar primeiro em consideração a chamada relação (r) ou fator (r) para determinar alíquota neste anexo. O fator (r) é calculado pela seguinte fórmula:

$$(r) = \frac{\text{Folha de Salários incluídos encargos (nos últimos 12 meses)}}{\text{Receita Bruta acumulada (nos últimos 12 meses)}}$$

Considera-se folha de salários, incluídos encargos, o montante pago a título de salários, retiradas de pró-labore, acrescidos do montante efetivamente recolhido a título de INSS e FGTS, conforme § 1º do art. 7º da Resolução CGSN nº 5/07. Segue abaixo o cálculo para determinação do fator (r) da empresa em estudo em 2007.

Mês/ano	Faturamento	Receita Acumulada	Folha de pagamento	Encargos	Folha + encargos acumulados	Fator (r)
jan/06	55.741,25		19.645,25	7.186,55		
fev/06	54.248,75		19.548,89	7.153,01		
mar/06	54.915,73		19.745,36	7.221,39		
abr/06	64.284,75		19.257,52	7.081,62		
mai/06	67.767,78		19.930,15	7.315,69		
jun/06	74.040,47		20.456,68	7.498,92		
jul/06	65.123,32		20.895,78	7.651,73		
ago/06	78.545,57		20.426,12	7.488,29		
set/06	75.287,45		21.890,12	7.997,76		
out/06	77.587,21		27.372,29	9.905,56		
nov/06	69.288,15		29.263,27	10.563,62		
dez/06	72.438,60		24.547,21	8.922,43		
jan/07	73.780,57	809.269,03	22.225,08	8.084,33	358.965,21	0,4436
fev/07	52.211,80	827.308,35	24.387,53	8.836,86	362.442,82	0,4381
mar/07	54.020,60	825.271,40	23.748,18	8.614,37	368.965,30	0,4471
abr/07	96.727,61	824.376,27	26.249,25	9.514,74	374.361,11	0,4541
mai/07	69.428,03	856.819,13	26.571,90	9.627,02	383.785,96	0,4479
jun/07	52.951,79	858.479,38	24.109,60	8.770,14	392.739,04	0,4575
jul/07	66.624,18	837.390,70	24.805,95	9.012,47	397.663,17	0,4749
ago/07	91.015,90	838.891,56	24.910,14	9.048,73	402.934,08	0,4803
set/07	94.637,30	851.361,89	26.112,54	9.467,16	408.978,54	0,4804
out/07	75.342,03	870.711,74	26.056,22	9.447,56	414.670,36	0,4762
nov/07	82.345,68	868.466,56	33.506,30	12.040,19	412.896,30	0,4754
dez/07	86.527,63	881.524,09	33.506,31	12.040,20	418.615,91	0,4749

Quadro 14 – Cálculo do fator (r)

Fonte: Elaborado pelo autor



Verifica-se no quadro acima que o fator (r) foi maior a 0,40, isso significa que a empresa deverá utilizar os índices compreendidos na tabela do anexo V, conforme já observado na fundamentação teórica.

Na aplicação da alíquota do anexo V deverá ser somada a alíquota do ISS disposta no anexo IV. Segue abaixo o cálculo de apuração do simples nacional já embutida a alíquota do ISS:

Mês	Faturamento	Receita Acumulada	Fator (r)	Alíquota (%)	Valor
Janeiro	73.780,57	809.269,03	0,4436	11,14	8.219,16
Fevereiro	52.211,80	827.308,35	0,4381	11,14	5.816,39
Março	54.020,60	825.271,40	0,4471	11,14	6.017,89
Abril	96.727,61	824.376,27	0,4541	11,14	10.775,46
Mai	69.428,03	856.819,13	0,4479	11,67	8.102,25
Junho	52.951,79	858.479,38	0,4575	11,67	6.179,47
Julho	66.624,18	837.390,70	0,4749	11,14	7.421,93
Agosto	91.015,90	838.891,56	0,4803	11,14	10.139,17
Setembro	94.637,30	851.361,89	0,4804	11,67	11.044,17
Outubro	75.342,03	870.711,74	0,4762	11,67	8.792,41
Novembro	82.345,68	868.466,56	0,4754	11,67	9.609,74
Dezembro	86.527,63	881.524,09	0,4749	11,67	10.097,77
<b>Total</b>	<b>895.613,12</b>	-	-	-	<b>102.215,83</b>

Quadro 15 – Apuração do simples nacional em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor

Apesar do faturamento mensal oscilar muito, a alíquota aplicável oscilou apenas na faixa de 11,14% a 11,67%, visto que a alíquota é determinada pelo faturamento acumulado nos últimos 12 meses. Em 2007, caso a empresa fosse optante do simples nacional recolheria R\$ 102.215,83.

