SENAC

Anderson Silva Mazzitelli
Giovani Correa Santana
Rodrigo Fernandes Teixeira dos Santos

As mudanças no Simples Nacional e os seus impactos no planejamento tributário de 2015

Santos
2015

Anderson Silva Mazzitelli
Giovani Correa Santana
Rodrigo Fernandes Teixeira dos Santos

As mudanças no Simples Nacional e os seus impactos no planejamento tributário de 2015

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao SENAC - Santos, como exigência parcial para obtenção do título de Especialista em Controladoria e Finanças.

Santos
2015

Anderson Silva Mazzitelli
Giovani Correa Santana
Rodrigo Fernandes Teixeira dos Santos

As mudanças no Simples Nacional e os seus impactos no planejamento tributário de 2015

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao SENAC- Santos, como exigência parcial para obtenção do título de Especialista em Controladoria e Finanças.

Orientador: Prof. Alexandre Dias da Costa

A banca examinadora dos Trabalhos de Conclusão, em sessão pública realizada em / / , considerou os candidatos

1) Examinador(a)

2) Examinador(a)

3) Presidente

AGRADECIMENTOS

Só tenho a agradecer a Deus por me dar fé e fazer acreditar que as dificuldades que passo hoje, servirá para dar valor nas vitórias de amanhã. À minha família, que é o meu alicerce de sustentação.

Rodrigo

Agradeço a Deus e minha família.

Giovani

Agradeço ao Professor Alexandre pelo auxílio na conclusão da pesquisa.

Anderson

RESUMO

Com a recente ampliação das atividades de serviços permitidas no regime de tributação do Simples Nacional, muito se falou sobre a possibilidade de redução da carga tributária no ano de 2015, pela mídia e pelo próprio Governo Federal. A relevância dessas alterações legais gerou um fator motivador para a execução da presente pesquisa, na qual busca esclarecer os impactos das mudanças no planejamento tributário das empresas. Com foco na tributação federal de empresas prestadoras de serviço de micro e pequeno porte, a pesquisa discorre sobre as técnicas de planejamento tributário, os regimes tributários vigentes no país e fatores que podem influenciar na decisão do melhor regime de tributação. Por fim, são demonstrados exemplos hipotéticos de prestadores de serviço, comparando sua carga tributária com os regimes do Lucro Real e Lucro Presumido. Considerando que o planejamento tributário não possui um manual, a pesquisa apresentou algumas variáveis a serem consideradas na decisão do melhor regime de tributação.

Palavras-chave: 1.Planejamento tributário. 2. Legislação tributária. 3. Simples Nacional. 4. Micro e pequenas empresas.

ABSTRACT

Being recently expanded, the Simples Nacional tax regime comprehended new services providers activities, as a result much was said about a possible tax advantage in 2015, by the media and Federal Government itself. The relevance of these legal changes was a motivation factor of this paper, which aims to clarify the impacts of these changes in enterprise´s tax planning. Focusing on federal taxation for micro and small sized services providers, this paper discusses the tax planning techniques, current tax regimes in Brazil and other factors that might influence the tax planning decision. Finally, this paper demonstrates hypothetical examples of services providers, comparing its results with the other tax regimes, such as the presumed profit and real profit taxation. Since there is no step-by-step manual for tax planning, this paper presented variables to be considered into tax planning decision-making.

Keywords: 1.Tax planning. 2. Tax legislation. 3. Simples Nacional. 4. Micro and small companies.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Percentuais de presunção de lucro para fins de cálculo do imposto de renda 32
Tabela 2 – Resumo das alíquotas de presunção do IRPJ e da CSLL no lucro presumido 34
Tabela 3 – Compensação de prejuízo no cálculo de IRPJ no lucro real trimestral 38
Tabela 4 – Balancetes mensais no lucro real anual 39
Tabela 5 – Recolhimento mensal de IRPJ por estimativa no lucro real 39
Tabela 6 – Recolhimento mensal de IRPJ por estimativa no lucro real 40
Tabela 7 – Compensação de apuração de IRPJ no lucro real 41
Tabela 8 – Presunção de IR no lucro arbitrado 44
Tabela 9 – Participações societárias e a lei complementar 123/2006 48
Tabela 10 – Participações societárias e a lei complementar 123/2006 49
Tabela 11 – Participações societárias e a lei complementar 123/2006 49
Tabela 12 – Participações societárias e a lei complementar 123/2006 50
Tabela 13 – Cálculos exemplificativos do Simples Nacional 54
Tabela 14 – Segregação de receitas no Simples Nacional 55
Tabela 15 – Apuração do simples nacional a recolher 55
Tabela 16 – Proporcionalização de meses no simples nacional 56
Tabela 17 – Cinco primeiras faixas de alíquotas do anexo IV 58
Tabela 18 – Terceira faixa de alíquotas do anexo V 58
Tabela 19 – Cinco primeiras faixas de alíquotas do anexo VI 59
Tabela 20 – Encargos patronais previdenciários 62
Tabela 21 – Tributação previdenciária nos serviços de fisioterapia 69
Tabela 22 – Comparação percentual entre o lucro presumido e simples nacional na atividade de fisioterapia com faturamento mensal de R$ 50.000,00 70
Tabela 23 – Folha de pagamento hipotética na atividade de fisioterapia 70
Tabela 24 – Lucro presumido e simples nacional em valores na atividade de fisioterapia 70
Tabela 25 – Lucro real na atividade de fisioterapia 71

Tabela 26 – Lucro real e simples nacional em valores na atividade de fisioterapia ..72
Tabela 27 – Cinco primeiras faixas de alíquotas do anexo IV.....72
Tabela 28 – Tributação previdenciária no anexo IV para atividade de serviços advocatícios 73
Tabela 29 – Lucro presumido e simples nacional em valores na atividade de serviços advocatícios 73
Tabela 30 – Lucro real e simples nacional em valores na atividade de serviços advocatícios 74
Tabela 31 – Encargos patronais previdenciários nas imobiliárias.....75
Tabela 32 – Tributação do simples nacional sobre receita mensal de R$ 50.000,00 em uma imobiliária 76
Tabela 33 – Comparação entre regimes tributários na atividade de imobiliária 77
Tabela 34 – Tributação previdenciária para atividade médica restrita a consultas ...78
Tabela 35 – Apuração previdenciária na atividade médica restrita a consultas 78
Tabela 36 – Comparação entre regimes tributários para clínica médica.....79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Diferenças na modalidade do lucro real 36
Quadro 2 – Atividades e seus anexos de tributação 53

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 13
2 DIREITO TRIBUTÁRIO 15
1.1 Definições gerais 15
2.1 Conceitos de tributos 15
2.2 Obrigação tributária 17
2.3 Princípios constitucionais tributários 17
2.4 Tributos no Brasil 18
3 PLANEJAMENTO EMPRESARIAL 22
3.1 Estratégia 22
3.2 Planejamento 23
3.3 Planejamento estratégico, tático e operacional 24
3.3.1 Planejamento financeiro 25
3.3.2 Planejamento orçamentário 25
3.4 Planejamento tributário 26
3.4.1 Técnicas do planejamento tributário 28
3.4.2 Evasão fiscal 30
4 REGIMES TRIBUTÁRIOS FEDERAIS 31
4.1 Lucro Presumido 31
4.1.1 Definições gerais 31
4.1.2 Empresas proibidas de fazer a opção pelo Lucro Presumido 32
4.1.3 Apuração do imposto de renda e do Lucro Presumido 32
4.1.4 Apuração da CSLL 33
4.1.5 PIS e COFINS 34
4.2 Lucro real 35
4.2.1 Definições gerais 35
4.2.2 Modalidade de apuração trimestral 37

4.2.3 Modalidade de apuração anual 38
4.2.4 IRPJ e CSLL no lucro estimado 38
4.2.5 Balancete de suspensão ou redução 40
4.2.6 PIS e COFINS 41
4.3 Lucro arbitrado 43
4.3.1 Definições gerais 43
4.3.2 Apuração do Imposto de Renda com receita bruta desconhecida 44
4.3.3 Apuração do Imposto de Renda com Receita Bruta desconhecida 45
5 SIMPLES NACIONAL. 46
5.1 O surgimento do Simples Nacional 46
5.2 Conceitos da Lei Complementar 123/2006 na atualidade 47
5.3 Regime tributário do Simples Nacional 51
5.4 Apuração do Simples Nacional nos Anexos I, II e III 54
5.5 Apuração do Simples Nacional nos Anexos IV e V 57
5.6 Apuração do Simples Nacional no Anexo VI 59
6 ENCARGOS PATRONAIS PREVIDENCIÁRIOS 60
6.1 Exemplos de cálculos dos encargos patronais 61
7 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS 62
7.1 Escrituração Contábil Digital 63
7.2 EFD Contribuições 63
7.3 Escrituração Contábil Fiscal 64
7.4 Escrituração Fiscal Digital IPI/ICMS 64
7.5 E-Social 65
7.6 Benefícios das ME e PP no âmbito das obrigações acessórias 66
8 METODOLOGIA 66
8.1 Serviços de fisioterapia 68

8.2 Serviços advocatícios 72

8.3 Administração de imóveis de terceiros e corretagem de natureza imobiliária 75

8.4 Outras atividades sujeitas à tributação obrigatória no Anexo VI 77

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS 80

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 82

1 INTRODUÇÃO

A tributação para as pessoas jurídicas no Brasil é um assunto complexo para qualquer profissional. Com o intuito de simplificar esse tema às pequenas empresas, o legislador criou o regime de tributação do Simples Nacional, no entanto, a simplicidade ficou apenas no nome.

Não obstante as complexidades da legislação, as empresas precisam considerar variáveis para decidir qual o regime tributário menos oneroso. Essa decisão é o planejamento tributário e faz parte do planejamento empresarial como um todo.

Em 2015 a legislação do Simples sofreu uma alteração, na qual trouxe grande repercussão no país, principalmente pela forma como essas alterações foram apresentadas pela governanta do país em 2014. Mesmo sendo um ano eleitoral, a campanha política da candidata reeleita considerou essas mudanças como um prelúdio à reforma tributária, gerando um fator motivador para a execução da presente pesquisa.

A chamada universalização do Simples permitiu que atividades, antes impedidas, pudessem fazer a opção por este regime tributário. Essa universalização recente precisava ser estudada academicamente, com o intuito de contribuir para a formação de estudantes de Ciências Contábeis, Administração de Empresas e demais cursos de graduação e pós graduação que venham a estudar o tema do planejamento tributário.

No planejamento da pesquisa notou-se que o universo de empresas sujeitas ao Simples Nacional é bastante extenso, portanto, o foco da pesquisa foi delimitada às empresas prestadoras de serviço com faturamento anual de até R$ 1.000.000,00. Essa delimitação é fundamental para que a pesquisa não perca sua linha de estudo nos emaranhados de normas tributárias vigentes no Brasil.

Todo o contexto exposto acima serviu de base para que a pesquisa chegasse a um consenso final sobre o seu título, ou seja, os impactos das mudanças no Simples Nacional no planejamento tributário de 2015.

Como objetivos gerais da pesquisa, pretende-se esclarecer aos profissionais e estudantes da área de finanças sobre as recentes alterações na tributação das micro empresas e empresas de pequeno porte. Dentro desse contexto, a pesquisa

buscou especificamente interpretar a legislação e detalhar os regimes tributários vigentes, elaborar comparações para as atividades que passaram a ser permitidas e identificar fatores não tributários que possam interferir na decisão do planejamento tributário.

Inicialmente, surgiu a hipótese de que as mudanças no Simples não necessariamente resultariam em uma menor carga tributária para as empresas objeto de pesquisa, assim como não seria possível indicar essas mudanças como uma reforma tributária no Brasil. Essa hipótese precisava ser testada, considerando variáveis importantes para a escolha do regime tributário menos oneroso para as empresas.

Para a formulação desta pesquisa exploratória foi necessário realizar um levantamento bibliográfico com obras da área tributária, além da pesquisa documental e experimental, com as suas aplicabilidades citadas no capítulo de metodologia. Como o planejamento tributário não possui um manual estabelecido, não existe uma obra bibliográfica que detalhe a técnica de planejamento tributário a ser utilizada em cada situação, pois cada organização possui peculiaridades próprias.

A presente pesquisa foi dividida em sete capítulos, além das suas ramificações em subcapítulos. Nos primeiro capítulo foi feita a introdução da pesquisa, seguido pelo capítulo de Direito Tributário, visando uma melhor interpretação dos conceitos apresentados durante a pesquisa.

No terceiro capítulo foi conceituado a importância do planejamento empresarial para as organizações e, consequentemente, o papel do planejamento tributário dentro desse contexto.

