

**COMPARATIVO DA TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E CSLL NOS REGIMES
TRIBUTÁRIO LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL -
ESTUDO DE CASO ESCOLA NOVA VISÃO LTDA**

**COMPARISON OF IRPJ AND CSLL TAXATION IN THE TAX REGIMES
REAL PROFIT, PRESUMED AND SIMPLE NATIONAL PROFIT - CASE
STUDY NOVA VISÃO LTDA**

Mônica Lorrany Gomes de Moura¹

Tatiany de Moraes Silva²

Brisa Dantas Pinheiro³

RESUMO

O planejamento tributário busca formas de reduzir a carga tributária de maneira lícita, dentro da lei, sem recorrer a métodos ilícitos. O objetivo deste trabalho é, através do estudo de caso feito na Escola Nova Visão, situada na cidade de Goianira-GO, – onde teve-se o intuito de fazer uma assessoria tributária –, identificar e analisar qual é o melhor regime tributário para a empresa prestadora de serviços no ramo de atividades educacionais no ensino fundamental, assim, através dele, busca-se uma forma lícita de reduzir a carga tributária, para que a empresa possa minimizar seus custos e despesas, aproveitando dessa forma o saldo disponível para investimentos futuros.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Carga tributária.

ABSTRACT

Tax planning seeks ways to reduce the tax burden in a lawful manner, without the use of illegal methods. The purpose of this study is to identify and analyze the best tax regime for the Brazilian tax system, through a case study carried out at the Escola Nova Visão, located in the city of Goianira-GO, where it was intended to provide tax advice. A company that provides services in the field of educational activities in elementary education, thus, through it, a legal way of reducing the tax burden is sought, so that the company can minimize its costs and expenses, thus taking advantage of the balance available for future investments.

Key words: Tax planning. Tax Burden.

¹ Graduada em Ciências Contábeis pela FacMais.

² Graduada em Ciências Contábeis pela FacMais.

³ Graduada e Especialista em Ciências Contábeis. Contadora no Sindicato dos Contabilistas do Estado de Goiás. Professora do Curso de Ciências Contábeis na FacMais.

INTRODUÇÃO

O gestor contábil tributário auxilia a empresa a reduzir legalmente a sua carga tributária, relatando os diferentes regimes de tributação dentro das legislações contábeis vigentes no Brasil. O planejamento tributário busca formas de reduzir a carga tributária sempre dentro da lei, para que a empresa não recorra a métodos ilícitos.

Independente de qual regime tributário a empresa opte, a falta de um planejamento tributário pode resultar com que não se tenha resultados positivos no decorrer dos anos. Através de análises não concretizadas, pode acarretar de a empresa fazer gastos e despesas desnecessários, deixando-a despreparada para investimentos futuros.

Essa pesquisa foi elaborada para fins de aprendizagem acadêmica, com intuito de fazer uma assessoria tributária na Escola Nova Visão localizada na cidade de Goianira, com a realização de um estudo de caso. O estudo que foi realizado na instituição é original, pois nunca foi feito nenhum tipo de pesquisa na Escola Nova Visão, além de ser importante para a empresa, pois trará benefícios que acarretará na redução de sua carga tributária, através das análises que será realizada em seu regime tributário.

Diante disso, essa pesquisa tem como propósito evidenciar qual será o tipo de regime tributário mais adequado para redução dos tributos, entre Lucro Presumido, Lucro Real e Simples Nacional. Abordando os aspectos contidos na legislação e pela contabilidade dando ênfase aos assuntos tributários.

1. HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

A finalidade deste item é apresentar brevemente a evolução histórica da Contabilidade, mencionando datas e fatos acontecidos que fizeram parte dessa história.

1.1 DEFINIÇÃO DE CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ciência que possibilita por meios de técnicas, fornecer o máximo de informações e orientações úteis para as tomadas de decisões, com o objetivo de controlar o patrimônio da empresa.

Segundo Sá (2010, p.46), “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

1.2 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE MUNDIAL

A contabilidade surgiu quando a civilização ainda era primitiva: o homem primitivo evidenciava suas riquezas através de símbolos (desenhos) feitos nas grutas, onde controlava quantidade de seus bens, instrumentos de caça, pesca, rebanho e suas ânforas de bebidas. A contagem de animais era feita através de riscos chamados de soros feitos em ossos de animais (SÁ, 2010).

Assim surgiram os primeiros registros contábeis, aproximadamente 3000 a.C., através dos símbolos que demonstravam a quantidade de sua riqueza patrimonial e quantidades de animais, portanto, relacionando a uma palavra: Estoque, de forma simples, focalizando no patrimônio e nas suas mercadorias. É importante ressaltar que o processo de desenvolvimento da Contabilidade foi lento, até o surgimento da moeda (IUDÍCIBUS, 2010).

De acordo com a proporção de crescimento do comércio ocorreu à necessidade de registrar os fatos contábeis, com o intuito de controlar as riquezas produzidas (SÁ, 2010).

A técnica de fabricar folhas de papiro foi desenvolvida pelos egípcios por volta de 2.500 a.C., dando origem aos registros contábeis no Egito. Com a

invenção da escrita o sistema de registros foi se desenvolvendo cada vez mais, assim, a antiguidade clássica tiveram o sistema mais capacitado das escriturações contábeis (SÁ, 2010).

A origem do “débito” e do “crédito” surgiu aproximadamente a 3000 a.C., considerando o que era “meu” denominava-se como débito (tudo que alguém teria que me pagar) e o que era “seu” denominava-se de crédito (o que eu devo pagar a alguém). Foi somente na Idade Média, a pouco mais de um milênio, que os registros das operações comerciais, industriais e públicas começaram a se desenvolver com uma sistematização mais ampla (SÁ, 2010).

Foi neste momento que as escolas de matemática passaram a ensinar a escrituração contábil, inicia-se, assim, um largo período de domínio da que se chama “Escola Italiana”, provavelmente no século XIII ou XIV, foi quando a Europa se explodiu no desenvolvimento econômico e cultural, devido a explosão comercial, dando grande desenvolvimento a Contabilidade na Europa após o ano de 1494, com a divulgação da obra Luca Pacioli – Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita (IUDÍCIBUS, 2010).

Para Sá (2010),

A partida dobrada se apoia, pois, no princípio da equação, não há dúvidas, mas, logicamente, ela representa a explicação de origem e de efeito do fenômeno patrimonial, uma igualdade de valor em causa e efeito de um fenômeno ou acontecimento havido com a riqueza patrimonial (SÁ, 2010, p.26).

Para que se escriturasse o método das partidas dobradas, foi criado o livro mestre, hoje conhecido como livro razão. O livro mestre era composto de folhas, onde cada folha dedicava-se a uma conta específica para registrar os débitos e os créditos, não podendo esquecer-se do livro que ia recebendo os fatos ocorridos diariamente, chamados de livro diário. Não se sabe ao certo onde e quem criou o método das partidas dobradas, a única certeza é que esse método criado na Idade Média é usado até os dias atuais (SÁ, 2010).

As primeiras organizações do saber contabilísticos deram início através da curiosidade de provar a veracidade dos métodos de débito e crédito na

contabilização, com isso veio o enriquecimento intelectual e com decorrência as explicações dos fatos contábeis (SÁ, 2010).