Caso o fator (r) fosse maior ou igual a 0,35 e menor que 0,40, a alíquota relativa ao PIS, COFINS, IRPJ e CSLL independentemente do valor da receita bruta acumulada seria de 14%. Esses mesmos tributos pelo lucro presumido totalizam 11,33% (0,65% de PIS, 3% de COFINS, 4,8% IRPJ forma reduzido, 2,88% de CSLL forma reduzido), ou seja, 2,67% menor que o simples nacional.

Outro dado importante a ser levado em consideração na comparação entre o lucro presumido e o simples nacional é o INSS, visto que as pessoas jurídicas optantes pelo simples enquadradas pelo anexo IV e V ficam dispensadas do pagamento de terceiros, conforme § 3º

do art. 13 da LC nº 123/2006. Para a empresa em estudo, significa uma redução de 21,64% no pagamento do INSS ou uma redução de 5,8% a ser aplicada sobre base de cálculo da folha de pagamento para obtenção do INSS.

Mês	Folha de pagamento	INSS 21%	Pró-labore	INSS 20%	Total
Janeiro	22.225,08	4.667,27	1.750,00	350,00	5.017,27
Fevereiro	24.387,53	5.121,38	1.750,00	350,00	5.471,38
Março	23.748,18	4.987,12	1.750,00	350,00	5.337,12
Abril	26.249,25	5.512,34	1.900,00	380,00	5.892,34
Mai	26.571,90	5.580,10	1.900,00	380,00	5.960,10
Junho	24.109,60	5.063,02	1.900,00	380,00	5.443,02
Julho	24.805,95	5.209,25	1.900,00	380,00	5.589,25
Agosto	24.910,14	5.231,13	1.900,00	380,00	5.611,13
Setembro	26.112,54	5.483,63	1.900,00	380,00	5.863,63
Outubro	26.056,22	5.471,81	1.900,00	380,00	5.851,81
Novembro	33.506,30	7.036,32	1.900,00	380,00	7.416,32
Dezembro	33.506,31	7.036,33	1.900,00	380,00	7.416,33
<b>Total</b>	<b>316.189,00</b>	<b>66.399,69</b>	<b>22.350,00</b>	<b>4.470,00</b>	<b>70.869,69</b>

Quadro 16 – Apuração do INSS pelo lucro presumido em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor

Caso a empresa fosse optante pelo simples nacional, em 2007 recolheria um total de R\$ 171.304,64 referente a tributos, o que representa 19,13% do faturamento da empresa, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Tributos	Valor
SIMPLES NACIONAL	102.215,83
INSS	70.869,69
<b>Total</b>	<b>173.085,52</b>
<b>Faturamento</b>	<b>895.613,12</b>
<b>%</b>	<b>19,33</b>

Quadro 17 – Total de tributos pelo simples nacional em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor

### 3.4 Análise dos resultados

Esse item demonstra a análise dos resultados obtidos através da apuração dos valores a recolher pelas formas de tributação: lucro presumido e simples nacional. O quadro a seguir

demonstra a comparação entre essas duas modalidades, com a finalidade de se verificar a forma mais vantajosa para a empresa em estudo.