Já no quarto capítulo iniciou-se a explanação dos regimes de tributação, iniciando-se pelo Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado. No capítulo seguinte foram feitas as explanações sobre o regime do Simples Nacional, abrangendo seu surgimento, peculiaridades legais e seus anexos de tributação.

No sexto capítulo foi feita uma breve explanação sobre as apurações previdenciárias a cargo do empregador. Já no sétimo capítulo foi discorrido sobre as obrigações acessórias incidentes sobre os regimes tributários.

Após os sete capítulos supracitados, foi elaborado um capítulo tratando da metodologia da pesquisa, com a demonstração de exemplos práticos de como essas

mudanças refletem no planejamento tributário. Posteriormente encerrou-se a pesquisa com um nono capítulo, abrangendo as considerações finais sobre a presente pesquisa.

2 DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Definições gerais

Para que o Estado possa se manter e prestar os serviços que são de sua competência, é necessária a captação de recursos materiais, que advém principalmente dos contribuintes, por meio da cobrança de tributos. Conforme menciona Sabbag (2014, p. 39), a cobrança de tributos é a principal fonte das receitas públicas, visando o cumprimento dos objetivos fundamentais, constantes no artigo 3º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), como por exemplo, a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais.

O Direito Tributário, conforme conceituado por Rocha (2012, p.05), é o ramo do Direito que estuda as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte, relativas à criação, fiscalização e arrecadação de tributos. A criação dos tributos deve ser feita por meio de lei, a fiscalização deve ser efetuada pela Administração Pública sobre o contribuinte do tributo e a arrecadação é o momento em que ocorre de fato o recolhimento.

A Constituição Federal, também chamada de Carta Magna, define os limites que a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal tem para legislar sobre Direito Tributário, limite esse chamado de competência tributária.

2.2 Conceitos de tributos

O Tributo, segundo definição do CTN, Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), 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 constituída. Em outras palavras,

significa que o recolhimento de tributos é de forma obrigatória, deve ser paga em moeda nacional e dispensa a aceitação por parte do contribuinte.

Há um grande inconformismo por parte da população no montante de tributos que lhe são cobrados. Empresários reclamam da carga tributaria, que onera os custos e inviabilizam muitas vezes a atividade operacional e dificultam novos investimentos. Gandra (2011, p.27), tem a opinião que tributo é uma norma de rejeição social, pois todos os contribuintes pagam mais do que deveriam para sustentar o governo naquilo que retorna a sociedade em nível de serviços públicos, e para sustentar desperdícios e regalias dos detentores do poder.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 5º, define existem três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhorias. Os impostos são tributos que não exigem uma contrapartida exclusiva do Estado referente ao contribuinte e não são vinculados a qualquer órgão, fundo ou despesa, conforme artigo 167 da Constituição Federal.

As taxas, ao contrário, dependem da atuação estatal singular e associada ao contribuinte. Conforme conceitua Gandra (2011, p.29), as taxas são impostas ou pelo exercício de poder de policia ou pela fruição efetiva ou potencial de serviços públicos característicos e divisíveis.

Já a contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrentes de obras públicas. De acordo com Alexandre (2014, p.65), a cobrança da contribuição de melhoria está sujeita a uma atuação estatal especifica, com a realização de uma obra publica que tenha como conseqüência um incremento do valor de imóveis pertencentes aos potenciais contribuintes.

É interessante destacar também outros tipos de contribuições, com posicionamentos posteriores do Supremo Tribunal Federal, como os casos da contribuição sindical, contribuição confederativa e a contribuição para a seguridade social.

Mas não é possível conceituar tributos sem também definir o que é fato gerador, alíquota e base de cálculo. Fato gerador, conforme explica Rocha (2012, p.18), é a manifestação de riqueza por parte do contribuinte, por demonstrar capacidade econômica ou contributiva. Isso quer dizer que o contribuinte ao auferir renda, possuir um veiculo, um imóvel, importar mercadorias, entre outros, esta apto de acordo com a legislação para contribuir com a manutenção do Estado.

Para se apurar o tributo, determina-se a base de cálculo (renda, bem ou outro fato gerador) e sobre esse valor aplica-se a alíquota, que é o percentual a ser multiplicado, conforme determina a legislação que instituiu o tributo.

2.3 Obrigação tributária

Para que existam critérios de se cobrar ou criar tributos, há a legislação tributaria que determina os limites de cada pessoa envolvida. Segundo conceito de Rocha (2012, p.349) a obrigação é o conceito de direito privado e significa uma relação jurídica entre pelo menos duas pessoas.

Na relação tributaria existe a figura do sujeito ativo, aquele que tem o direito de exigir o tributo, e a figura do sujeito passivo, daquele que tem o dever de recolher o tributo exigido. E conforme menciona Sabbag (2014, p.723), existe ainda a figura do objeto da obrigação tributária, que é a prestação a que se submete o sujeito passivo diante do fato imponível gerador da obrigação tributária, que pode ser classificada como principal ou acessória.

A obrigação tributaria principal, conforme conceituado por Sabbag (2014, p.724), tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária. É o ato de pagar, em relação ao tributo e a multa, quando exigida também. A obrigação acessória não se refere ao pagamento do tributo, e sim do dever de fazer ou não algo. Segundo Rocha (2012, p.351), as obrigações acessórias são normas burocráticas, como, por exemplo, emissão de notas fiscais, escrituração de livros, entrega de declarações (deveres de fazer) e de não rasura da escrituração (dever de não fazer).

2.4 Princípios constitucionais tributários

Os princípios tributários são regras que os entes políticos devem obedecer ao criar ou cobrar um determinado tributo, conforme conceitua Rocha (2012, p. 95-96). Os principais princípios tributários são:

- Princípio da Legalidade: nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser em razão de lei. Excetuam-se o Imposto sobre Importações, Importo

sobre Exportações, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras;

- Princípio da Isonomia: é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente. Para sua correta interpretação, deve ser estudado em conjunto com o princípio da capacidade contributiva;
- Princípio da Capacidade Contributiva e Pessoalidade de Tributos: Os tributos sempre que possível devem respeitar o potencial econômico do contribuinte, ou seja, quem pode mais paga mais, quem pode menos paga menos;
- Princípio da Irretroatividade: A lei nova não se aplica aos fatos geradores já consumados, de maneira que nenhum tributo pode ser cobrado antes da vigência da lei;
- Princípio da Anterioridade: A Constituição Federal veda a cobrança de tributos no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, salvo algumas exceções;
- Princípio do Não Confisco: Pode-se considerar confiscatório o tributo que consome grande parte da propriedade ou inviabiliza o exercício da atividade lícita.

2.5 Tributos no Brasil

Atualmente o Sistema Tributário Brasileiro sobrecarrega as empresas com uma elevada carga tributária, que por consequência acabam tendo suas atividades prejudicadas. Esse sistema conta com inúmeros tipos de impostos, taxas e contribuições, enumerados na lista a seguir, atualizada até 16/09/2014[1]:

- Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante;
- Adicional de Tarifa Aeroportuária;
- Contribuição á Direção de Portos e Costas;
- Contribuição à Comissão Coordenadora da Criação do Cavalo Nacional ;
- Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico;

[1] Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil. Portal Tributário. Abr. 2015. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 04abr. 2015.

- Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação;
- Contribuição ao Funrural;
- Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária;
- Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho, atualmente com a denominação de Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho;
- Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa;
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial;
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes;
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial;
- Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural;
- Contribuição ao Serviço Social da Indústria;
- Contribuição ao Serviço Social do Comércio;
- Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo;
- Contribuição ao Serviço Social dos Transportes;
- Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados);
- Contribuição Confederativa Patronal (das empresas);
- Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – Combustíveis;
- Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – Remessas Exterior;
- Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais;
- Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública;
- Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional;
- Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública;
- Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta;
- Contribuição Sindical Laboral;
- Contribuição Sindical Patronal;
- Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS;
- Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;
- Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional;

- Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto;
- Fundo Aeroviário;
- Fundo de Combate à Pobreza;
- Fundo de Fiscalização das Telecomunicações;
- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;
- Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações;
- Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização;
- Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações;
- Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços;
- Imposto sobre a Exportação;
- Imposto sobre a Importação;
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores;
- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana;
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;
- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza;
- Imposto sobre Operações de Crédito;
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza;
- Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos;
- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação;
- INSS Autônomos e Empresários;
- INSS Empregados;
- INSS Patronal;
- IPI;
- Programa de Integração Sociale Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público;
- Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro;
- Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação;
- Taxa de Avaliação da Conformidade;

- Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias;
- Taxa de Coleta de Lixo;
- Taxa de Combate a Incêndios;
- Taxa de Conservação e Limpeza Pública;
- Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental;
- Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos;
- Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais);
- Taxa de Fiscalização da Aviação Civil;
- Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas;
- Taxa de Fiscalização CVM;
- Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos;
- Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária;
- Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro;
- Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta;
- Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar;
- Taxa de Licenciamento Anual de Veículo;
- Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas Instalações;
- Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal;
- Taxa de Pesquisa Mineral DNPM;
- Taxa de Serviços Administrativos – Zona Franca de Manaus;
- Taxa de Serviços Metrológicos;
- Taxa de Utilização de Selo de Controle;
- Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo;
- Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica;
- Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias;
- Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários;
- Taxas de Saúde Suplementar;
- Taxa de Utilização do SISCOMEX;
- Taxa de Utilização do MERCANTE;

- Taxas do Registro do Comércio;
- Taxas Judiciárias;
- Taxas Processuais do Conselho Administrativo de Defesa Econômica.

Como pode se verificar na lista apresentada há grande número de tributos, o que causa confusão entre os contribuintes, brechas e falhas na legislação tributária, possibilitando a ocorrência de sonegação fiscal, entre outros problemas que persistem até os dias atuais. Muito se fala na necessidade de uma grande reforma tributária a fim de sanar essas deficiências e, durante a elaboração da presente pesquisa, o Governo Federal ampliou a abrangência do regime tributário do Simples Nacional no intuito de simplificar o recolhimento de tributos para um número maior de contribuintes e reduzir os problemas citados.

3 PLANEJAMENTO EMPRESARIAL

3.1 Estratégia

No decorrer da vida todos nós nos deparamos com decisões a tomar, imprevistos e, sem um planejamento adequado, todos ficam expostos a surpresas que nem sempre são agradáveis. As empresas também necessitam de um planejamento adequado, para que fique o mais protegida possível de acontecimentos inesperados e com a estratégia adequada caminhe diretamente para a realização de seus objetivos.

Segundo conceito dado por Drucker (1999, p.42), a estratégia tem objetivo de preparar a organização o alcance dos resultados desejados em um cenário imprevisível, pois a estratégia lhe permite ser propositalmente oportunista. A estratégia pode servir também como teste da teoria do negócio, pois a incapacidade de alcance dos resultados previstos sinaliza que algo pode estar errado. Henderson (1998, p.04) menciona que estratégia é a busca determinada de um plano de ação para desenvolver a vantagem competitiva de uma empresa.

A estratégia dita o que deve ser feito, mas não como ser feito, e é aí que entra o planejamento. O planejamento estratégico é fundamental para o alcance dos

objetivos básicos da empresa. Chiavenato (2006, p.145), define que planejamento estratégico é delimitado no nível institucional da empresa e requer a participação conjunta dos outros níveis empresariais, como o intermediário por meio dos planos táticos e do nível operacional por meio dos planos operacionais.

3.2 Planejamento

A estratégia dita o que deve ser feito, mas não como ser feito, e é aí que entra o planejamento. Steiner[2]apud OLIVEIRA (2011 p.03), estabeleceu as cinco dimensões do planejamento, cujos aspectos básicos são os seguintes:

- Produção, pesquisa, novos produtos, finanças, marketing, instalações e recursos humanos;
- Propósitos, objetivos, estratégias, políticas, programas, orçamentos, normas e procedimentos;
- Planejamento voltado para o tempo de execução, ou seja, curto, médio ou longo prazo;
- Voltado para as unidades de organizacionais onde há o planejamento de estratégico de unidades de negócios, de subsidiária, de grupos funcionais, de divisões, de departamento e de produto;
- Correspondente a característica do planejamento, podendo ser complexa ou simples, qualidade ou quantidade, estratégico ou tático, confidencial ou público, formal ou informal, econômico ou caro.

É possível salientar, portanto, que o planejamento empresarial corresponde ao um conjunto de providência a serem tomadas pelo administrador, para que não cometa os mesmos erros do passado em tomada de decisões futuras. E os planejamentos estratégico, tático e operacional são fundamentais para o alcance dos objetivos básicos da empresa. Chiavenato (2006, p.145), define que planejamento estratégico é delimitado no nível institucional da empresa e requer a

[2]STEINER, George. **A top management planning**. New York, 1969. 795p.

participação conjunta dos outros níveis empresariais, como o intermediário por meio dos planos táticos e do nível operacional por meio dos planos operacionais.