Os conceitos contábeis existem desde a antiguidade, pois era necessário nomear os fatos e atribuir valores. Com o passar do tempo as informações contábeis foram evoluindo e os registros eram cada vez mais elaborados, tendo a necessidade de uma disciplina específica no que deveria abranger capacidade e estudo dos exercícios, débito, crédito, preço etc. Tendo como intuito um desenvolvimento apropriado para melhora da Contabilidade (SÁ, 2010).

Segundo Sá (2010),

Cientificamente o estudo visa conhecer as relações que existem entre fenômenos patrimoniais observado e busca conhecer como tais relações se estabelecem; busca, ainda, analisar para produzir explicações sobre os acontecimentos havidos com a riqueza; visa conhecer verdades que sejam validas para todos os lugares, em qualquer que seja a época em quaisquer empresa ou instituição (SÁ, 2010, p.46).

A contabilidade está vinculada aos registros de demonstrações contábil, financeira, revisão, apurações de resultados, entre outros, ou seja, está voltada para os fatos numéricos patrimoniais. O profissional contábil desenvolve suas funções aplicando seus conhecimentos específicos adquiridos da ciência contábil, da tecnologia, e ainda estuda algumas outras áreas do saber como: administração, economia, direito etc. (SÁ, 2010).

Sá (2010, p. 47) diz que, “Todas as ciências, todas as práticas, se valem das informações; definir, pois, contabilidade como ciência da informação é ferir os princípios lógicos e transgredir no campo da verdade.”

Os trabalhos contábeis, todavia, a partir da década de 40, do século XX, é que parecem ter alcançado maiores níveis e maiores acelerações, para se conseguirem progressos sempre crescentes (SÁ, 2010).

Segundo Sá (2010, p.51), “A corrente científica inspira-se na lógica, na filosofia da ciência, na busca pela verdade competente para ter universalidade de entendimento e verificação.”

Na atualidade, é expressivo o número de professores e escritores além do Conselho Federal de Contabilidade que homologou em Resolução oficial, que defende a corrente científica (SÁ, 2010).

Ainda, conforme Sá (2010),

A responsabilidade com a verdade exige que teorias contábeis se desenvolvam ao sabor da ciência, havendo, na atualidade, um número de estudiosos que parece muito preocupado com o futuro do conhecimento, encetando, para tal fim, pesquisas de valor e expressiva seriedade (SÁ, 2010, p. 51).

1.3 EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

Em 1754, ano que iniciou a formação profissional na área contábil no Brasil, dando origem ao curso “Aulas de Comércio”, tendo o acompanhamento de todo processo pela junta de Lisboa, dado os nomes dos diplomados de guardas livros, atualmente conhecidos como contadores. (AUGUSTO, 2009)

O avanço da Contabilidade no Brasil surgiu após tornar-se Colônia de Portugal no ano de 1500. Criando as alfândegas, no ano de 1530, tendo a comercialização do Pau Brasil (SÁ, 2010).

Toda a Contabilidade do Brasil era feita com base na de Portugal, o Brasil não tinha independência para fazer sua própria contabilização, sendo realizado as suas regulamentações entre Brasil e Portugal através das cartas reges (SÁ, 2010).

Com a vinda da Família Real para o Brasil no ano de 1808, houve a abertura dos portos para as nações vizinhas, expandindo a comercialização dos produtos para outros países. Assim, iniciou-se um grande problema, a falta de dinheiro para a comercialização, tornando necessário o uso do método das partidas dobradas e a construção do Banco do Brasil no mesmo ano, juntamente veio abertura de teatros e bibliotecas para diversão da corte (IUDÍCIBUS, 2010).

Com o decorrer dos anos, a contabilidade foi se desenvolvendo, tendo a obrigação de escriturar os livros contábeis e a demonstração de fatos patrimoniais, sendo esses livros enviados para o governo, referindo-se a balanços, balancete e livro diário (SÁ, 2010).

Segundo Iudícibus (2010),

Mas, voltando as origens, o Brasil foi inicialmente influenciado pela escola Italiana. Aliás, as paixões e as discussões em torno das escolas – ritualista, patrimonialista, contista materialista etc. – foram quase tão acessas aqui quanto na Itália e, de certa forma igualmente irrelevantes (IUDÍCIBUS, 2010, p. 21).

Mediante traços da origem, a Escola Brasileira dá validade que foi fundada com base nas influências das Escolas Italianas (IUDÍCIBUS, 2010).

Para Iudícibus (2010),

Diga-se de passagem que os autores egressos da escola Álvares Penteados constituíram, pelo menos em parte, o núcleo inicial da nova Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas, na parte de Contabilidade e Atuária. O próprio Professor D'Auria e outros da Álvares Penteados deixaram vestígios de seu conhecimento e de sua personalidade na nova escola, dando possibilidade para que os novos talentos surgissem (IUDÍCIBUS, 2010, p.21).

Em 1902 foi fundada a Escola de Comércio Álvares Penteado, sendo possivelmente a primeira escola que se especializava em Contabilidade. Somente no ano de 1946, fundou-se a Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas da USP. O Brasil ganha então o primeiro núcleo efetivo nos padrões norte-americano, trazendo grande evolução e reconhecimento para estudantes, e também para localização onde a faculdade se encontra (IUDÍCIBUS, 2010).

2. HISTÓRICO TRIBUTÁRIO E TIPOS DE TRIBUTOS

2.1 História dos Tributos

Na pré-história, o homem primitivo morava em cavernas e tribos, passavam por vários obstáculos em busca de sua sobrevivência e de sua família. Revista Científica FacMais, Volume. IX, Número 2. Julho. Ano 2017/2º Semestre. ISSN 2238-8427.

Com o passar dos tempos e devido suas necessidades, o homem começa a fazer seus próprios equipamentos, como os destinados a caça, preparação da comida e a fabricação suas próprias roupas. Com a evolução de seus conhecimentos, foi sendo cada vez mais aprimorados, por exemplo, a construção de suas casas, plantação para sobrevivência e domesticação dos animais (BRASIL, 2016).

Através do desenvolvimento humano, logo se vem o poder de guerra, a ambição e a disputa sobre posse de grandes terras e animais. O homem nessa fase tinha o costume de presentear seus deuses, chamavam esse ato de tributos (BRASIL, 2016).

O surgimento da escrita foi um dos momentos mais marcantes da Antiguidade, aproximadamente em meados de 5000 a.C. até 476 d.C., data registrada pelo fim do Império Romano. Foi nessa época que os tributos passaram de presentes para obrigação, com intuito de sustentar seus exércitos (BRASIL, 2016).

Conforme o texto *Tributos na história da contabilidade*, de Leãozinho, publicado pela Receita Federal, “Os povos vencedores tinham direito a tudo e os derrotados eram escravizados.”

Aqueles apontados como derrotados eram escravizados e não tinham direito a nada, nem o poder sobre sua própria vida. Eram maltratados, humilhados e viviam em sofrimento constante. Com tantas guerras, a Grécia se destacava como uma civilização superior, lutando fortemente com o domínio sobre outros povos. Foi na Grécia a.C. que veio ao mundo grandes pensadores, tais como Sócrates, Platão e Aristóteles, eles traziam consigo o objetivo de explicar o sentido da vida e a busca de um novo caminho para a humanidade (BRASIL, 2016).

Em base no texto da Receita Federal, de Leãozinho, o Império Romano foi dividido em partes, sendo os mais conhecidos como feudos, tendo cada feudo um Senhor feudal, os nobres. Tinham os camponeses, trabalhadores e moradores no campo, que eram obrigados a pagar tributos para os senhores feudais. Com falta de moedas, alguns pagavam seus tributos com parte de suas

colheitas. O restante que sobrava das colheitas era o que os camponeses e suas famílias sobreviviam. Aqueles que não pagassem o tributo devido podiam ser presos ou até mortos.