<b>Formas de tributação</b>	<b>Valor</b>	<b>% sobre a receita</b>
Lucro Presumido	213.493,09	23,84
Simple Nacional	173.085,52	19,33
<b>Diferença</b>	<b>40.407,56</b>	<b>4,51</b>

Quadro 18 – Comparação dos tributos a recolher: lucro presumido x simples nacional em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor

Analisando os resultados obtidos no quadro acima, observa-se que a opção menos onerosa para a empresa é o simples nacional, que totalizou o montante de R\$ 173.085,52, tendo um valor a recolher de R\$ 40.407,56 menor do que o lucro presumido, uma redução de 18,93%. O quadro abaixo demonstra a diferença a recolher por tributos de cada tipo de tributação:

<b>Tributos</b>	<b>Lucro Presumido</b>	<b>Simple Nacional</b>	<b>Diferença</b>
PIS, COFINS, IRPJ, CSLL	106.372,17	63.832,10	42.540,07
ISS	17.912,26	38.383,74	-20.471,47
INSS	89.208,65	70.869,69	18.338,96
<b>Total</b>	<b>213.493,09</b>	<b>173.085,52</b>	<b>40.407,56</b>

Quadro 19 – Comparação por tributos em 2007

Fonte: Elaborado pelo autor

O quadro acima deixa evidente o gasto com cada tipo de tributo pelas duas formas de tributação. A maior diferença foi com os tributos federais (PIS, COFIS, IRPJ e CSLL), chegando a ser R\$ 42.540,07 menor pelo simples nacional. A dispensa de tributação pela contribuição de terceiros pelo simples nacional deixou o INSS R\$ 18.338,96 mais econômico. Já com o ISS teve o efeito contrário, deixando R\$ 20.471,47 mais oneroso pelo simples nacional, em virtude de que por essa modalidade, a empresa se enquadrava nas faixas de faturamento acumulado para ISS que variou entre 4,26% e 4,31%, enquanto que no lucro presumido a alíquota é fixa em 2% independentemente do faturamento.

## 4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Diante do mercado altamente competitivo e dinâmico, os tributos estão entre os principais gastos das empresas. No Brasil, a carga tributária é bastante elevada, segundo o IBPT, os “tributos crescem mais que o PIB e a carga tributária do primeiro semestre de 2007 atingiu 36,39% do PIB”, sendo de muita importância o planejamento tributário, com a finalidade de reduzir, de forma lícita, os tributos das empresas e conseqüentemente, contribuir diretamente para o aumento do seu rentabilidade, evidenciando assim, a utilização do planejamento tributário como ferramenta indispensável para qualquer tipo de negócio.

Com a instituição da Lei Complementar 123/2006, passou-se a permitir a partir de 01/07/2007 a opção ao Simples a algumas atividades aos quais não podiam aderir a esse sistema pela legislação anterior. Uma dessas atividades é o desenvolvimento de software, assim, buscou-se nesse trabalho analisar se é vantajosa a opção pelo simples nacional ou ficar enquadrado como lucro presumido.

Para realização do estudo de caso foi analisado o ano de 2007, visto que o simples nacional entrou em vigor somente em 01/07/2007, utilizou-se o ano inteiro para fins de apuração e comparação com o lucro presumido.

Quanto ao problema da pesquisa que estabeleceu a seguinte questão: *Qual será a opção tributária mais vantajosa para uma empresa desenvolvedora de software, lucro presumido ou simples nacional?* Pode-se constatar através das comparações entre essas duas modalidades, que a melhor opção é o simples nacional, reduzindo seu ônus tributário em 18,93%.

O objetivo geral proposto foi cumprido, no sentido de que com a identificação da melhor forma tributária é o simples nacional, os sócios da empresa em estudo poderão alterar para essa opção a partir de janeiro de 2008, lembrando de valerá para todo ano-calendário.

Os objetivos específicos foram atingidos no decorrer desta pesquisa. Foram apresentadas as formas de tributação lucro presumido e simples nacional. Além disso, foi analisada e identificada a opção mais vantajosa a ser adotada pela empresa, demonstrando através de comparativos um evidente ganho real pela adoção do simples nacional.

Para futuros trabalhos sugere-se analisar, além das duas modalidades tributárias expostas no estudo de caso, a modalidade lucro real. Pode-se também analisar outros ramos de atividade, como empresas comerciais e industriais, bem como empresas que possuem mais de uma atividade ou que estão enquadradas em mais de um anexo pela LC nº 123/2006.

## REFERÊNCIAS

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

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**: inclui contribuições sobre o lucro e as receitas devidas pelas empresas. 4. ed. Atlas: São Paulo, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Forense: São Paulo, 2007.