3.3 Planejamento estratégico, tático e operacional

Como já citado anteriormente, o planejamento estratégico é realizado no nível institucional da empresa. Nesse nível é que se encontram, por exemplo, os diretores, assessores e gerentes, e onde ocorrem as tomadas de decisões e traçados os rumos da empresa. Segundo Chiavenato (2006, p.148), planejamento estratégico é um conjunto de tomada deliberada e sistemática de decisões envolvendo empreendimentos que afetam ou deveriam afetar toda a empresa por longos períodos de tempo, e é um processo contínuo de tomada de decisões estratégicas.

O processo de elaboração de estratégia, também conhecido como plano estratégico, envolve as seguintes etapas, de acordo com Maximiano (2012, p.338):

- Analise do ambiente externo (ameaças e oportunidades do ambiente);
- Diagnóstico interno da organização (analise do desempenho da organização e dos pontos fortes e fracos de seus sistemas internos);
- Elaboração de um plano estratégico que compreende um ou mais dos seguintes componentes: objetivos, missão, visão e vantagens competitivas.

No plano estratégico deve constar a missão (que é o propósito para a existência da organização no ponto de vista de sua utilidade para os clientes) e a visão (que é a imagem da organização projetada no futuro).

O planejamento estratégico, por ser mais genérico e abrangente, precisa ser dividido em planos táticos, cada um voltado ao seu respectivo departamento. No nível tático é onde estão os postos de liderança na organização. De acordo com Chiavenato (2006, p.168), planejamento estratégico necessita ser dividido em planejamentos táticos, em nível intermediário, para que as decisões estratégicas ali inseridas sejam moldadas e traduzidas em planos capazes de serem entendidos e, por sua vez, divididos e detalhados em planos operacionais para serem executados em nível operacional da organização.

No nível de operacional estão, como o nome diz, as decisões operacionais, que advém do planejamento estratégico e do planejamento tático. Como define Chiavenato (2006, p.168), o planejamento operacional pode ser visto como um sistema, que inicia com as metas estabelecidas pelo planejamento tático, desenvolve planos e procedimentos e proporciona informação de retroação no sentido de possibilitar meios e condições para melhorar e potencializar os resultados.

3.3.1 Planejamento financeiro

O planejamento estratégico define qual é o modelo de gestão a ser adotado para organização, os negócios em que a empresa atua ou atuará e a estrutura necessária para que tudo isso possa acontecer. Com isso, o planejamento financeiro de longo prazo se torna necessário para o cumprimento do planejamento estratégico.

De acordo com Gitman (2010, p.93), os planos financeiros de longo prazo representam uma parte importante de uma estratégia integrada e orientam a empresa na direção de suas metas estratégicas, planos esses que contem gastos previstos com ativos permanentes, atividades de pesquisa e desenvolvimento, estrutura de capital e fontes de financiamento.

3.3.2 Planejamento orçamentário

Trazendo o planejamento financeiro ao nível pessoal, é possível dizer que para controlar se o planejamento está sendo executado corretamente, é necessário comparar com o orçamento. A nível empresarial, Padoveze (2010, p.239), conceitua orçamento como a mecanismo de controle por excelência de todo o sistema operacional, pois envolve todos os departamentos da empresa, e menciona que ele é dividido:

- Orçamento de Tendências: É uma prática orçamentária muito usual, que usa dados passados para projeções de situações futuras, e tem dado bons resultados, pois, de maneira geral, os eventos passados são decorrentes de

estruturas organizacionais já existentes, e há forte pré-disposição desses eventos se reproduzirem, mas devendo ser considerando a introdução dos novos elementos componentes do planejamento operacional da empresa;

- Orçamento Base Zero: É a contraposição ao orçamento de tendências, pois sua filosofia está em romper com o passado. Consiste basicamente em dizer que o orçamento nunca deve partir da observação dos dados anteriores, rediscutir toda a empresa toda vez que se elabora o orçamento, pois se houver ineficácias o orçamento de tendências não ajudará resolvê-las.

Os orçamentos também podem ser classificados em dois tipos, estático e flexível, conforme conceituou Padoveze (2010, p.242):

- Orçamento Estático: É o tipo de orçamento em que as peças orçamentárias são feitas a partir da determinação de uma certa quantidade de produção ou vendas e, essa quantidade por sua vez, também determinará o tamanho das demais atividades e setores da empresa;
- Orçamento Flexível: Diferente do anterior, em que há um único número certo de volume de produção ou vendas, ou volume de atividade por setor, ao elaborar esse tipo de orçamento a organização permite uma faixa de nível de atividades, em que subjetivamente se situarão esses volumes de produção ou vendas.

3.4 Planejamento tributário

O conceito de planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, possui diversas explicações e interpretações, contudo, de forma objetiva o autor Carlin (2014, p. 28), define o planejamento como uma planificação com o objetivo de se avaliar a melhor forma de apurar e recolher os tributos.

Essa planificação envolve vários profissionais, é multidisciplinar, compreendendo aspectos contábeis, financeiros, trabalhistas, societários e jurídicos.

Na sua essência, o planejamento tributário é feito antecipadamente, ou seja, antes que o fator gerador ocorra a empresa já tem calculado o custo tributário para o período planejado. Vale lembrar que essa antecipação não pode ser confundida com simulação, pois na simulação a empresa esconde a realidade e a mascara com

outra aparência. À luz de Young (2014, p. 86), a simulação é uma modalidade ilícita, visto ser uma declaração falsa, enganosa da vontade, em outras palavras, é uma aparência da vontade.

Nesse ponto entramos em outra conclusão sobre o conceito de planejamento tributário, ele é um meio legal de redução de carga tributária, no entanto, existe uma linha que divide a legalidade da ilegalidade, ambos discutidos com mais detalhes nos próximos subcapítulos. É muito fácil ter a intenção de economizar tributos e acabar cometendo atos fora da legalidade, pois conforme Chaves (2009, p. 3), as constantes alterações na legislação tributária são uma particularidade no planejamento tributário no Brasil, o que implica na necessidade de o profissional estar sempre atento, para não levar o contribuinte a cometer um crime contra a ordem tributária.

Conforme o exposto anteriormente, nossa legislação tributária é complexa, com diversos emaranhados de normas emitidas por variados entes da administração pública. Essa confusão na legislação exige que o contabilista esteja sempre se atualizando para identificar as possibilidades na legislação tributária, e por muitas vezes revisar seu planejamento tributário, pois o que era legal em um ano pode ter sido bloqueado pelo legislador.

Baseando-se nos comentários de Chaves (2009, p. 5), o legislador busca eliminar todas as possibilidades que surgem de reduzir de forma legal a carga tributária, ou seja, quando um contribuinte identifica uma situação que possa reduzir seus custos com tributos, o legislador modifica a lei e elimina essa possibilidade.

Na execução do planejamento tributário, dependendo do grau de conhecimento dos profissionais da empresa, ele pode seguir três categorias distintas. Conforme Chaves (2009, p. 9), a primeira categoria é a conservadora, onde o profissional aplica o que está em lei ordinária, não sendo necessária qualquer interpretação jurídica, ou conhecimento da Constituição Federal ou Código Tributário Nacional.

Na categoria moderada, o profissional precisa ter um maior conhecimento da legislação tributária, afinidade com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional, assim como um acompanhamento e atualização constante de posicionamentos do Poder Judiciário sobre matérias polêmicas.

Nesse contexto, com uma formação apropriada, o profissional sem a especialização em direito tributárias e áreas correlatas, consegue montar seu planejamento baseando-se em brechas legais, já interpretadas pelo Judiciário. Nesse caso, após a decisão do judiciário, o profissional pode efetuar uma consulta administrativa nos órgãos competentes, buscando uma declaração de seu direito antes de efetuar modificações no seu plano de negócios.

Por último, temos o planejamento tributário agressivo, que é a escolha de uma ação que não está autorizada na lei ordinária, somente com base em interpretações do CTN e da Constituição. Nesse caso, o profissional age independente de decisão do Judiciário, e caso seja questionado e autuado por autoridades fiscais, ingressa com recursos administrativos ou judiciais.

Na categoria agressiva, o profissional precisa estar muito bem preparado e trabalhar em conjunto com profissionais de outras áreas. A forma de atuação desta categoria não será objeto de estudo da presente pesquisa.

Em todas as categorias, os objetivos do planejamento tributário são os mesmos. É interessante citar os objetivos listados por Carlin (2014, p. 29):

- Reduzir eficazmente a carga tributária;
- Melhorar o resultado das operações;
- Aproveitar as oportunidades que a legislação pode proporcionar.

Vale lembrar que independente da categoria do planejamento tributário e dos objetivos a serem atingidos, a manutenção de uma contabilidade regular e confiável é peça fundamental para execução do planejamento tributário, além de garantir a total aplicação das técnicas que serão comentadas a seguir.

3.4.1 Técnicas do planejamento tributário

Conforme dito anteriormente, o planejamento tributário exige uma soma de conhecimentos multidisciplinares. Além disso, a complexidade da legislação tributária exige que o profissional realize estudos constantes.

Por esses motivos, cada empresa possui suas peculiaridades próprias e técnicas específicas a serem aplicadas a ela. Em geral, o contabilista no mínimo deve ter conhecimento dos regimes de tributação federal adotados no país.

Nesse contexto, o profissional deverá estudar a melhor forma de tributação entre o Simples Nacional, Lucro Presumido e o Lucro Real. Através dessa escolha, o profissional também estudará as consequências que esse regime trará nas apurações de tributos estaduais e municipais.

Quando a empresa está iniciando suas atividades, o profissional executor do planejamento tributário baseia seus estudos e projeções de carga tributária em expectativas de receitas, despesas e custos da empresa. No entanto, é comum que empresas de pequeno e médio porte fiquem anos no mesmo regime de tributação, sem qualquer assessoramento sobre outras opções de regime tributário.

Essa falta de assessoramento em planejamento tributário, normalmente vem acompanhada de uma contabilidade irregular, restringindo no mínimo os estudos para a opção pelo Lucro Real.

Assim sendo, quando a empresa estiver se regularizando ou estiver revisando anualmente seu planejamento tributário, pode-se utilizar das seguintes ferramentas citadas por Chaves (2009, p. 7):

- Legislação tributária;
- Documentação contábil da empresa;
- Livros contábeis e fiscais;
- Guias de recolhimento e obrigações acessórias.

Com essas ferramentas, não necessariamente todas elas, o planejamento tributário será iniciado com uma revisão fiscal.

Nessa revisão o profissional deverá aplicar, dentre outros, os procedimentos listados abaixo:

- Fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas;
- Verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;

- Analisar anualmente a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social, avaliando em qual regime a empresa recolherá menos tributos;
- Levantar o montante de tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;
- Analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas, etc.

Na mesma linha de pensamento, Carlin (2014, p. 27), lista os seguintes procedimentos:

- Acompanhamento dos processos e aplicabilidade da legislação;
- Obtenção de informações internas ou externas de consultores, advogados e órgãos vinculados à administração tributária;
- Conferência de saldos e cálculos em relação aos tributos.

Como pode ser observado, o planejamento tributário é exaustivo e deve ser revisto constantemente pelo profissional, justamente pelas atualizações da legislação tributária e pelas novas situações nos negócios da empresa.

3.4.2 Evasão fiscal

Diferente da elisão, a evasão fiscal é uma forma ilícita de se evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento dos tributos. A evasão é atribuída por muitos ao excesso de carga tributária no Brasil, que leva muitos contribuintes a optarem por formas irregulares de desonerar sua carga tributária.

De acordo com Carlin (2014, p. 40), a evasão está relacionada a procedimentos adotados após o fato gerador ocorrido, como a omissão de registros em livros fiscais, utilização de documentos inidôneos na escrituração contábil e a falta de recolhimento de tributos apurados.

Há diversos tipos de evasão fiscal, Young (2014, p. 86), tipifica alguns casos de evasão:

- Simulação: caracteriza-se pela ilicitude do ato, contudo, mascarado com a aparência de lícito;
- Dissimulação: Assim como na simulação, na dissimulação o fato gerador também existe, a diferença é que a verdade é ocultada pelo contribuinte. Como exemplo pode-se citar a ocultação de mercadorias, com a finalidade de sonegar tributos;
- Fraude: Como exemplo pode-se citar a falsificação de dados ou inserção de elementos incorretos em livros contábeis ou fiscais, visando não pagar o tributo ou pagar valor inferior ao devido;
- Dolo: Induzir alguém à prática de um ato prejudicial, porém, proveitoso para o autor do dolo ou a terceiro.

Se analisarmos com cuidado a evasão fiscal, poderá ser verificado que mesmo os atos ilícitos exigem grande conhecimento do profissional. Alguns profissionais dedicam anos de estudos para aplicar seus conhecimentos em atos que poderão gerar consequências negativas para ele, para seus clientes ou para a sua própria empresa.