No fim da Idade Média, as cidades estavam reflorescendo em toda a Europa. O contato com a cultura oriental trouxe para os europeus novos hábitos de consumo. Logo surgiu uma nova classe, sendo eles os comerciantes, os industriais e os banqueiros (BRASIL, 2016). O período consecutivo foi chamado de Idade Moderna e vai do ano 1453 a 1789. Nesse momento os feudos foram se transformando em reinados. Os pequenos reinados estiveram desenvolvendo, unindo-se e dando origem aos Estados Nacionais (BRASIL, 2016).

Portugal e Espanha foram os primeiros reinos a lançar grandes expedições marítimas, assim descobriram as rotas para a África e Ásia, também chegando às Américas, intensamente habitadas pelos povos de culturas completamente diferentes da europeia (BRASIL, 2016).

2.2 História dos Tributos no Brasil

O descobrimento de metais preciosos nas Américas modificou o semblante da Europa, financiou a Revolução Industrial e proporcionou a ascensão da burguesia como classe social rica e influente. As colônias, como o Brasil, eram bastante cultivadas em busca de suas riquezas para extração e envio para a Europa (BRASIL, 2016).

Conforme o texto, Leãozinho – Os Tributos na História da Humanidade, disponível na página da Receita Federal,

No final do século XVIII as minas de ouro começaram a se exaurir e a produção caiu muito. Mas o governo português, endividado, não admitia receber menos. Desconfiava que a produção do ouro que chegava às casas de fundição estava caindo porque havia muita sonegação. Por isso, a rainha de Portugal, conhecida como D. Maria, a Louca, determinou que se a produção anual de ouro que cabia

à coroa não fosse atingida, a diferença seria cobrada de um vez por meio da derrama. A proximidade do dia da derrama aterrorizava o povo de Vila Rica. Tiradentes e os demais inconfidentes perceberam que esse seria o dia certo para anunciarem o movimento, pois contavam com o apoio e a participação da população de Vila Rica, revoltada com a derrama. No entanto, antes que isso acontecesse, foram delatados por Joaquim Silvério dos Reis. A derrama foi suspensa. Apesar de derrotado, o movimento mineiro inspirou, anos mais tarde, a independência do Brasil.

Todavia, a Constituição Federal, cobriu os direitos dos contribuintes e atribuiu limites ao poder do Estado de tributar. Já por outro ponto de vista, hoje, o tributo tem grande responsabilidade por financiamentos de programas do governo, dividido em algumas partes como: saúde, educação, saneamento, previdência, transporte, dentre outros. Devendo sempre averiguar se realmente está atendendo o ramo de atividade que precisa ((BRASIL, 2016).Atualmente o Brasil chega em estimativa 95 tributos existentes, constituindo em taxas, impostos, contribuições, INSS, IPI, adicionais, dentre outros, realizada pelo Portal Tributário no dia 26 de setembro de 2016.

2.2.1 Legislação Tributária

A Legislação constitui-se através das leis, envolvendo os tratados e suas convenções internacionais, os decretos e normas complementares que se aproximam em partes, os seus tributos e suas relações jurídicas (MACHADO, 2015).

De acordo com Borba (2015),

Vale ressaltar que o legislador não utiliza as expressões lei e legislação ao acaso. Quando se refere à lei é apenas uma das normas da legislação e quando se refere à legislação é quaisquer delas, ou seja, leis, tratados e convenções internacionais, decretos ou normas complementares (BORBA, 2015, p. 279).

A legislação tributária atribui sua responsabilidade prevendo quais serão as medidas cabíveis em caso de não cumprimento do que está prevista na lei e penalizando aqueles que não a cumprem (OLIVEIRA et al., 2015).

Conforme o art. 96 da Lei nº5.172, de 25 de outubro de 1996, legislação tributária é:

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

O artigo 96 do CTN citado acima, tem como sentido a clareza da amplitude em seu conceito de legislação tributária. A interpretação de lei e legislação é extremamente importante para compreensão do Código Tributário Nacional (MACHADO, 2015).

Segundo o Código Tributário Nacional, o termo lei é uma regra jurídica de caráter legal e abstrato, sendo ela proveniente do Poder ao qual a Constituição Federal atribui sua competência legislativa.

A Constituição Federal de 1988, ocasionou alterações no Sistema Tributário Nacional, na incidência dos tributos e em sua arrecadação entre Municípios, Estados e União (OLIVEIRA et al., 2015).

A base de cálculo do tributo só pode ser modificada através da Lei, como prevê o CTN em seu Art.97, § 2º e Súmula nº 160 do STJ, onde diz que “observa-se as atualizações monetárias da base de cálculo, através dos índices oficiais de inflação, podendo ser corrigido pela administração.”

Lopes (2012) ressalta que,

No passado, em época de alta inflação mensal, a redução do prazo para pagamento de tributo chegou a ser considerada por alguns como 'majoração indireta', pelo que haveria de ser prevista em lei. A tese acabou prevalecendo e hoje está superada (LOPES, 2012, p 144).

O fato de não definir prazo para o pagamento do tributo, reprime à reserva de Lei, não diz que esta não possa se ocupar da matéria fluentemente (LOPES, 2012).

2.2.2 Definições de Tributos

De acordo descrito no CTN em seu Art. 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Machado (2015) diz que há análises de diversos conceitos de tributo, se prevalece o seu conceito legal, tendo ainda a análise de seus elementos, sendo eles, conforme CTN descreve Art. 3º.

Prestação pecuniária: é a liquidação em dinheiro para entidade, sendo ela privada ou pública, o valor a ser cobrado pode variar um salário mínimo até 360 salários mínimos, conforme prevista na Lei 9.714/98;

Compulsória: instituído o tributo como obrigação, o dever de pagar o tributo nasce independente da vontade das partes, sendo ativo (Estado) e passivo (Contribuinte), assim a responsabilidade do pagamento da obrigação tributária;

Em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir: a prestação deve ser efetuada em moeda nacional, conforme a maioria dos tributos, nosso direito ignora o tributo *in natura* ou *in labore*;

In Natura: parte do produto comercializado é entregue a União ou fisco, a título de pagamento do tributo.

In Labore: a cada mês o profissional destinará um dia de serviço para a entidade tributante.

Que não constitua sanção de ato ilícito: serve para apontar o tributo da multa, e relacionada a venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal;

Instituída em lei: somente através da lei para designar o tributo e suas nomenclaturas;

Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: é uma atividade classificadas em três nomenclaturas sendo elas:

Arbitrário: é a atividade cujo seu desenvolvimento a autoridade não sofre qualquer limite, não devendo obedecer qualquer regra jurídica.

Discrecionário: atividade onde seu desenvolvimento se dispõe de liberdade para determinar sua convivência e a oportunidade de agir.

Vinculada: é atividade com desempenho em que a autoridade administrativa não pode gozar de liberdade para contemplar a conveniência nem a oportunidade de agir.

Em relação ao conceito de tributo, convém analisar sua distinção referente aos seus diferentes tipos de espécies tributárias, conforme estabelecida pelo Art. 4º do CTN:

Art. 4º. A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-las:
I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A competência do tributo procede do fato quando se dá a origem, a obrigação de recolhê-lo para os cofres públicos, involuntariamente do nome que lhe consister em seu imposto pela lei ou do destino que se dá o produto de arrecadação (LOPES, 2012).