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Rideel, 2004.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 6.038, de 07 de fevereiro de 2007**. Institui o Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm)>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei 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.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF nº 093, 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: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF 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/Ant2001/1999/in10499.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF nº 25, de 6 de Março de 2001**. Dispõe sobre o imposto de renda incidente nos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em operações de renda fixa e de renda variável. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2001/in0252001.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF nº 345, de 28 de julho de 2003**. Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável na hipótese de mudança do regime de reconhecimento das receitas em função do recebimento para o regime de competência. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2003/in3452003.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **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/Leis/L5172.htm>>. Acesso

em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **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/LEIS/L8981.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **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.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **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/leis/L9430.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **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.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/2003/L10.833.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de

fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp127.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 1, de 19 de março de 2007**. Aprova o Regimento Interno do Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte de que trata o inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2007/ComiteSimples/portcgsn001.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 4, de 30 de maio de 2007**. Dispõe sobre a opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/legislacao/Resolucoes2007/CGSN/CGSN004.asp>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 5, de 30 de maio de 2007**. Dispõe sobre o cálculo e o recolhimento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2007/CGSN/Resol05.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 6, de 18 de junho de 2007**. Dispõe sobre os códigos de atividades econômicas previstos na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) a serem utilizados para fins da opção pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2007/CGSN/Resol06.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 11, de 23 de julho de 2007**. Dispõe sobre a arrecadação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/legislacao/Resolucoes2007/CGSN/CGSN011.asp>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

\_\_\_\_\_. **Resolução CGSN nº 15, de 23 de julho de 2007**. Dispõe sobre a exclusão do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2007/CGSN/Resol15.htm>>. Acesso em: 01 de novembro de 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: Fundamentos constitucionais da tributação,

Definição de tributos e suas espécies, conceitos e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. **Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade**. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2000, Goiânia, Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A contabilidade e a tributação.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FLORIANÓPOLIS. **Lei Complementar nº 233, de 22 de maio de 2006**. Dá nova redação ao art. 256, da Lei Complementar nº 007/97, alterada pela Lei Complementar nº 199, de 16 de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.pmf.sc.gov.br/receita/paginas/lc233.php>>. Acesso em: 17 de novembro de 2007.

GIARDINO, Andréa. **Mais emprego para criadores de jogos para celulares**. Disponível em: <[http://www.universia.com.br/html/noticia/noticia\\_clipping\\_cgeje.html](http://www.universia.com.br/html/noticia/noticia_clipping_cgeje.html)>. Acesso em: 17 de novembro de 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 32. ed. São Paulo: IR Publicações, 2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IMPOSTO de renda pessoa jurídica. **Boletim Informare** – 3ª semana de agosto de 2007, São Paulo, nº 33, Agosto 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Carga tributária – primeiro semestre de 2007**. Disponível em: [http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2007\\_-\\_CARGA\\_TRIBUTARIA\\_PRIMEIRO\\_SEMESTRE.pdf](http://www.ibpt.com.br/arquivos/estudos/2007_-_CARGA_TRIBUTARIA_PRIMEIRO_SEMESTRE.pdf)>. Acesso em 19 de novembro de 2007.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário – imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. 1. ed. São Paulo: RT, 2007.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária**. 3 ed. São Paulo:Atlas, 2004.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.



PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela secretaria da receita federal e sistema SIMPLES**. 15. ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2007.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria; LONGARY, André Andrade; SOUZA, Marco Aurélio Batista de; COLAUTO, Romoaldo Douglas; PORTON, Rosimere Alves de Bona. Como Elaborar Trabalhos de Monografias em Contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria. (ORG.). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais: Raupp e Beuren. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. (Cap. 3, p. 84-93).

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de renda pessoa jurídica para contadores**. São Paulo: IOB-Thompson, 2005.

SOARES, Juliano. **Comparação da forma de tributação para 2007, simples X lucro Presumido, em uma empresa de comércio varejista de artigos médicos e ortopédicos**: um estudo de caso. 2006. 45 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

VEIGA, Alexandre Zoldan da; OLIVEIRA, Valcélvio Lourenço de. **Contabilidade tributária II: imposto de renda das empresas, 2007/1**. Apostila.