4 REGIMES TRIBUTÁRIOS FEDERAIS

4.1 Lucro Presumido

4.1.1 Definições gerais

O Lucro Presumido é o modelo de apuração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Liquido baseado, como o próprio nome diz, na presunção do lucro do trimestre. Segundo Oliveira et al. (2013, p. 199), o objetivo do lucro presumido é a simplificação do calculo do tributo devido, geralmente para algumas empresas de menor porte e menor nível de estrutura.

Para se apurar a base de calculo desses impostos, é somada a receita bruta trimestral com outras receitas, é sobre essa base é aplicada uma porcentagem chamada de presunção de lucro, que será demonstrada durante essa pesquisa. Além do IRPJ e da CSLL, é devido também PIS e COFINS no sistema cumulativo. A

opção por esse regime é declarada com o pagamento da primeira cota (ou cota única) do imposto devido, sendo assim considerada definitiva para todo o ano-calendário (BRASIL, 1999).

4.1.2 Empresas proibidas de fazer a opção pelo Lucro Presumido

Apesar de várias empresas poderem optar pela modalidade do Lucro Presumido, como indústrias, comércios e prestadoras de serviço, existem algumas restrições que impedem que certas organizações sejam tributadas no referido regime. A Lei 12.814/13 (Brasil, 2013a), determina que as pessoas jurídicas que tenham receita total, no ano calendário anterior, superior a R$ 78.000.000,00 ou de R$ 6.500.000,00 multiplicados pelo numero de meses, quando esses forem inferiores a doze, não podem optar pelo Lucro Presumido.

De acordo com Pinto (2013, p. 89), ficam ainda com restrição para optar pelo regime as empresas constituídas com investimentos advindos do exterior ou que atuem como bancos de forma geral, inclusive empresas de seguros privados, capitalização, *factoring* e entidades de previdência privada aberta.

4.1.3 Apuração do imposto de renda e do Lucro Presumido

Para que se encontre o Lucro Presumido, ou seja, se presuma um percentual de lucro com base na receita bruta do período, é necessário primeiramente que se defina a qual ramo de atividade a entidade, conforme tabela abaixo:

Tabela 1 - Percentuais de presunção de lucro para fins de cálculo do imposto de renda

Receita bruta das atividades	**Alíquota**
a) comerciais e industriais em geral, e as atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda e a atividade rural. b) prestação de serviços hospitalares e transporte de cargas	8%
c) dos demais serviços de transporte. d) serviços de profissão não regulamentada e com faturamento bruto anual inferior a R$ 120.000	16%

Receita bruta das atividades	Alíquota
e) de prestação de servios, cuja receita remunere essencialmente o exercício pessoal, por parte dos sócios, de profissões que dependam de habilitação legalmente exigida. f) de intermediação de negócios, administração , locação ou cessão de bens imóveis e direitos de qualquer natureza. g) da construção por administração ou empreitada unicamente de mão de obra. h) da prestação de serviços em geral, exceto citados nas letras "b" e "c".	32%
i) da revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,6%
j) de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia e 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).	32%

Fonte: Contabilidade Tributária (PINTO, 2013, p.90-91)

Sobre a receita bruta da atividade são aplicados os percentuais supra mencionados, encontrando assim o Lucro Presumido. Porém, há casos em que a pessoa jurídica tem atividades distintas e que se enquadram em percentuais de presunção diversos. Nesses casos, a entidade deve segregar sua receita e aplicar o percentual devido sobre a base de cálculo referente a cada atividade.

De acordo com COAD (2015, p.07), é ainda adicionado ao valor decorrente da aplicação dos percentuais o ganho de capital, os rendimentos e ganhos líquidos recebidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos derivados de receitas não abrangidas pelo regime de Lucro Presumido.

Após a mensuração das receitas, a entidade deverá aplicar a alíquota de 15% sobre a base de cálculo apurada. Quando a parcela de lucro trimestral for superior a R$ 60.000,00, aplica-se uma alíquota adicional de 10% sobre o lucro excedente. (Pinto, 2013, p.90).

4.1.4 Apuração da CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é devida por todas as empresas que optam pelo Lucro Presumido, sendo que sua alíquota é de 9% sobre a base de cálculo apurada.

A presunção do lucro tem alíquotas diferenciadas em comparação ao imposto de renda em algumas atividades, conforme as empresas devem observar na tabela abaixo:

Tabela 2 – Resumo das alíquotas de presunção do IRPJ e da CSLL no lucro presumido

Atividade	**Presunção do IRPJ**	**Presunção da CSLL**
Comercial ou industrial	8%	12%
Serviços de profissão não regulamentada e com faturamento bruto anual inferior a R$ 120.000	16%	32%
Todos os serviços de profissão regulamentada e demais serviços de profissão não regulamentada com faturamento bruto anual superior a R$ 120.000	32%	32%
Serviço hospitalar	8%	12%
Serviço de transporte de cargas	8%	12%
Demais serviços de transportes	16%	12%
Intermediação de negócios	32%	32%
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza	32%	32%

Fonte: Contabilidade Tributária (PINTO, 2013, p.94-95)

Assim como no caso da apuração do imposto de renda, o ganho de capital também é considerado para cálculo da CSLL como base de cálculo, salvo se houver prejuízo na alienação do bem.

Após a elaboração do calculo do IR e da CSLL, o contribuinte pode parcelar os impostos em três parcelas fixas mensais, sendo a segunda e a terceira corrigidas com juros. Caso o imposto apurado seja igual ou inferior a R$ 2.000,00, o recolhimento deve ser efetuado em parcela única.

4.1.5 PIS e COFINS

No Lucro Presumido, as empresas enquadradas no regime do Lucro Presumido estão sujeitas a incidência do PIS e COFINS com incidência cumulativa, o que quer dizer que o imposto é devido em cada fase da produção ou do serviço prestado, não sendo permitido que os contribuintes recuperem o que foi apurado em fases anteriores.

A alíquota é de 3% para o PIS e de 0,65% para a COFINS, incidindo sobre o faturamento bruto das pessoas jurídicas enquadradas no regime, segundo legislação vigente (Brasil, 2002).

4.2 Lucro real

4.2.1 Definições gerais

Apesar da denominação do regime, a tributação do regime não é aplicada diretamente sobre o lucro contábil da entidade. No Lucro Real existem fatos contábeis que não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL.

Através do RIR, Regulamento de Imposto de Renda, em seu art. 247 (Brasil, 1999), conceitua o lucro real como sendo o lucro líquido do período de apuração ajustado por adições, exclusões ou compensações permitidas em lei.

De acordo com Young (2013, p.18), podemos resumir o Lucro Real pela seguinte equação: Lucro Real = Lucro Líquido + adições (-) exclusões (-) compensações.

O Lucro Real é um dos regimes tributários mais complexos, uma vez que decorrendo do objeto social da empresa, os ajustes podem variar consideravelmente.

Poucas empresas estão obrigadas a adotar o regime de Lucro Real, já que a maioria das obrigadas está ligada a operações de maior complexidade e exigem uma estrutura maior respeitável. Segundo COAD (2014, p.17), essas empresas estão obrigadas a optar pela tributação pelo Lucro Real:

- Cuja receita total seja superior a R$ 78.000.000,00 ou R$ 6.500.000,00 multiplicados pelo número de meses do período, quando inferior a 12 meses;
- Bancos e empresas que tiverem lucro e rendimentos vindos do exterior;
- Que, autorizadas pela legislação tributaria, gozem de benefícios fiscais relacionados à isenção ou redução do Imposto de Renda;
- Que no transcorrer do ano calendário tenham realizado recolhimento mensal do imposto com base em estimativa.

No Lucro Real cabe ao responsável pela administração contábil a escolha entre o regime de apuração trimestral ou anual, esse ultimo com base no lucro estimado. Segundo Pinto (2014, p.109), a empresa que calcula o IRPJ e a CSLL com base no lucro estimado, recolhe o valor apurado e o contabiliza no ativo circulante, por se tratar de uma antecipação. O cálculo é elaborado com base nas receitas, sendo os valores pagos antecipadamente compensados na apuração obrigatória em 31/12 ou facultativamente em qualquer mês do ano calendário, caso a empresa elabore um balancete de redução ou suspensão.

Para melhor elucidação das diferenças entre a apuração trimestral e anual do Lucro Real, Lúcia Young (2013, p.21) elaborou o quadro que é reproduzido abaixo:

Quadro 1 - Diferenças na modalidade do lucro real

LUCRO REAL	
Trimestral	**Anual**
Apuração trimestral (quatro trimestres).	Apuração anual ou periódica, através de balanços/balancetes de suspensão ou redução do imposto e da contribuição social sobre o lucro.
Pagamento trimestral, podendo ser parcelado em até 3 quotas iguais e sucessivas de valor não inferior a R$ 1.000,00, cada.	Pagamento mensal, sem possibilidade de parcelamento em quotas.
Sem ajuste ao final do ano calendário.	Necessita de ajuste ao final do ano calendário.
15% de IRPJ e 9% de CSLL sobre lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações.	1º - Aplicam-se os percentuais sobre a receita bruta mensal: IRPJ (variam de 1,6% à 32%, dependendo da atividade da empresa), CSLL (12% ou 32%, dependendo da atividade da empresa 2º - adicionam-se as demais receitas que não constituem o objeto social da empresa

Trimestral	Anual
	3º - sobre esta base de cálculo aplicam-se as alíquotas de 15% (IRPJ) e 9% da CSLL.
10% de adicional de IRPJ sobre a parcela que exceder R$ 60.000,00 no trimestre.	10% de adicional do IRPJ obre a parcela que exceder R$ 20.000,00 mensal ou R$ 240.000,00 no ano.

Fonte: Lucro Real (YOUNG, 2013, p.21-22)

A opção definitiva pelo regime do Lucro Real para todo o ano calendário e sua respectiva modalidade se dá no momento do recolhimento do documento de arrecadação. Dessa forma, o contribuinte deve analisar bem a melhor forma de tributação antes de efetuar o primeiro recolhimento no ano.

4.2.2 Modalidade de apuração trimestral

Na modalidade de apuração trimestral, como a denominação já denuncia, o recolhimento do IRPJ e da CSLL são efetuados trimestralmente, a partir do resultado apurado nos balancetes de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Antes da apuração dos impostos deve-se considerar as adições e exclusões autorizadas pela legislação.

Conforme menciona Oliveira et al. (2013, p.189), poderão ser deduzidos do valor do Imposto de Renda trimestral:

- Os incentivos fiscais, dentro dos limites e condições fixados pela legislação;
- O Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre as receitas computadas na determinação do Lucro Real;
- O saldo de imposto a pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

Os prejuízos acumulados em trimestres anteriores podem ser compensados, mas até o limite de 30% do lucro apurado no período. Para melhor entendimento, segue uma tabela com um exemplo de tributação de IRPJ, em que há trimestres com lucros e outros com prejuízos num mesmo ano calendário:

Tabela 3 – Compensação de prejuízo no cálculode IRPJ no lucro real trimestral

Descrição	**1º TRIM.**	**2º TRIM.**	**3º TRIM.**	**4º TRIM.**	**TOTAL ANO**
Lucro	(70.000,00)	(60.000,00)	80.000,00	40.000,00	(10.000,00)
Compensação	-	-	(24.000,00)	(12.000,00)	
Base de Cálculo	(70.000,00)	(60.000,00)	56.000,00	28.000,00	
IRPJ – 15%	-	-	8.400,00	4.200,00	12.600,00

Fonte: Os autores.

Como se pode observar na tabela acima, mesmo com prejuízo no ano calendário, a empresa recolheu imposto, já que houve lucro nos dois primeiros trimestres. Vale lembrar que não é possível a restituição do imposto e nem a troca de regime tributário e modalidade, uma vez que a escolha é definitiva.

4.2.3 Modalidade de apuração anual

Outra opção para as empresas tributadas pelo Lucro Real é a apuração anual. Na referida modalidade o IRPJ e a CSLL são apurados no regime de estimativa, com percentuais idênticos ao do Lucro Presumido, sobre as receitas mensais. A compensação dos valores recolhidos mensalmente no decorrer do ano corrente serão feitos no levantamento do balanço patrimonial em 31/12 ou facultativamente em mês anterior, caso haja levantamento de balancete de redução ou suspensão.

Para as pessoas jurídicas que são tributadas pelo Lucro Real, a opção pela modalidade de apuração anual se torna mais vantajosa já que há a possibilidade de compensar, dentro de um mesmo ano calendário, o prejuízo de meses anteriores integralmente, diferentemente da apuração trimestral, em que a compensação de prejuízos ocorridos em períodos anteriores é restringida a 30% do lucro auferido.