No Código Nacional Tributário art. 5º e art. 145 da Constituição Federal incluem como tributos os impostos, taxas e contribuições de melhoria, nos Art. 148 e 149 da CF descrevem sobre os empréstimos compulsórios e as contribuições para fiscais.

Para Rocha (2015),

o dever de pagar o tributo não decorre do acontecimento de uma infração, mas da realização do fato gerador tributário. Pois bem, qualquer que seja o tributo, possuirá um respectivo fato gerador. Sua lei instituidora determinara aquele fato que, uma vez ocorrido, fará que surta, contra o sujeito passivo, o dever de pagar (ROCHA, 2015, p. 37).

Conforme Rocha (2015), as espécies tributárias têm como fato gerador características individualizadas, contendo cada uma delas peculiares próprias em seu fato gerador, fazendo com que o sujeito passivo tenha a obrigação de pagar o tributo.

Os tributos têm como seu principal objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, já por outro ângulo, ele pode valer-se de custeio de atividades, mesmo elas não sendo como fonte de recursos diretamente para o Estado, e sim tendo obrigação de ampliar juntamente com entidades específicas,

como previdência social, programação de integração social, dentre outros (MACHADO, 2015).

2.2.3 Impostos

A definição de imposto, pressupõe, assim descrito no art. 16 do CTN, é um tributo cujo seu fato gerador é uma situação independente da sua contraprestação estatal.

O tributo, em alguns casos pode ter como seu fato gerador uma situação estatal, sendo ela específica relativa ao seu contribuinte, podendo ocorrer também dessa situação ser independente de qualquer atividade estatal. Conforme previsto no Art. 5 do CTN (MACHADO, 2015).

De acordo com a Constituição Federal de 1988 no art.145, I, compete ao Estado, Distrito Federal e município instituírem impostos:

Art.145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – Impostos;

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetivamente a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Em concordância com o que foi citado acima, Rocha (2015) conclui que é necessário levar em conta tanto o Art. 16 da CTN, quanto o Art.145, § 1º, devendo compreender todo seu princípio de forma clara, tendo ajuste segundo cada tipo de atividade econômica.

Segundo Rocha (2015), o conceito de imposto no Código Tributário Nacional não é satisfatório, devendo ser levando em consideração o preceito constitucional do art.145, § 1º, onde diz que os impostos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

O imposto, por sua obrigação descrita em Lei, não deve de forma alguma ter sua receita ligada ao órgão, conforme é previsto no art. 167, IV, da Lei Maior a Constituição Federal.

Lopes (2012, p.14) diz que, “O Supremo Tribunal Federal já declarou inúmeras vezes a inconstitucionalidade de leis que, em desobediência ao comando do Art. 167, inciso IV, da Constituição, vinculam receitas de impostos.”

O Código Tributário Nacional esboça a característica que distingue os impostos das taxas e contribuições de melhoria. A obrigação tributária no seu geral, tem como seu fato gerador a circunstância prevista em lei, sendo necessária e suficiente para sua ocorrência (MACHADO, 2015).

De acordo com Machado (2015, p.303), “assim quando o Estado cobra o imposto de renda, por exemplo, toma em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. ”

A análise de tópicos hipotéticos de incidência dos impostos deixa claro que em nenhuma delas está presente a atuação estatal. Em todas as situações descritas pela Lei como imprescindível e satisfatória ao surgimento da obrigação tributária, será sempre pertinente ao atuar ou ter do contribuinte (MACHADO, 2015).

2.2.4 Taxas

A taxa é um requisito cobrado pelo governo de uma pessoa física ou jurídica, tendo a intenção que quando essa arrecadação não é paga, não é efetuada a prestação de serviço pelo órgão público. Os valores das taxas são apurados com base de cálculo determinados pela instituição a prestar o serviço (MACHADO, 2015).

Consoante Machado (2016, p.66), “taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisível, prestado ao contribuinte.”

Está prevista no Art. 145, II da Constituição Federal, taxas como sua espécie:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
(...)

II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

(...)

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

As taxas são tributos ligados pelo seu princípio da retributividade, pois o referente fato gerador prende-se a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Fundamentando-os na comutatividade e são consideradas como tributos contra prestaacionais.

Conforme Art. 145 citado acima, a base de cálculo é o esclarecimento do ponto de vista econômico do fato gerador, ficando este tributo absolutamente caracterizado ao fato gerador da taxa, é evidente que as correspondentes bases de cálculo não podem se misturar. A base de cálculo da taxa precisa se poupar, em relação ao custo da atividade estatal que por intermédio dela será remunerada. Desta forma, a absoluta distinção será para impedir que as taxas tenham base de cálculo própria de seu respectivo imposto (LOPES, 2012).

Segundo Lopes (2012),

Taxa, espécie de tributo (receita pública derivada) e, portanto, submetida a rígido delineamento constitucional, não se confunde com preço público (tarifa), que traduz prestação contratual (receita pública originária) e que pode ser manejado com certa margem de liberdade pela Administração Pública (LOPES, 2012, p. 20).

Na instituição das taxas, a competência é comum para a União, aos Estados e aos Municípios, variando-se em cada caso, conforme as jurisdições estabelecidas pela Constituição.

2.2.5 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria está prevista no art. 145, III, da Constituição Federal: Art. 145. “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir os seguintes tributos: (...) III – Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

A contribuição de melhoria surgiu na Inglaterra, mas conhecida como *betterment tax* – imposto de melhoria. O valor arrecadado tem como destino a construção de obras públicas, fato que colabora com a valorização dos terrenos das proximidades, automaticamente os imobiliários obtinham lucros na valorização dos imóveis. Percebendo os consideráveis avanços obtidos na Inglaterra, os americanos adotam a contribuição de melhoria, a chamada *special assessment* (BORBA, 2015).

A Constituição Federal prevê em seu Art.1º, “A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas”, conforme DECRETO DE LEI Nº 195, DE 24 DE FEVEREIRO DE 1967.

Na Constituição Federal, Art.145, III, diz-se sobre a contribuição de melhoria:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - Impostos;

II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

A obrigação de instituir e cobrar a contribuição de melhoria é comum aos entes da federação, sendo ela anexa a partir da conferência de qual deles consumir, fato de obter gastos para a realização da obra pública (LOPES, 2012).

No Código Tributário Nacional, nos respectivos Arts. 81 e 82, descrevem sobre o regramento genérico da contribuição de melhoria:

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.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Com base nos art. citados acima, descreve-se de onde tiram as principais normas em relação as hipóteses da contribuição de melhoria.

3. REGIME TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Neste Item serão abordados os principais aspectos e características dos três tipos de regimes tributários vigentes no Brasil: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De acordo com Oliveira et al. (2009), o planejamento tributário é entendido como uma forma lícita, ou seja, aquilo que está de acordo com as regras e leis vigentes, com finalidade de redução da carga fiscal.

Com base no Art.153 da Lei nº 6.404/76, é necessário lembrar que o planejamento tributário é um direito garantido pela Constituição Federal, e do mesmo modo um dever legal, conforme art. citado abaixo:

Art.153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

3.1.1 TIPOS DE REGIME TRIBUTÁRIO

A pesquisa apresentada irá abordar os três tipos de regimes tributários vigentes no Brasil. São eles: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, com a finalidade de demonstrar, através do estudo de caso, qual regime será mais vantajoso.