4.2.4 IRPJ e CSLL no lucro estimado

De acordo com Pinto (2013, p.111), as seguintes receitas não integram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

- Rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, sujeitos a incidência de imposto de renda;
- Ganhos líquidos de aplicações em renda variável, se submetidos a tributação mensal separadamente;
- Lucros e dividendos oriundos de participações societárias estimadas pelo custo de compra;
- Resultado positivo de avaliação de investimentos por meio de equivalência patrimonial;
- Recuperação de créditos que não sejam ingressos de novas receitas;
- Receitas recebidas ou creditadas a titulo de juros sobre o capital próprio.

Para melhor exemplificação de como é a tributação pelo Lucro Real Anual, é interessante citar os casos práticos do COAD, com tabelas simplificadas para melhor compreensão.

Tabela 4 – Balancetes mensais no lucro real anual

	Janeiro R$	**Fevereiro R$**	**Março R$**
Receitas	571.434,60	857.152,38	875.009,08
Despesas	714.293,00	469.794,60	625.025,98
Resultado Contábil	(142.858,40)	387.357,78	249.983,10

Fonte: Balancetes Mensais - Resultados Isolados (COAD, 2014, p.73)

Tabela 5 – Recolhimento mensal de IRPJ por estimativa no lucro real

	Receita BrutaR$	**IRPJ Devido**		
		4,8%	**Adicional de IR**	**Total a recolher**
Janeiro	571.434,60	27.428,86	16.285,91	43.714,77
Fevereiro	857.152,38	41.143,31	25.428,87	66,572,18
Março	875.009,08	42.000,44	26.000,29	68.000,73

Fonte: (COAD, 2014, p.73)

4.2.5 Balancete de suspensão ou redução

Caso a pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real opte por apurar os impostos pela modalidade de estimativa anual, pode a qualquer momento do exercício financeiro apurar o resultado do exercício. As empresas fazem essa escolha quando verificam que a apuração dos impostos pelo lucro seria inferior que o estimado, que é calculado sobre as receitas. No levantamento desse balancete, caso se verifique que as parcelas mensais pagas são superiores às devidas, ocorre a suspensão ou redução do IRPJ e as CSLL.

A entidade deve possuir os registros contábeis que ocasionaram a diminuição no imposto apurado. Caso a empresa seja autuada pelo Fisco e não demonstre a devida escrituração nos livros contábeis, a suspensão ou redução será considerada nula e a empresa sofrerá as penalidades previstas.

Na situação da empresa levantar um balancete de redução ou suspensão para determinar a base de cálculo do IRPJ, partindo da situação hipotética levantada nas duas tabelas anteriores, a apuração seria dessa forma:

Tabela 6 – Recolhimento mensal de IRPJ por estimativa no lucro real

	Janeiro 1 a 31-1 R$	**Fevereiro 1 a 28-2 R$**	**Março 1 a 31-3 R$**
Resultado contábil consolidado	(142.858,40)	244.499,38	494.482,48
Adições	1.785,34	1.785,74	37.500,10
Exclusões	-	-	-
Lucro real/prejuízo fiscal	(141.072,66)	246.285,12	531.982,58
IRPJ (15%)	-	36.942,77	79.797,39
IRPJ (10% s/ o lucro real – R$ 20.000,00 p/mês	-	20.628,51	47.198,26
IRPJ Total	-	57.571,28	126.995,65
Compensação do IR pago	-	-	57.571,28
Valor a recolher	-	57.571,28	69.424,37

Fonte: Cálculo do IRPJ com base em balancetes de redução/suspensão (COAD, 2014, p.74)

Observando a tabela pode-se perceber que após o resultado consolidado mensal há adições e exclusões, para enfim chegar ao lucro ou prejuízo fiscal, que será a base de cálculo para o IRPJ e a CSLL.

Os ajustes na base de cálculo são feitos no LALUR, Livro de Apuração do Lucro Real. Conforme COAD (2015, p.44) o LALUR tem como objetivo exibir os ajustes do resultado do período de apuração do IRPJ, através das adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas, que servirão de elementos para o preenchimento da Demonstração do Lucro Real.

Tabela 7 – Compensação de apuração de IRPJ no lucro real

Mês	**Receita Bruta e Acréscimos R$**	**Balancete de Suspensão ou Redução R$**
Janeiro	43.714,77	-
Fevereiro	66.572,18	57.571,28
Março	68.000,73	69.424,37
Total	178.287,68	126.995,65

Fonte: (COAD, 2014, p.74)

Como pode ser observado na tabela acima, nesse caso hipotético a opção pelo balancete de suspensão ou redução seria mais atrativo para a empresa.

4.2.6 PIS e COFINS

A apuração do PIS e da COFINS no Lucro Real é de incidência não cumulativa, tanto no calculo anual ou trimestral. Pelo regime não cumulativo, há a possibilidade de se descontar da base de cálculo, que é o faturamento mensal, algumas rubricas conforme mencionado por Young (2013, p.259):

- Vendas canceladas;
- Descontos incondicionais concedidos;
- Imposto sobre Produtos Industrializados;

- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, quando apontado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na situação de substituto tributário;
- Reversões de provisões;
- Recuperações de créditos contabilizados como perda que não constituam entrada de novas receitas;
- Resultados positivos na avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio liquido e dos lucros e dividendos oriundos de investimentos determinados pelo custo de compra, que tenham sido computados como receita, inclusive os originados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação;
- Receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;
- Receitas isentas ou não atingidas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- Obtidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na situação de substituta tributaria.

Ainda segundo Young (2013, p.259), algumas empresas não podem apurar PIS e COFINS pelo regime não cumulativo:

- Operadoras de planos de saúde;
- Empresas de securitização de créditos;
- Instituições financeiras e equiparadas;
- Órgãos públicos, autarquias e fundações publicas federais, estaduais e municipais, fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei;
- Sociedade cooperativa, exceto as de produção agropecuária e as de consumo;
- Empresas particulares que explorem serviços de vigilância e transporte de valores, de acordo com a lei 7.102/83;
- Entidades imunes a impostos;
- Pessoas jurídicas tributadas pelo IR com base no lucro presumido ou arbitrado;
- Pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

É importante acrescentar que a partir de 01/07/2015, conforme legislação (Brasil, 2015a), as empresas que apuram PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, mesmo que só parte de suas receitas, passarão a ter alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente, sobre receitas financeiras, inclusive as decorrentes de operações realizadas para fins de hedge.

As alíquotas para as empresas de pequeno e médio porte enquadradas no regime não cumulativo serão tributadas com as alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o faturamento mensal, com os descontos previstos pelo regime.

4.3 Lucro abatido

4.3.1 Definições gerais

O arbitramento do lucro é uma modalidade de apuração da base de calculo do Imposto de Renda, utilizada pela autoridade tributaria, ou ainda pelo próprio contribuinte, esta ultima conhecida como auto arbitramento.

Segundo Pinto (2013, p.133) o arbitramento do cálculo vale apenas para o IRPJ, sendo a CSLL, PIS e COFINS sendo apurada da mesma forma ao Lucro Presumido.

Para Oliveira et al. (2013, p.206), o lucro arbitrado é utilizado pela autoridade tributaria para determinação da base de calculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social, quando a entidade deixar de satisfazer as obrigações auxiliares relativas a determinação do Lucro Real ou Presumido ou se recusar a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em um processo de fiscalização.

Conforme COAD (2015, p.50), a pessoa jurídica terá seu lucro arbitrado quando acontecerem as seguintes situações:

- Falta de escrituração;
- Escrituração com falhas;
- Recusa de apresentação de livros ou documentos, como o Livro Caixa, que deve conter toda a escrituração com a movimentação financeira, até a bancaria;
- Opção indevida pelo lucro presumido;

- Erros ou ausência do Livro Razão;
- Erros ou ausência do LALUR.

A iniciativa do arbitramento é da autoridade fiscal, mas existe a possibilidade já citada anteriormente do contribuinte se antecipar e realizar o auto arbitramento, desde que a receita bruta seja conhecida e esteja enquadrada em qualquer uma das hipóteses citadas nos itens acima.

4.3.2 Apuração do Imposto de Renda com receita bruta desconhecida

Nos casos em que a pessoa jurídica for tributada pelo Lucro Arbitrado e a receita bruta for conhecida, esta deverá utilizar-se das alíquotas de presunção de lucro similares ao Lucro Presumido, com acréscimo de 20%, conforme a tabela abaixo,

Tabela 8 – Presunção de IR no lucro arbitrado

ATIVIDADE	**%**
Revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool e gás	1,92
Instituições financeiras e empresas equiparadas	45
Prestação de serviços relativos ao exercício de profissões regulamentadas	38,4
Prestação de serviços em geral, inclusive intermediação de negócios	38,4[3]
Administração, locação ou cessão de bens moveis e imóveis	
Administração de consórcios de bens duráveis	
Cessão de direitos de qualquer natureza	
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra	
Factoring	

[3] Estas atividades poderão utilizar o percentual de 19,2% de presunção de IR, desde que as receitas não ultrapassem R$ 120.000,00 no ano calendário.

ATIVIDADE	%
Serviços de transporte, exceto de cargas	19,2
Revenda de mercadorias	9,6
Venda de produtos de fabricação própria ou industrialização por encomenda	
Loteamento de terreno, incorporação e venda de imóveis	
Execução de obras e construção civil com exemplo de materiais	
Serviços hospitalares e de auxilio diagnostico e terapia	
Transporte de cargas	
Outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços	

Fonte: (COAD, 2015, p.52)

4.3.3 Apuração do Imposto de Renda com Receita Bruta desconhecida

Quando não se conhecer a receita bruta por falta de contabilidade organizada, o lucro arbitrado será instituído por procedimento de oficio, e correspondera a uma das seguintes alternativas de calculo citadas por Pinto (2013, p.134):

- 1,5% do lucro real do ultimo exercício será a base de calculo de IR no exercício seguinte;
- 4% do somatório do ativo circulante com o realizável a longo prazo e permanente apurado no ultimo balanço patrimonial será a base de calculo do IR;
- 7% do valor do capital social apurado no ultimo balanço patrimonial;
- 5% do valor do patrimônio liquido apurado no ultimo balanço patrimonial;
- 40% do valor das mercadorias adquiridas para revenda no mês;
- 40% do somatório da folha de pagamento, compra de mercadorias para revenda e materiais de embalagem;
- 80% do somatório da folha de pagamento do mês;
- 90% do valor do aluguel mensal.

Em ambos os casos, de receita bruta conhecida ou desconhecida, todas as demais particularidades do regime de Lucro Presumido são utilizadas no regime do Lucro Arbitrado, como a tributação das receitas não operacionais, adicional de lucro, etc. Além disso, a alíquota de imposto de renda no regime do Lucro Arbitrado é de 15%, com adicional de 10% sobre o excedente do lucro arbitrado do trimestre superior a R$ 60.000,00, ficando vedada a utilização de qualquer incentivo fiscal, podendo ser compensado o IRPJ retido na fonte, desde que a receita tenha integrado a base de calculo do imposto.

5 SIMPLES NACIONAL.

5.1 O surgimento do Simples Nacional

A Constituição Federal estabelece em seus dispositivos que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem dispor às microempresas e empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado e favorecido (BRASIL, 1988). O objetivo desse dispositivo era de incentivar o desenvolvimento dessas empresas, simplificando diversas obrigações, dentre elas, as obrigações tributárias.

A partir desse dispositivo constitucional surgiram várias leis concedendo estímulos para as microempresas e empresas de pequeno porte. A União instituiu a mais importante delas, a Lei 9.316/1996, criando o SIMPLES, um regime simplificado de recolhimento de tributos federais, no qual, mediante convênio, poderia abranger tributos devidos aos Estados e Municípios.

A intenção da Constituição não foi aplicada totalmente, pois conforme o SEBRAE (2007, p. 11), os Estados preferiram não aderir ao Simples, resultando em 28 tratamentos tributários distintos, além disso, poucos municípios aderiram ao regime ou não estabeleceram qualquer incentivo às microempresas e empresas de pequeno porte.

Esse cenário incompleto gerou um movimento para uma maior uniformização das normas e ampliação de benefícios. Essa movimentação gerou algumas consequências, dentre elas a Emenda Constitucional 42, que passou a exigir Lei Complementar para estabelecer normas sobre o tratamento tributário das microempresas e empresas de pequeno porte (SEBRAE, 2007, p. 12).

Com o advento da Lei Complementar 123/2006, surgiu o novo Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, revogando a Lei 9.317/1996. Dentre as disposições da nova legislação, estava a instituição do regime tributário do Simples Nacional, conhecido popularmente como Super Simples.

No aspecto tributário, a Lei Complementar abrange tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, nos âmbitos federal, estadual e municipal. Essa foi apenas uma das diferenças entre o regime novo e o regime antigo, que apesar de popularmente chamado de Super Simples, possuía uma série de complexidades em seu texto legal, gerando desconfianças por parte dos empresários.

Como a aplicação da Lei Complementar dependia da regulamentação de vários entes da Administração Pública, sua aplicabilidade parecia estar bem distante da realidade. À luz do SEBRAE (2007, p. 13), a Lei Complementar somente estabelecia os critérios para alcançar os objetivos constitucionais. Seria necessária uma mobilização geral das entidades públicas e privadas para que as normas aprovadas fossem colocadas em prática no Brasil inteiro.

Com o intuito de aplicar as disposições legais, a Lei Complementar criou o CGSN, Comitê Gestor do Simples Nacional, responsável por colocar em prática as os dispositivos do Estatuto da das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Com o passar dos anos, a Lei Complementar 123/2006 foi fruto de uma série de alterações trazidas por um emaranhado de normas, além das interpretações por parte da Receita Federal do Brasil. Na presente pesquisa analisamos a Lei Complementar consolidada, considerando as alterações trazidas até o início de 2015, data em que a pesquisa foi realizada.

5.2 Conceitos da Lei Complementar 123/2006 na atualidade

Antes de qualquer estudo sobre a Lei Complementar supracitada, é importante ter claro algumas das definições do texto legal. Dentre estas definições está a conceituação dos termos microempresa e empresa de pequeno porte.

Considera-se ME, microempresa, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufira, em ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Já a EPP, empresa de pequeno porte, é

a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufira receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) no ano calendário (BRASIL, 2006).

Nesse contexto de enquadramento de uma pessoa jurídica em ME ou EPP, é importante ressaltar que essa conceituação não significa que a empresa recolherá seus tributos pelo regime do Simples Nacional. Ser uma empresa ME ou EPP é fundamental para aderir ao Simples Nacional, no entanto, uma pessoa jurídica pode ter esse enquadramento mas recolher seus tributos sobre a forma do Lucro Presumido, por exemplo.

Para ser ME ou EPP, a pessoa jurídica deverá atentar aos seguintes detalhes do artigo 3º:

> §4º - Não se inclui no regime diferenciado e favorecido previsto nesta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:
> I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
> II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
> III – de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário, ou seja, sócia de outra empresa que recebe tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo
> IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput desde artigo;
> [...]
> VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica
> [...]
> XI – cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.
> (BRASIL, 2006)

É importante exemplificar o disposto nos incisos III e IV do texto legal, que gerou muitas dúvidas por parte dos contabilistas e empresários na época de sua promulgação. Primeiramente será exemplificado o inciso III:

Tabela 9 – Participações societárias e a lei complementar 123/2006

SITUAÇÃO 1		
Sócios/Pessoa Jurídica	Pessoa Jurídica A (ME)	Pessoa Jurídica B (ME)
Sócio X	50%	50%
Sócio Y	50%	Não participa
Receita Bruta Anual	R$ 1.200.000,00	R$ 800.000,00

Sócios/Pessoa Jurídica	Pessoa Jurídica A (ME)	Pessoa Jurídica B (ME)
Receita Bruta Global	R$ 2.000.000,00	

Fonte: Os autores

No exemplo acima temos dois sócios com participações em duas pessoas jurídicas distintas. Ambas as pessoas jurídicas poderão usufruir dos benefícios da Lei Complementar, pois a receita global de ambas as empresas não ultrapassa o limite de R$ 3.600.000,00.

Tabela 10 – Participações societárias e a lei complementar 123/2006

SITUAÇÃO 2		
Sócios/Pessoa Jurídica	Pessoa Jurídica A (EPP)	Pessoa Jurídica B (EPP)
Sócio X	50%	50%
Sócio Y	50%	50%
Receita Bruta Anual	R$ 2.200.000,00	R$ 1.600.000,00
Receita Bruta Global	R$ 3.800.000,00	

Fonte: Os autores

No exemplo acima nota-se que a receita bruta global de ambas as empresas ultrapassou o limite de R$ 3.600.000,00, portanto, nenhuma das duas empresas poderá usufruir dos benefícios do Estatuto Nacional. Nesse caso a participação societária em ambas as pessoas jurídicas está prejudicando a adesão ao Estatuto.

No próximo exemplo será considerado o disposto no inciso IV, no qual possui uma interpretação mais complicada e exige que as participações de cada pessoa jurídica sejam analisadas individualmente.

Tabela 11 – Participações societárias e a lei complementar 123/2006

SITUAÇÃO 3		
Sócios/Pessoa Jurídica	Pessoa Jurídica A (EPP)	Pessoa Jurídica B (Lucro Presumido)
Sócio X	50%	8%
Sócio Y	50%	Não participa
Receita Bruta Anual	R$ 2.200.000,00	R$ 1.600.000,00

Sócios/Pessoa Jurídica	Pessoa Jurídica A (EPP)	Pessoa Jurídica B (Lucro Presumido)
Receita Bruta Global	R$ 3.800.000,00	

Fonte: Os autores

Na situação 3, a pessoa jurídica A poderá ser enquadrada no Estatuto, pois a pessoa jurídica B estará excluída dos benefícios e a participação do sócio X no capital da pessoa jurídica B é inferior a 10%. No caso da pessoa jurídica A, a receita bruta global será indiferente, conforme inciso IV, desde que a pessoa jurídica A respeite o seu limite individual de faturamento de R$ 3.600.000,00.

Já a pessoa jurídica B não conseguirá usufruir dos benefícios, pois a participação dos sócios X na pessoa jurídica A é superior a 10%, além disso, a receita global de ambas as organizações é superior a R$ 3.600.000,00.

A condição de permissão da pessoa jurídica A mudaria se o sócio X tivesse uma participação na pessoa jurídica B superior a 10%, conforme exemplo abaixo.

Tabela 12 – Participações societárias e a lei complementar 123/2006

SITUAÇÃO 4		
Sócios/Pessoa Jurídica	Pessoa Jurídica A (EPP)	Pessoa Jurídica B (Lucro Presumido)
Sócio X	50%	20%
Sócio Y	50%	Não participa
Receita Bruta Anual	R$ 2.200.000,00	R$ 1.600.000,00
Receita Bruta Global	R$ 3.800.000,00	

Fonte: Os autores

No caso acima, ambas as pessoas jurídicas não poderão enquadrar-se como ME ou EPP, visto que existem situações impeditivas para os dois lados. Para a pessoa jurídica A, além da receita bruta global superior ao limite, a participação do sócio X na pessoa jurídica B é superior a 10%.

Já no caso na pessoa jurídica B, além da receita bruta global, temos a participação de 50% do sócio X na pessoa jurídica A. Nesse caso a pessoa jurídica B continuaria fora dos benefícios do Estatuto.

5.3 Regime tributário do Simples Nacional

Após verificar se a pessoa jurídica poderia se enquadrar como ME ou EPP, a empresa estaria apta a usufruir dos benefícios do Estatuto, dentre eles o benefício tributário do Simples Nacional. No entanto, para recolher seus tributos pelo Simples, a pessoa jurídica deve avaliar outros fatores impeditivos que serão explanados mais à frente.

Conforme dito anteriormente, o Simples Nacional é um sistema unificado de arrecadação, onde, conforme artigo nº. 13 da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), abrange os seguintes tributos:

- IRPJ, Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica;
- IPI, Imposto sobre Produtos Industrializados;
- CSLL, Contribuição sobre o Lucro Líquido;
- COFINS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;
- Contribuição para o PIS/PASEP;
- Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica;
- ICMS, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação;
- ISSQN, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Todos os demais tributos serão cobrados normalmente, fora do regime simplificado, é o caso da IOF, IPTU e IPVA, por exemplo.

Como pode ser observado, o regime do Simples abrangeu tributos de competência da União, Estados e Municípios, no entanto, sua adoção gerou muita desconfiança pelos entes da Administração Pública. Como exemplo, podemos citar as Prefeituras, com relação ao ISS, pois a partir da implantação do Simples Nacional, elas receberiam o imposto através de repasse.

Problemas políticos a parte, o fato foi que regime do Simples Nacional entrou em vigor a partir de 01/07/2007, bem no meio do exercício social. As empresas tiveram que fazer um estudo tributário sobre a viabilidade do regime, que mesmo chamado de benefício, não era vantajoso para todas as pessoas jurídicas. Considerando as alterações efetuadas na Lei Complementar 123/2006, de acordo

com o artigo nº 17, não poderão recolher os tributos na forma do Simples Nacional a ME ou a EPP:

> I – que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar a receber, gerenciamento de ativos (asset management), comprar de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
> II – que tenha sócio domiciliado no exterior;
> III – de cuja capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
> IV – revogado;
> V – 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;
> VI – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;
> VII – que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
> VIII – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
> IX – que exerça atividade de importação de combustíveis;
> X – que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
> a) Cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
> b) Bebidas alcoólicas e cervejas em álcool;
> XI – (revogado)
> XII – que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
> XIII – (revogado)
> XIV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;
> XV – que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS;
> XVI – com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.
> (BRASIL, 2006)

Em 2014, a Lei Complementar 147 (BRASIL, 2014a) trouxe alterações significativas no regime do Simples Nacional, revogando incisos que impediam o ingresso de algumas atividades relacionadas a prestação de serviços, consideradas anteriormente como impeditivas.

Cada atividade permitida possui uma tabela de tributação específica, distribuída pelas anexos da Lei Complementar. Cabe ao contribuinte, à luz da legislação, tributar suas receitas de acordo com o anexo correto.

Quadro 2 – Atividades e seus anexos de tributação

ANEXOS	ATIVIDADES
ANEXO I	- revenda de mercadorias
ANEXO II	- atividades industriais
ANEXO III	- creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres; - agência terceirizada de correios; - agência de viagem e turismo; - centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga; - agência lotérica; - serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais; - transporte municipal de passageiros; - escritórios de serviços contábeis; - produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais; - fisioterapia; - corretagens de seguros; - corretagens de imóveis de terceiros; - locação de equipamentos.
ANEXO IV	- construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; - serviço de vigilância, limpeza ou conservação; - serviços advocatícios.
ANEXO V	- administração e locação de imóveis de terceiros; - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; - empresas montadoras de estandes para feiras; - laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; - serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; - serviços de prótese em geral.
ANEXO VI	- medicina, inclusive laboratorial e enfermagem; - medicina veterinária; - odontologia; - psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite; - serviços de comissária, de despachantes, de tradução e interpretação - arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia; - representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros; - perícia, leilão e avaliação; - auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração; - jornalismo e publicidade;
	- agenciamento, exceto de mão de obra; - outras atividades do setor de serviços que tenham 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, desde que não sujeitas à tributação na forma dos Anexos III, IV ou V da Lei Complementar 123/2006.

Fonte: Os autores

Após atentar aos detalhes citados acima, o contribuinte poderia considerar o Simples Nacional como uma opção de regime de tributação a ser ponderada.

5.4 Apuração do Simples Nacional nos Anexos I, II e III

Para apuração do Simples Nacional, o contribuinte deverá atentar à sua receita bruta acumulada dos últimos 12 (doze meses) anteriores ao período de apuração. Essa receita bruta acumulada é fundamental para encontrar a alíquota de tributação da atividade nos anexos da Lei Complementar nº 123. Cada um dos seis anexos da Lei possui uma tabela com 20 (vinte) alíquotas diferentes, onde caberá ao contribuinte enquadrar suas atividades nessas tabelas, assim como citar eventuais isenções, imunidades ou tributos que já foram recolhidos antecipadamente.

Por ser um cálculo com uma série de detalhamentos, será demonstrado abaixo um exemplo hipotético de apuração. Considerando uma empresa enquadrada com EPP que atue no ramo de comércio varejista de peças para veículos, e que também realize serviços de instalação, reparos diversos e atividades relacionadas à industrialização de produtos.