3.1.2 FATO GERADOR

O fato gerador ocorre a partir do momento em que surge a obrigação tributária. O art. 114 e 115 do CTN diz o seguinte:

Art. 114 do CTN assevera que o fato gerador é a condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, podemos concluir que este surge imediatamente à ocorrência daquele.

Art. 114, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessário e suficiente à sua ocorrência.

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

3.1.3 BASE DE CÁLCULO

A Base de cálculo é o valor pelo qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de calcular o montante do tributo a ser recolhido. A base de cálculo, conforme a Constituição Federal, deve ser definida em Lei

Complementar nº 87, art. 8, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade (OLIVEIRA, 2015).

3.1.4 ALÍQUOTA

Segundo Oliveira et al. (2015):

É o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determinando o montante do tributo a ser recolhido. Assim, como a base de cálculo, a alteração da alíquota também está sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade (OLIVEIRA et al., 2015, p. 415).

3.2 LUCRO REAL

O objetivo do Lucro Real é conseguir maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias para completa escrituração das atividades e para a apuração do lucro real, que é a base dos tributos, do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das Empresas (OLIVEIRA, 2011).

De acordo com Oliveira et al. (2011):

O lucro real é apurado com base na escrituração mercantil das organizações, o que compreende a adoção de um conjunto de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional de um contabilista, como segue:

- Rigorosa observância dos princípios de contabilidade;
- Constituição de provisões necessárias;
- Completa escrituração contábil e fiscal;
- Escrituração de um conjunto de livros fiscais e contábeis, incluindo o Registro de Inventário e o Lalur;
- Preparação das demonstrações contábeis, etc. (OLIVEIRA et al., 2011, p. 170).

A legislação brasileira tradicional consagrou ao fato de que o lucro real ingressou no mundo jurídico por intermédio dos elementos informativos contidos na escrituração contábil e nas demonstrações financeiras, o que se tornou mais explícita após a promulgação da Lei nº 6.404, de 1976. Essa lei incorporou ao mundo as normas e os principais fundamentos da contabilidade, os critérios de

Revista Científica FacMais, Volume. IX, Número 2. Julho. Ano 2017/2º Semestre. ISSN 2238-8427.

avaliação de bens direitos e obrigação, e o conceito de lucro líquido do exercício (OLIVEIRA, 2011).

O lucro líquido é definido no art. 191, da Lei 6.404/76, porém, sem as deduções do art. 189 (prejuízos contábeis acumulados e provisão para o imposto sobre a renda).

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

3.2.1 LALUR

O Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, tem por finalidade de registrar e controlar os ajustes no lucro apurado contabilmente, para fins de demonstrações do lucro real, visto que o fisco não aceita como dedutíveis algumas despesas (multas de natureza fiscais, multas de trânsito, refeição dos sócios, etc.), e não tributáveis algumas receitas (receitas isentas ou já tributável anteriormente na fonte), bem como a tributação de valores que não integram a escrituração contábil (OLIVEIRA, 2011).

A regularização referente a esse livro é dada pelo art. 262 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), como segue:

Art. 262. No livro de Apuração do Lucro Real – Lalur; a pessoa jurídica deverá (Decreto Lei nº 1.598/77, art. 8º, inciso I):

I – lançar os ajustes de lucro líquido do período apurado;

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 das demais valores que devem 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 subsequente, dos dispêndios, vales-transportes e outros previstos neste Regulamento.

Art. 263. O livro de Apuração do Lucro Real – Lalur poderá ser escriturado mediante a utilização de sistemas eletrônicos de processamentos de dados, observados as normas baixadas pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 8.218/91, art. 18).

3.2.2 APURAÇÃO TRIMESTRAL DO LUCRO REAL

As apurações trimestrais do lucro real são determinadas em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado líquido de cada trimestre (OLIVEIRA, 2011).

De acordo com Oliveira (2011),

Esse resultado líquido deve ser apurado mediante levantamento das demonstrações contábeis, com a observância das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações (OLIVEIRA et al., 2011, p. 170).

O imposto de Renda trimestral será calculado da seguinte forma:

- Alíquota normal de 15% sobre a totalidade da base de cálculo, ou seja, 15% do lucro real;
- Alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 60.000,00 (trimestral). No caso de início das atividades, o limite trimestral será proporcional ao número de meses, ou seja, R\$ 20.000,00 para cada mês em que a empresa exerceu atividades no trimestre (OLIVEIRA, 2011).

Poderão ser deduzidos do valor do Imposto de Renda trimestral:

- Os incentivos fiscais, dentro dos limites e condições fixadas pela legislação;
- O Imposto de Renda pago ou retido na forma sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

- O saldo de imposto pago a mais ou indevidamente em períodos anteriores (OLIVEIRA, 2011).

3.2.3 TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pela apuração do lucro real anual. No entanto, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados mensalmente (OLIVEIRA, 2011).

Oliveira et al. (2011) salienta que,

Nessas circunstâncias, de opção as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real devem efetuar os recolhimentos mensais com base em estimativas, e não pode mudar a base de tributação pelo lucro presumido e nem para o lucro real trimestral durante o exercício. OLIVEIRA et al., 2011, p. 170).

3.2.4 PAGAMENTO MENSAL DO IMPOSTO POR ESTIMATIVA

O lucro real tem a opção pelo pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) em base estimadas mensais, apurando-se o lucro real anualmente, com a possibilidade de suspensão ou redução do imposto conforme os balanços ou balancetes periódicos (OLIVEIRA, 2011).

Os principais aspectos da opção por estimativa são:

- O imposto devido em cada mês, calculado em base estimadas, deverá ser pago até o último dia do mês subsequente;
- No final do ano-calendário (dezembro) deverá ser feito o levantamento da contabilidade do lucro real, assim como em qualquer período do ano para reduzir ou suspender o pagamento do imposto;
- A alíquota do Imposto de Renda é de 15%;

- A alíquota adicional, de 10%, sendo que o pagamento desse adicional terá que ser feito mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R\$20.000,00 (OLIVEIRA, 2011).

3.3 LUCRO PRESUMIDO

A pessoa jurídica tem como forma opcional de tributação o lucro presumido, a legislação quando decidiu inserir essa alternativa de tributação visava facilitar as rotinas burocráticas e administrativas das organizações que optassem pelo lucro presumido, normalmente essas empresas são de pequeno porte e possui uma estrutura menor, onde o pagamento de impostos são reduzidos e mais adequados (OLIVEIRA, 2015). Para Oliveira et al. (2011, p. 180) “É uma forma simplificada de apuração da base de cálculos dos tributos como o Imposto de Renda e a Contribuição Social. ”

Conforme Oliveira et al. (2011),

O contribuinte deverá optar pelo método de tributação consciente de que tal método é definido para o ano-calendário, ou seja não pode haver mudanças na tributação no decorrer do ano-calendário. Tal opção será efetuada no momento em que for paga a primeira parcela do imposto ou da cota única, o que ocorrerá no final do mês de abril para os optantes deste regime tributário (OLIVEIRA et al., 2011, p. 180).

As empresas que optarem pelo Lucro Presumido não precisam possuir a escrituração contábil detalhada de suas receitas e despesas, porém, será obrigatório que escreva o livro caixa no qual irá mostrar as receitas efetivamente recebidas, tudo segundo a legislação fiscal (OLIVEIRA, 2015).