Hipoteticamente, a empresa teve receita bruta de R$ 60.000,00 no mês de Maio de 2010. Para apurar o Simples, o contribuinte levantou a receita bruta acumulada dos últimos doze meses:

Tabela 13 – Cálculos exemplificativos do Simples Nacional

Mês	Receita Bruta	Mês	Receita Bruta
Maio/2009	R$ 40.000,00	Novembro/2009	R$ 40.000,00
Junho/2009	R$ 40.000,00	Dezembro/2009	R$ 40.000,00
Julho/2009	R$ 40.000,00	Janeiro/2010	R$ 40.000,00
Agosto/2009	R$ 40.000,00	Fevereiro/2010	R$ 40.000,00
Setembro/2009	R$ 40.000,00	Março/2010	R$ 40.000,00
Outubro/2009	R$ 40.000,00	Abril/2010	R$ 40.000,00
Receita Bruta acumulada nos últimos doze meses = R$ 480.000,00			

Fonte: Os autores

Após levantar a receita bruta acumulada de R$ 480.000,00, o contribuinte deverá segregar sua receita do mês de acordo com os tipos de receitas. Hipoteticamente, a empresa de pequeno porte teve a seguinte situação em Maio:

Tabela 14 – Segregação de receitas no Simples Nacional

Tipo de receita	**Valor**
Receitas decorrentes da revenda de mercadorias sujeitas à substituição tributária (Anexo I)	R$ 10.000,00
Receitas decorrentes da revenda de mercadorias por ela industrializada não sujeitas à substituição tributária (Anexo II)	R$ 10.000,00
Receitas decorrentes da prestação de serviços sem retenção ou substituição tributária (Anexo III)	R$ 20.000,00
Receitas decorrentes da prestação de serviços sem retenção ou substituição tributária (Anexo III)	R$ 20.000,00
Total	R$ 60.000,00

Fonte: Os autores

Nota-se que a empresa terá sua receita do mês tributada em dois anexos distintos, no entanto, uma parcela dessas receitas já teve impostos recolhidos antecipadamente. É o caso do ISS e do ICMS, cujas alíquotas da tabela deverão ser excluídas das tabelas dos Anexos I e III, para que não haja tributação em duplicidade.

Com isso, considerando a receita bruta acumulada de R$ 480.000,00, as receitas serão tributadas na terceira faixa (linha) das tabelas de alíquotas:

Tabela 15 – Apuração do simples nacional a recolher

Tipo de Receita	**Alíquota**	**Exclusões**	**Alíquota a aplicar**	**Receita (R$)**	**Simples a recolher**
Revenda com substituição tributária	6,84%	2,33% (ICMS)	4,51%	10.000,00	R$ 451,00

Tipo de Receita	Alíquota	Exclusões	Alíquota a aplicar	Receita (R$)	Simples a recolher
Industrialização sem substituição tributária	7,34%	-	7,34%	10.000,00	R$ 734,00
Serviços sem retenção de ISS	10,26%	-	10,26%	20.000,00	R$ 2.052,00
Serviços com retenção de ISS	10,26%	3,50%	6,76%	20.000,00	R$ 1.352,00
Total a recolher					R$ 4.589,00

Fonte: Os autores

As exclusões da tabela acima correspondem ao imposto da faixa em que se encontra a alíquota, e não ao imposto que foi adiantado anteriormente.

É importante ressaltar, que no caso de início de atividades, os valores da receita bruta acumulada devem ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período. Essa proporcionalização é fundamental, pois a pessoa jurídica que acabou de iniciar suas atividades ainda não possui um histórico de receita bruta.

Suponhamos que determinado comércio varejista tenha iniciado suas atividades em Maio de 2014, onde, no mesmo mês de constituição da empresa, já auferiu R$ 20.000,00 de receita bruta. Nesse situação hipotética, teremos a seguinte proporcionalização:

Tabela 16 – Proporcionalização de meses no simples nacional

Receita Bruta em 12 meses conforme tabela	Receita Proporcional/12 x meses	Alíquota
Até R$ 180.000,00	Até R$ 15.000,00	4%
De R$ 180.000,01 a R$ 360.000,00	De R$ 15.000,01 a R$ 30.000,00	5,47%

Fonte: Os autores

No exemplo acima, será utilizada a alíquota de 5,47% que corresponde a segunda faixa da tabela do Anexo I, proporcionalizada ao número de meses do ano de início de atividades.

Se o contribuinte tivesse seu primeiro faturamento de R$ 20.000,00 no segundo mês de atividade, a tributação inicial no mês seria de 4%, pois proporcionalmente ao tempo de atividade da empresa, a receita se enquadraria na primeira faixa de tributação.

E outro contexto, se o seu primeiro faturamento fosse de R$ 35.000,00 no segundo mês de atividade, esse contribuinte seria tributado na faixa de tributação seguinte.

Após a apuração do Simples Nacional, no mês subsequente o contribuinte deverá recolher o tributo unificado em uma guia chamada DAS, Documento de Arrecadação do Simples.

5.5 Apuração do Simples Nacional nos Anexos IV e V

Os anexos IV e V possuem diferenças de apuração em relação aos demais anexos. Na tabela do anexo IV, o contribuinte com receitas nela enquadradas deverá recolher a contribuição patronal previdenciária a parte, juntamente com o desconto da contribuição previdenciária dos funcionários da pessoa jurídica.

Esse recolhimento em separado está previsto no inciso IV do artigo nº 18 da Lei Complementar 123:

> § 5º-C. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis: [...] (BRASIL, 2006)

Posteriormente foi publicada a Instrução Normativa 925 (Brasil, 2009a) na qual explanava sobre a forma de recolhimento da contribuição patronal de 20% e grau de risco, no qual poderá variar de acordo com a atividade e o FAP, Fator Acidentário de Prevenção, da pessoa jurídica.

Tabela 17 – Cinco primeiras faixas de alíquotas do anexo IV

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	**Alíquota**
Até 180.000,00	4,5%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%
[...]	[...]

Fonte: BRASIL, 2006

Já o Anexo V possui uma peculiaridade interessante, trata-se do índice de relação entre a folha de pagamento dos últimos 12 (doze) meses, com o total auferido nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração. Em outras palavras, quanto maior for a proporção de folha de pagamento e encargos, menor será o valor devido a título de Simples Nacional.

Conforme o SEBRAE (2007, p. 91), a folha de salários e encargos corresponde ao montante pago, nos 12 meses anteriores ao período de apuração, a título de salários, retiradas de pró-labore, contribuição patronal para a Seguridade Social e FGTS.

Para exemplificar os conceitos citados acima, suponhamos que determinada pessoa jurídica possuía uma receita bruta acumulada nos últimos doze meses de R$ 480.000,00. Baseando-se na conceituação acima, a pessoa jurídica possuía também um total de folha de pagamento e encargos no valor total de R$ 100.000,00.

Dividindo-se a o total da folha de pagamento pelo total de receita bruta acumulada, teremos o índice de 0,2083. Na prática, a empresa estaria teria sua receita mensal tributada sob a alíquota de 12,90%, conforme exemplo do Anexo V da Lei Complementar.

Tabela 18 – Terceira faixa de alíquotas do anexo V

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	(r)<0,10	0,10=< (r) e(r) < 0,15	0,15=< (r)e (r) < 0,20	0,20=< (r)e (r) < 0,25	0,25=< (r) E(r) < 0,30	0,30=< (r) e(r) < 0,35	0,35=< (r) E(r) < 0,40	r) >= 0,40
De 360.000,01 a 480.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%

Fonte: BRASIL, 2006

É importante frisar que a tabela acima, extraída da legislação, não citou a porcentagem do ISS, fato que confunde muito os leitores da norma. No exemplo acima, o ISS desta faixa de tributação é de 3,5¨%, ou seja, uma tributação total de 16,40%.

Nota-se que houve uma preocupação do legislador em forçar as atividades enquadradas nesse anexo a ter uma folha de pagamento formalizada. É o caso das academias de ginásticas, que estariam forçadas a registrar todos os seus professores e demais colaboradores para que a tributação sobre suas receitas fosse a menor possível.

5.6 Apuração do Simples Nacional no Anexo VI

Oriundo de uma alteração recente no Estatuto, advindo da publicação da Lei Complementar 147/2014, esta tabela é aplicável a algumas atividades de prestação de serviços citadas anteriormente.

Tabela 19 – Cinco primeiras faixas de alíquotas do anexo VI

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	**Alíquota**
Até 180.000,00	16,93%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%
[...]	[...]

Fonte: BRASIL, 2006

Com uma metodologia de cálculo idêntica ao Anexo III, o presente Anexo VI diferencia-se pelas elevadas alíquotas de tributação, desde a sua primeira faixa até o limite de faturamento de R$ 3.600.000,00.

Conforme disposto na tabela X, a grande maioria das atividades enquadradas neste anexo são constituídas por serviços de natureza intelectual, técnica ou científica, e que dependam ou não de algum tipo de regulamentação governamental.

6 ENCARGOS PATRONAIS PREVIDENCIÁRIOS

Os encargos patronais previdenciários, como o próprio nome diz, são encargos exclusivos do empregador. Diferente das contribuições previdenciárias descontadas da remuneração de empregados, dirigentes ou autônomos, cuja responsabilidade do empregador restringe-se somente ao desconto, recolhimento do tributo e apresentação de obrigações acessórias (BRASIL, 2009b).

O contabilista deve ficar atento a estes detalhes, pois estes encargos patronais influenciam diretamente a decisão sobre a melhor forma de tributação para a pessoa jurídica, principalmente se o responsável estiver ponderando o regime do Simples Nacional com o Lucro Presumido ou Lucro Real. Observadas as disposições da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, as contribuições previdenciárias a cargo da empresa são:

- 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, durante o mês, aos segurados empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos que lhes prestares serviços;
- 1% a 3% a título de RAT, Risco de Acidente de Trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos;
- Porcentagem variável de acordo com o Anexo II da Instrução Normativa supracitada, a título de contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, incidentes sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

É importante frisar que os detalhamentos acima foram feitos com foco nas pequenas e médias empresas, sociedades empresárias e empresas individuais. A legislação em questão possui especificidades para outras entidades não relevantes para a presente pesquisa, tais como cooperativas, transportadores autônomos, pessoas físicas equiparadas a pessoas jurídicas, produtores rurais e outros.

Outro detalhe importante diz respeito às alíquotas do RAT citadas anteriormente, cuja porcentagem poderá ser majorada ou reduzida conforme FAP, Fator Acidentário de Prevenção, da pessoa jurídica (BRASIL, 2007).

6.1 Exemplos de cálculos dos encargos patronais

Conforme citado anteriormente, as alíquotas do RAT e da parcela destinada às outras entidades e fundos são variáveis. Para identificar essas alíquotas, o contribuinte deverá enquadrar a atividade exercida nos anexos da Instrução Normativa 971/2009.

A pessoa jurídica deverá identificar o seu CNAE, Classificação Nacional de Atividade Econômica, onde posteriormente, com a numeração do CNAE, será necessário localizar o enquadramento da empresa no Anexo I da Instrução Normativa. Como exemplo pode-se citar o CNAE 8630-5/03, que se refere às atividades médicas ambulatoriais restrita a consultas. No Anexo I da legislação, o texto legal apresentará o grau de risco de 1% a ser calculado pela pessoa jurídica sobre a folha de pagamento dos empregados.

Paralelamente o profissional deve consultar a Instrução Normativa RFB nº 1027 (Brasil, 2010) para identificar o código FPAS relacionado com esta atividade. O código FPAS é necessário para identificar a alíquota da parcela destinada às outras entidades e fundos, detalhado no Anexo I da própria instrução normativa nº 1027. Nesse caso da atividade médica ambulatorial, deverá ser utilizado o FPAS nº 515, cuja base de cálculo será tributada com a alíquota de 5,8%.

A seguir poderá ser visualizado um exemplo com os cálculos dos encargos patronais previdenciários, sem considerar o índice FAP na porcentagem do grau de risco da pessoa jurídica:

Tabela 20 – Encargos patronais previdenciários

TIPO DE SEGURADO	BASE DE CÁLCULO	EMPRESA 20%	RAT 1%	TERCEIROS 5,8%	TOTAL
EMPREGADOS	20.000,00	4.000,00	200,00	1.160,00	5.360,00
SÓCIOS	8.000,00	1.600,00	-	-	1.600,00
AUTÔNOMOS	5.000,00	1.000,00	-	-	1.000,00
TOTAL	33.000,00	6.600,00	200,00	1.160,00	7.960,00

Fonte: Os autores

Como pode ser observado, o total a recolher de R$ 7.960,00 representa o total da carga previdenciária a ser recolhida pelo empregador enquadrado no regime Lucro Presumido ou Lucro Real. Já no regime do Simples Nacional, não existe esse encargo para as empresas tributadas nos Anexos I, II, III, V e VI.

É pelo motivo citado acima, que o responsável pelo planejamento tributário da empresa deverá tomar cuidado especial com o total da folha de pagamento da pessoa jurídica, quando o mesmo estiver estudando as formas de tributação.

7 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS

Conforme exposto no capítulo do Direito Tributário, as obrigações acessórias fazem parte da rotina das pessoas jurídicas. O problema é que essas rotinas tem se tornado mais complexas nos últimos anos, gerando custos de adaptação e implantação nas empresas.

Nesse contexto é fundamental falar do SPED, Sistema Público de Escrituração Digital, no qual, nas palavras da Receita Federal do Brasil (Brasil, 2015b) tem a intenção de modernizar a sistemática do cumprimento das obrigações acessórias no país.

Dentre os principais objetivos do SPED, à luz da Receita Federal do Brasil (Brasil, 2015b), pode-se destacar:

- Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais;
- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes;
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários.