O art. 13, da Lei n 9.718 de novembro de 1998, com a redação dada pela Lei n 10.637 de 2002, estabelece o seguinte:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-

calendário anterior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1 A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação ao todo o ano-calendário.

§ 2 Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta no ano anterior será considerado segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

De acordo com o rendimento bruto do ano-calendário anterior o contribuinte poderá optar pelo lucro presumido, assim, terá que ser feito o cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) de forma presumida, trimestralmente das receitas brutas (OLIVEIRA, 2015).

Para Oliveira et al. (2015),

Várias são as atividades que não podem optar pela sistemática do lucro presumido: as entidades financeiras, as empresas que auferem lucros, rendimentos ou ganho de capital oriundos do exterior; as empresas que usufruam benefícios fiscais de isenção ou redução do Imposto de Renda, calculados com base no lucro de exploração (empresa geralmente sediadas nas áreas da Sudene e Sudam); as empresas de prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito (factoring); e as imobiliárias de construção, incorporação, compra e venda de imóveis que tenham registros de custo orçado, nos termos das normas aplicáveis a essas atividades (OLIVEIRA et al., 2015, p. 209).

Os contribuintes podem optar pelo recolhimento mensal, com o código de lucro presumido no DARF - Documento de Arrecadação código – 2089 -, desde que neste intervalo seja ajustado o valor pelo efetivamente devido no último mês do trimestre (OLIVEIRA, 2015).

A base de cálculo do lucro presumido é apurada a partir da receita bruta, aplicando o percentual de presunção adicional somado as demais receitas e o ganho de capital auferido em cada trimestre ou mensalmente. Receita bruta são os bens e serviços nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (OLIVEIRA, 2015).

O Imposto de renda das pessoas jurídicas é calculado pela aplicação de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo presumida. Incide o adicional do Imposto de Renda à alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela da base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, ou seja, R\$60.000,00 quando o período de apuração englobar os três meses. (OLIVEIRA, 2015).

De acordo com o Perguntão da Receita Federal do Brasil, os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta são os abaixo discriminados:

Atividades	Percentuais (%)
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8,0
Revenda de combustíveis	1,6
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16,0
Serviços de transporte de cargas	8,0
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatológica, medicina nuclear e análises e patologias clínicas	8,0
Intermediação de negócios	32,0
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32,0

As empresas optantes pelo lucro presumido deverão fazer a escrituração contábil de acordo com a legislação comercial – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registros de estoques existentes no término do ano-calendário. Porém, as empresas que não quiserem realizar a escrituração contábil, deverão manter o livro caixa, no qual deverá escriturar toda movimentação financeira, inclusive bancária. A escrituração poderá ser mensal, desde que os lançamentos se reportem à movimentação diária (OLIVEIRA, 2015).

3.4 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um tipo de regime tributário onde o contribuinte possui um tratamento diferenciado, criado para beneficiar as microempresas e empresas de pequeno porte. Apenas as ME e EPP podem optar pelo simples nacional. O pagamento é feito de forma unificado em uma única guia, instituídas pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, alteradas pelas Leis Complementares n 128, de 19 de dezembro de 2008 e 139, de 10 de novembro de 2011 (OLIVEIRA, 2015).

O Simples Nacional foi instituído pela Lei 9.317/96, com o objetivo de incentivar a permanência e o crescimento das microempresas e empresas de pequeno porte.

Para ser uma microempresa é necessário que em cada ano-calendário venha a auferir uma receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Já a empresa de pequeno porte, em cada ano-calendário seu faturamento deve ser superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a (trezentos e sessenta mil reais), e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos reais) (OLIVEIRA, 2015).

As microempresas e as empresas de pequeno porte de acordo com a Lei Complementar nº 123 de 2006, possuem tratamento diferenciado no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, principalmente no que se refere:

- I – regime único de arrecadação incluindo as obrigações acessórias, necessário para apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios;
- II – cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias e obrigações acessórias;
- III – acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviço pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

Vale ressaltar em Oliveira et al. (2015) que,

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

- 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, casos exigíveis, terá o prazo de até 10 (dez) dias, contados do último deferimento de inscrições, para efetuar a opção pelo Simples Nacional;
- Após a formalização da opção, a Secretária da Receita Federal do Brasil (RFB) disponibilizará aos Estados, Distrito Federal e Municípios a relação dos contribuintes para verificação das informações prestadas;
- Os entes federais, no prazo de até 10 (dez) dias, contados da disponibilização das informações, comunicar à RFB acerca da verificação dos contribuintes anteriores repassados;
- Confirmado os dados ou ultrapassados o prazo a que se refere a letra “c” sem manifestação por parte do ente federativo, considerar-se-ão validadas as respectivas informações prestadas pelas ME ou EPP;
- A opção produzirá efeitos a partir da data do último deferimento da inscrição nos castros estaduais e municipais e esta data será considerado como e de início de atividade, exceto se a repartição federal considerar inválida as informações prestadas pela ME ou EPP, hipótese em que a opção será considerada indeferida. (OLIVEIRA et al., 2015, p. 405).

Apenas as ME e as EPP podem optar pelo Simples Nacional e para que isso aconteça é necessário que se enquadrem nas definições da Lei Complementar nº 123 (OLIVEIRA, 2015).

De acordo com Oliveira et al. (2015),

Portanto, para ser optante pelo Simples Nacional, a empresa não pode exercer nenhuma atividade impeditiva, ainda que exerça ao mesmo tempo outras atividades permitidas. As empresas com atividades que possuem códigos na tabela de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) que abrangem ao mesmo tempo impeditivos e permitidas ao Simples Nacional (CNAE ambíguas) poderão ser optantes do Simples Nacional, desde que, ao fazer opção pelo, declarem que exercem exclusivamente atividades permitidas (OLIVEIRA et al., 2015, p. 406).

4. ESTUDO DE CASO – ESCOLA NOVA VISÃO

A Escola Nova Visão é uma microempresa familiar que iniciou suas atividades em janeiro 1993 através de um sonho de quatro primas, sendo elas: Elisabeth Maria de Fatima Borges e Elsa Moreira de Jesus Santos que são irmãs;

Ersa Maria Moreira de Jesus e Leusa Alves de Moura Silva que também são irmãs, as quatro são primas, como mostra na imagem 1.

As sócias adquiriram a empresa praticamente falida, com quase vinte alunos, em um local pequeno e alugado. Hoje a empresa possui mais de 247 educandos matriculados, sendo 11 participantes do projeto de bolsas para famílias de baixa renda que a escola fornece para crianças carentes.

Em meados dos anos 2000, as sócias conseguiram fazer a aquisição de um local próprio, deixando de ter despesas mensais com aluguel, passando a contar com uma estrutura grande e confortável para todos os alunos, tendo também capacidade para ampliação no futuro, como mostra as imagens 2 e 3.

FOTOGRAFIA 1: Fachada da Escola Nova Visão.



FONTE: Acervo da Escola Nova Visão.

FOTOGRAFIA 2: Ambiente interno da Escola Nova Visão.



FONTE: Acervo da Escola Nova Visão.

4.1 MISSÃO DA EMPRESA

Trabalhar a educação buscando formar cidadãos conscientes e atuantes na construção de um mundo melhor.

A visão da empresa é tornar-se uma instituição de excelência em educação para Goianira e região. A escola ensina os valores sociais fundamentais, como respeitar os mais velhos, a importância da família, os princípios éticos e solidários, e também aspectos básicos da educação financeira.

A seguir será demonstrado os cálculos dos três regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. As informações necessárias para a elaboração do estudo de caso foram baseadas em dados disponibilizados pela empresa.

4.2 APURAÇÃO NO REGIME TRIBUTÁRIO LUCRO REAL

Para a elaboração dos cálculos no regime tributário Lucro real se fez necessário o levantamento da DRE referente aos três trimestres de 2016 através das informações cedidas pela empresa. Pois a empresa em questão não mantém escrituração contábil regular por atualmente esta enquadrada no regime tributário Simples Nacional não há a exigência do FISCO de elaborar a escrituração contábil, logo a empresa optou escrituração do livro caixa mensalmente.

A DRE apresenta esta em sua totalização de Janeiro a Setembro de 2016 apenas para que o leitor veja de maneira mais simples os valores apurados. Os valores aqui demonstrados se encontram em anexo e foi desenvolvida a apuração trimestralmente de acordo com o que a lei determina no caso de apuração no Lucro Real trimestral.

TABELA 01: Demonstração do Resultado do Exercício.

RECEITA BRUTA COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO		R\$ 482.742,17
Prestação de Serviço	R\$482.742,17	
(-) Deduções da Receita Bruta		
(-) Imposto Sobre Serviço Prestado (ISS)	R\$ 9.654,84	
(-) PIS	R\$ 3.137,82	
(-) COFINS	R\$ 14.482,27	
(=) RECEITA LIQUIDA COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO		455.467,24
(-) CUSTOS DO SERVIÇO PRESTADO		R\$ 255.730,76
(-) Custos com mão de obra	R\$255.730,76	
(=) LUCRO BRUTO		R\$ 199.736,48
(-) DESPESAS OPERACIONAIS		R\$ 71.544,17
(-) Despesas com encargos sociais - FGTS	R\$ 22.427,43	
(-) Despesas com telefone e internet	R\$ 2.331,62	
(-) Despesas com energia elétrica	R\$ 3.490,49	
(-) Despesas com materiais para escritório	R\$ 11.586,00	
(-) Despesas com alimentação	R\$ 7.385,40	
(-) Despesas com material de limpeza	R\$ 2.701,00	
(-) Despesas com prestação de serviço Pessoa Física	R\$ 6.180,00	
(-) Despesas com manutenção	R\$ 6.060,00	
(-) Despesas com água e esgoto	R\$ 5.924,49	
(-) Despesas com eventos	R\$ 273,00	
(-) Despesas com software	R\$ 2.250,00	
(-) Despesas com materiais - Educação Física	R\$ 280,00	
(-) Taxas diversas	R\$ 654,74	
(-) DESPESAS ADMINISTRATIVAS		R\$ 91.760,00
(-) Despesas com Honorários Contábil	R\$ 5.760,00	
(-) Despesas com Pró-labore	R\$ 86.000,00	
(=) LUCRO OU PREJUÍZO OPERACIONAL		R\$ 36.432,31
(+) OUTRAS RECEITAS NÃO OPERACIONAL		R\$ 15.250,30
(+) Outras Receitas	R\$ 15.250,30	
(=)RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DA PROVISÃO DO IRPJ E DA CSLL		R\$ 51.682,61

(-) PROVISÃO DO IRPJ		R\$ 7.752,39
(-) PROVISÃO DA CSLL		R\$ 4.651,43
(=) LUCRO LIQUIDO OU PREJUÍZO DO EXERCÍCIO		R\$ 39.278,79

FONTE: As próprias autoras.

TABELA 02: Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR de janeiro até setembro de 2016. (Cálculo 1) LALUR

PARTE A		PARTE B
Lucro Contábil	R\$ 51.682,61	
(+) Adições	R\$ 0,00	(-) Compensação do Prejuízo - Limite de 30% R\$ 0,00
(-) Exclusões	R\$ 0,00	
(=) Lucro Real Ajustado	R\$ 51.682,61	

FONTE: As próprias autoras.

Como não houve apuração de prejuízo em competência anterior o valor da base de cálculos do Lucro Real é a mesma apurada através da DRE.

TABELA 03: Regime Tributário Lucro Real – Cálculo IRPJ e CSLL JANEIRO A SETEMBRO DE 2016. (Cálculo 2)

Lucro real Apurado de JANEIRO A SETEMBRO	R\$ 51.682,61
Base de cálculo para IRPJ e CSLL	R\$ 51.682,61
Alíquota IRPJ - 15%	R\$ 7.752,39
Alíquota CSLL- 9%	R\$ 4.651,43

FONTE: As próprias autoras.

Considerando o regime tributário lucro Real apurado a empresa pagaria R\$ 7.752,39 referente ao IRPJ e R\$ 4.651,43 referente a CSLL.

TABELA 04: Apuração do IRPJ e CSLL no Regime Tributário Lucro Presumido.

PERÍODO	ALIQ.	TOTAL
Faturamento de janeiro a dezembro de 2016		R\$ 482.742,17
Outras Receitas		R\$ 15.250,30
Total das Receitas		R\$ 497.992,47
Base de Cálculo Presumido	32%	R\$ 154.477,49
B. Cal IRPJ E CSLL REC. FIN. E OPE.		R\$ 169.727,79
IRPJ	15%	R\$ 25.459,17

Redutor da BC Ad.		R\$ 180.000,00
Base de Cal. Do Ad.		R\$ -
Adicional do IRPJ	10%	R\$ -
Total do IRPJ a Pagar		R\$ 25.459,17
CSLL	9%	R\$ 15.275,50
Total CSLL a Pagar		R\$ 15.275,50

Fonte: As próprias autoras.

No regime tributário Lucro Presumido os valores apurado de janeiro a setembro de 2016 foram respectivamente R\$ 25.459,17 para IRPJ e R\$15.275,50 para CSLL tendo como base os valores do Faturamento presumido adicionado às outras receitas.

A seguir serão realizados os cálculos do IRPJ e CSLL no regime tributário Simples Nacional, Para efeito do cálculo do mês de Janeiro de 2016 foi considerado os faturamentos de 2015, (como consta em anexo o relatório de apuração do Simples Nacional), enquadrando na faixa entre R\$ 540.000,01 a R\$ 720.000,00 do anexo III do Simples Nacional e no ano de 2016 esteve enquadrada na faixa de faturamento de R\$ 540.000,01 a R\$ 720.000,00 para efeito de cálculo até o mês de Setembro de 2016.

TABELA 05: Cálculo Simples Nacional IRPJ de janeiro até setembro de 2016.

MÊS	BASE DE CÁLCULO IRPJ	ALÍQUOTA %	TOTAL A PAGAR IRPJ
JANEIRO	R\$ 48.010,32	0,53	R\$ 254,45
FEVEREIRO	R\$ 51.414,93	0,53	R\$ 272,50
MARÇO	R\$ 63.221,73	0,53	R\$ 335,08
ABRIL	R\$ 55.639,24	0,53	R\$ 294,89
MAIO	R\$ 62.483,12	0,53	R\$ 331,16
JUNHO	R\$ 62.483,12	0,53	R\$ 331,16
JULHO	R\$ 54.381,04	0,53	R\$ 288,22
AGOSTO	R\$ 57.095,34	0,53	R\$ 302,61
SETEMBRO	R\$ 43.263,63	0,53	R\$ 229,30
TOTAL GERAL	R\$ 497.992,47		R\$ 2.639,36

Fonte: As próprias autoras.

TABELA 06: Cálculo Simples Nacional CSLL de Janeiro até Setembro de 2016.

MÊS	BASE DE CÁLCULO CSLL	ALÍQUOTA %	TOTAL A PAGAR CSLL
JANEIRO	R\$ 48.010,32	0,53	R\$ 254,45
FEVEREIRO	R\$ 51.414,93	0,53	R\$ 272,50
MARÇO	R\$ 63.221,73	0,53	R\$ 335,08
ABRIL	R\$ 55.639,24	0,53	R\$ 294,89
MAIO	R\$ 62.483,12	0,53	R\$ 331,16
JUNHO	R\$ 62.483,12	0,53	R\$ 331,16
JULHO	R\$ 54.381,04	0,53	R\$ 288,22
AGOSTO	R\$ 57.095,34	0,53	R\$ 302,61
SETEMBRO	R\$ 43.263,63	0,53	R\$ 229,30
TOTAL GERAL	R\$ 497.992,47		R\$ 2.639,36

Fonte: As próprias autoras.

Os valores apurado de acordo com o regime tributário Simples Nacional a empresa deveria pagar R\$ 2.639,36 de IRPE e R\$ 2639,36 de CSLL.

TABELA 07: Relação de Tributos: IRPJ e CSLL. Devido em cada regime tributário específico apurado anteriormente referente aos meses de Janeiro de 2016 até setembro de 2016.

DESCRIÇÃO	IRPJ	CSLL
SIMPLES NACIONAL	R\$ 2.639,36	R\$ 2.639,16
LUCRO REAL	R\$ 7.752,39	R\$ 4.651,43
LUCRO PRESUMIDO	R\$ 25.459,17	R\$ 15.275,50

Fonte: As próprias autoras.

4.2.1 RELATÓRIO

Existem muitas diferenças quando comparamos os métodos de tributação entre um regime e outro, como foi demonstrado nos capítulos anteriores deste trabalho. No regime Lucro Real deverá ser apresentado o fechamento da contabilidade por trimestre (no caso do lucro real trimestral) onde a base de cálculo vai ser o resultado contábil ajustado pelas adições e exclusões levantado pelo LALUR, no caso da empresa do estudo de caso estas adições não ocorrem, pois todas as despesas dedutíveis na DRE de fato são permitidas de acordo com Revista Científica FacMais, Volume. IX, Número 2. Julho. Ano 2017/2º Semestre. ISSN 2238-8427.

a legislação e por não haver prejuízo ou qualquer outro tipo de exclusão o resultado para a base de cálculo dos tributos se demonstraram o mesmo apurado pela DRE, onde apurados os valores devido de R\$ IRPJ e de R\$ de CSLL. No regime tributário Lucro presumido a legislação determina que a base de cálculo seja o valor das receitas operacionais presumida em 32% para os casos de empresas do lucro presumido prestadora de serviço adicionada ao valor das outras receitas que a empresa obteve no decorrer do período a empresa em questão deveria pagar R\$ 25.459,17 referente ao IRPJ e R\$15.275,50 referente SLL. Já no regime tributário Simples Nacional determina que a apuração tenha como base de cálculo simplesmente o faturamento de cada mês, independente se houve ou não prejuízo, contando com o benefício do governo com aplicação de alíquotas efetivas menores do que as praticadas no Lucro Presumido e Lucro Real que são de respectivamente 15% para IRPJ + 10% se houver adicional do IRPJ e 9% para CSLL. Ao comparar os três regimes tributário o que mais se mostrou vantajoso para a empresa foi o regime Simples Nacional onde a empresa apresentou uma economia de R\$ de IRPJ e de R\$ CSLL em comparação ao regime tributário lucro presumido e de R\$ de IRPJ e R\$ de CSLL em comparação ao lucro real. Chegando a conclusão de que realmente o regime tributário Simples Nacional beneficia as empresas que estejam no Simples Nacional sendo o mais vantajoso para empresa devendo ser mantida no regime atual para o próximo ano. Mesmo o Planejamento Tributário mostrando que para o ano seguinte o mais vantajoso seja o Simples Nacional a empresa deverá realizar o Planejamento Tributário em anos posteriores, pois o que se mostra vantajoso hoje pode sofrer variação se a receita da empresa aumentar ou em caso de mudança na legislação por exemplo.

CONCLUSÃO

O Planejamento Tributário é de suma importância para empresas, buscando a melhor forma de gerir os tributos, proporcionando a obtenção de economia dos impostos como reduzir de forma lícita a carga tributária, através

Revista Científica FacMais, Volume. IX, Número 2. Julho. Ano 2017/2º Semestre. ISSN 2238-8427.

de métodos estritamente legais. Um exemplo foi o trabalho desenvolvido na Escola Nova Visão, com o objetivo de buscar a melhor alternativa entre os regimes: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional.

A Legislação Tributária é a atribuição da responsabilidade tributária e a cobrança dos tributos, fiscalizando e aplicando as penalidades para aqueles que não cumpre conforme a Lei. A Legislação tributária é ampla, mais e necessário um estudo preciso para um bom entendimento na realização do trabalho e alcance com êxito um bom planejamento tributário.

Um bom planejamento tributário é fundamental para o desenvolvimento de uma empresa. A Escola não tem relatório contábil, por isso foi necessário o levantamento contábil através das informações disponibilizadas pela empresa. E para chegarmos aos resultados esperados foi realizada uma interpretação sobre as informações repassadas para o desenvolvimento dos relatórios contábeis, ressaltando que contabilmente é de extrema importância mesmo que a empresa não seja obrigada a manter escrituração contábil, sua realização e para melhor controle do patrimônio da empresa.

Podemos concluir que os objetivos deste estudo de caso foram todos alçados ao identificar qual forma de tributação é a mais adequada para a empresa prestadora de serviços.

REFERÊNCIAS

AUGUSTO, José Prates. Origem, Evolução e Objetivos da Contabilidade. Disponível em: <http://professorprates.blogspot.com.br/2009/08/origem-evolucao-e-objetivos-da_25.html> Acesso em: 03 nov. 2016.

BORBA, Cláudio. Curso de Direito Tributário – 9ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2008.

_____. Direito Tributário – 27. Ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO 2015.

BRASIL, Receita Federal da. História Tributos: Os Tributos na História da Humanidade. Disponível em:

Revista Científica FacMais, Volume. IX, Número 2. Julho. Ano 2017/2º Semestre. ISSN 2238-8427.

<http://www.leaozinho.receita.fazenda.gov.br/biblioteca/estudantes/Textos/HistoriaTributos.htm>> Acesso em: 22 set. 2016.

BRASIL, Receita Federal do. Perguntão: Lucro Presumido 2014. Disponível em:
<https://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2014/Capitulo_XIII_IRPJ_LucroPresumido2014.pdf> Acesso em: 01 nov. 2016.

FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral – 23. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade – 10. Ed. São Paulo, Atlas 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito tributário. 36. Ed. São Paulo: Malheiros Editoras Ltda 2015.

MARION, José Carlos. Contabilidade Básica – 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luiz Martins de (et al). Manual de Contabilidade Tributária Textos e Testes com as Respostas – 14. Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2015.

ROCHA, João Marcelo. Direito Tributário – 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2015.

SÁ, Antônio Lopes de. Teoria Da Contabilidade – 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.