A intenção desse capitulo é demonstrar que o Simples Nacional possui algumas facilidades no quesito obrigações acessórias, fato que deve ser levado em conta na escolha do melhor regime de tributação. Logo a frente serão demonstradas as obrigações de maior repercussão na atualidade, todas oriundas do projeto SPED.

As obrigações do SPED são temidas por possuírem multas mensais altas em caso de atraso na entrega da obrigação, ou, por omissão de informações. Além disso, não possuem interface amigável, exigindo softwares privados que traduzam essa informação para a linguagem do SPED.

É importante frisar que as obrigações citadas abaixo não representam a totalidade de obrigações acessórias exigíveis no nosso país. Seria necessária outra pesquisa para listar a quantidade de obrigações de natureza fiscal.

7.1 Escrituração Contábil Digital

A ECD, Escrituração Contábil Digital, é parte integrante do projeto SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, corresponde à obrigação de transmitir, em versão digital, os livros diário, razão, balancetes diários, balanços e fichas de lançamentos (BRASIL, 2015c).

Por meio da Lei 12.873/2013 (BRASIL, 2013b), foram estabelecidas multas que variam de R$ 500,00 a R$ 1.500,00 por mês de atraso na entrega da obrigação, além de multas individuais por informações inexatas, incompletas ou omitidas.

A Instrução Normativa RFB nº 1420/2013 (Brasil, 2013c) facultou a entrega desta obrigação às empresas do Simples Nacional.

7.2 EFD Contribuições

A EFD Contribuições trata de arquivo digital instituído no SPED, a ser utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na escrituração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, com base no conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade (BRASIL, 2015d).

Assim como no caso da Escrituração Contábil Digital, foram estabelecidas multas que variam de R$ 500,00 a R$ 1.500,00 por mês de atraso na entrega da obrigação, além de multas individuais por informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Por outro lado, a Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012 (Brasil, 2012) dispensou a apresentação da EFD Contribuições para as empresas do regime tributário do Simples Nacional.

7.3 Escrituração Contábil Fiscal

A ECF, Escrituração Contábil Fiscal, substitui a DIPJ, Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, a partir do ano-calendário 2014, com entrega inicial prevista para o ultimo dia útil do mês de julho de 2015 no ambiente do SPED. No entanto, a Instrução Normativa RFB nº 1.524 (Brasil, 2014b), postergou a entrega para Setembro/2015, devido à proximidade de prazo com a Escrituração Contábil Digital.

A Lei 12.973/2014 (Brasil, 2014c) tratou as penalidades de forma bastante confusa, para não perder a tradição do legislador brasileiro. As penalidades possuem diversas condições e reduções que fazem o pagamento da multa ser tão difícil quando a apresentação da obrigação acessória.

Em contrapartida, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013 (Brasil, 2013d), as empresas optantes pelo Simples Nacional não estão sujeitas a esta obrigação acessória.

7.4 Escrituração Fiscal Digital IPI/ICMS

A EFD, Escrituração Fiscal Digital, é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (BRASIL, 2015e).

A Fazenda Estadual do Estado de São Paulo (São Paulo, 2015f) reitera que os arquivos digitais da EFD IPI/ICMS têm periodicidade mensal referentes às transações mensais, mesmo que o mês seja incompleto.

Como pode ser observada, essa obrigação abrange dois impostos distintos, um administrado pela Receita Federal do Brasil e outro pela Fazenda Estadual de cada Estado. Esse fato faz com que o EFD ICMS/IPI sujeite as empresas a duas multas distintas, em caso de atraso na entrega da declaração (Brasil, 2015).

As multas aplicadas nessa obrigação sãs as mesmas dispostas anteriormente para a Escrituração Contábil Digital e EFD Contribuições.

O CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária, estabeleceu via Protocolo ICMS 03/2011 que as empresas do Simples Nacional terão até 01/01/2016 para adoção desta obrigação (CONFAZ, 2011), caso não surja nenhuma outra norma com força legal para antecipar ou postergar essa obrigação para as ME e EPP.

7.5 E-Social

Ainda em fase de testes, o E-Social vem sendo considerado uma revolução nas rotinas trabalhistas e previdenciárias. Como um sistema bastante abrangente, a sua aplicação vem sendo postergada nos últimos dois anos, no entanto, diversas empresas estão investindo altos valores para se adequarem a nessa nova realidade.

De acordo com o portal oficial do E-Social (Brasil, 2015g), quando o sistema for aplicado a todos os empregadores, ele terá as seguintes características:

- Atendimento a diversos órgãos do governo com uma única fonte de informações, para o cumprimento das diversas obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias;
- Integração dos sistemas informatizados das empresas com o ambiente nacional do E-Social, possibilitando a automação na transmissão das informações dos empregadores;
- Padronização e integração dos cadastros das pessoas físicas e jurídicas no âmbito dos órgãos participantes do projeto.

Como ainda não existe norma que simplifique ou facilite esta obrigação para os optantes pelo Simples Nacional, ainda não é possível afirmar que a obrigação será um fato a ser levado em conta no planejamento tributário, pois seria uma obrigação acessória de todos os empregadores.

7.6 Benefícios das ME e PP no âmbito das obrigações acessórias

Recentemente, a mesma Instrução Normativa que universalizou o Simples Nacional para todas as atividades de serviço, também criou mecanismo legal para que as microempresas e pequenas de pequeno porte tivessem tratamento diferenciado na aplicação de multas.

A regulamentação desse dispositivo foi feita através da Recomendação CGSN nº 5 (Brasil, 2015h), na qual dispôs dentre outras fatos, a redução da multa em 50% para a ME e EPP, exceto em casos de fraude, resistência e dificuldades impostas à fiscalização, além da necessidade do pagamento da multa em até 30 dias da data da notificação fiscal.

Essa redução é importante, pois rotineiramente essas empresas estão sujeitas a erros nas obrigações acessórias ou, até mesmo a falta de prestação de informações nas obrigações periódicas dessas empresas.

8 METODOLOGIA

Para a execução da presente pesquisa foi necessário adotar um procedimento metodológico. Foi determinado que a pesquisa exploratória seria a mais adequada ao cumprimento dos objetivos.

Segundo Beuren (2012, p. 80), a pesquisa exploratória tem a característica do estudo de conceitos preliminares de determinada temática ainda não explorada de modo satisfatório anteriormente, em outras palavras, se concentra em algo que ainda necessita ser esclarecido.

A citação das obrigações acessórias de cada regime tributário, nos capítulos do trabalho foi importante para que a pesquisa levasse em conta uma nova dimensão para a interpretação dos resultados, fato que é característica da pesquisa exploratória.

Para a coleta de dados foram utilizados os levantamentos bibliográficos e documentais. Como existem poucos autores que tratam do assunto, a pesquisa documental foi de extrema importância para a execução da pesquisa.

À luz de Beuren (2012, p. 89), na pesquisa documental são utilizados materiais que não necessariamente receberam tratamento analítico como é o caso das fontes bibliográficas, já analisadas e tradas por um determinado autor.

As legislações tributárias representam um exemplo de fontes documentais que nem sempre receberam um tratamento analítico, e muitas vezes possuem interpretações distintas de acordo com o leitor. Na presente pesquisa, poderá haver pontos que naturalmente tenham interpretações distintas de cada profissional, ou, que venham a ser interpretadas por órgãos competentes no futuro, como é o caso da Receita Federal do Brasil e o Poder Judiciário.

Por esse motivo, é importante reiterar novamente que o planejamento tributário não possui um manual de melhores práticas, e sim, um estudo que requer constante revisão e reavaliação de interpretação.

A pesquisa experimental também foi utilizada no trabalho, pois variáveis independentes foram manipuladas para as comparações de planejamento tributário. Beuren (2012, p. 88) afirma que a principal característica dos experimentos está na manipulação, onde ocorre uma tentativa deliberada e controlada de produzir efeitos diferentes por meio de diferentes manipulações.

Obviamente esse tipo de pesquisa tem maior ligação com as ciências da saúde, no entanto, Beuren (2012, p. 88), corrobora sua aplicabilidade em assuntos contábeis, em menor extensão se comparada com as ciências da saúde.

Quanto à abordagem do problema, foi utilizada a pesquisa qualitativa para tratamento dos dados.

Apesar de muitos leigos acreditaram que assuntos relacionados à gestão de empresas fazerem parte das ciências exatas, a verdade é que temas como contabilidade fazem parte das ciências sociais. Seria possível a utilização da pesquisa quantitativa no presente estudo, no entanto, não foram utilizados os chamados instrumentos estatísticas (Beuren, p. 92), que justificassem a citação da abordagem quantitativa neste estudo.

Definidos os caminhos para execução da pesquisa, foram citados exemplos de atividades de prestação de serviços, nos quais foram recentemente permitidos no regime do Simples Nacional.

Essas atividades foram analisadas em quatro tópicos distintos, serviços de fisioterapia, serviços advocatícios, administração e corretagens de natureza imobiliária e outras atividades tributadas no Anexo VI, objetivando empresas com faturamento bruto de até R$ 1.000.000,00.

A separação das três primeiras atividades supracitadas foi importante, pois essas atividades tiveram tratamento diferenciado por parte do legislador, separando-as das demais atividades permissíveis a partir de 01/01/2015.

Em relação ao quarto tópico, houve a possibilidade de tratar as demais atividades de forma uniforme, pois todas possuíam natureza similar e tratamento tributário parecido nos regimes de tributação.

A presente pesquisa não considerou o Lucro Arbitrado como uma ferramenta de planejamento tributário, pois entende-se que esse regime é fruto do oposto ao que se espera, ou seja, o planejamento.

8.1 Serviços de fisioterapia

Os serviços de fisioterapia foram permitidos no simples nacional a partir de 01/01/2015. Antes desse marco, a atividade constituída sob a forma de pessoa jurídica era tributada pelo lucro presumido ou lucro real. Paralelamente também é comum que profissionais de fisioterapia se unissem informalmente, para dividir custos de aluguel com outros profissionais, sem necessariamente constituir uma pessoa jurídica ou compartilhar alunos/pacientes.

A diferenciação de aluno ou paciente é importante para o correto enquadramento nas tabelas de tributação do Simples. É o caso do pilates, por exemplo, que pode ser exercido por um fisioterapeuta, mas não necessariamente é uma atividade de fisioterapia.

Conforme interpretação da Receita Federal (Brasil, 2014d), o pilates é uma mera atividade física quando não destinada a tratamentos de casos patológicos e lesões diversas. Sendo assim, seria uma atividade tributada no Anexo III quando for relacionada à fisioterapia destinada a um paciente, e tributada pelo Anexo V quando

possuir natureza estritamente esportiva ou relacionada ao condicionamento físico do seu aluno.

O fato é que as clínicas de fisioterapia enquadradas agora no Anexo III, deixariam de pagar os encargos patronais previdenciários, além de estarem sujeitas a alíquotas menores, dependendo do faturamento da clínica e sua estrutura de custos e despesas.

Tabela 21 – Tributação previdenciária nos serviços de fisioterapia

	Lucro Real/Presumido	**Simples Nacional**
Contribuição Patronal	20% (folha total)	0%
Grau de Risco	1% (empregados)	0%
Outras Entidades	5,8% (empregados)	0%
TOTAL	26,8%	0%

Fonte: Os autores

O simples fato de não haver encargos patronais previdenciários não garante de imediato que o Simples Nacional será a melhor forma de tributação. É necessário testar outras situações para afirmar o melhor regime tributário para essa atividade.

Sendo assim suponhamos que esta clínica tenha um histórico mensal de faturamento aproximado de R$ 50.000,00 ao mês, ou seja, estaria enquadrada na quarta faixa de tributação do Anexo III sob a porcentagem de 11,31% no regime do Simples Nacional.

No Lucro Presumido, essa atividade possui presunção de lucro de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, além dos encargos patronais supracitados. É extremamente importante ressaltar que o percentual de presunção de IRPJ de 8% está condicionado a alguns requisitos também esclarecidos pela Solução de Consulta nº 172 (BRASIL, 2014d), na qual esclarece que a pessoa jurídica deverá ser constituída sob a forma de sociedade empresária e estar enquadrada no conceito de “auxílio diagnóstico e terapia”, esclarecido anteriormente pela Resolução da Agência Nacional de Vigilância Sanitária nº 50/2002.

Considerando as condições de presunção acima e a receita bruta mensal de R$ 50.000,00, a tributação sobre a receita bruta seria de 1,2% para o IRPJ e 1,08% para a CSLL. Aliados a estes dois tributos também haveria a incidência de 0,65% de

PIS cumulativo, 3% de COFINS cumulativo e 2% a título de ISS municipal, considerando o código tributário de Santos/SP.

Tabela 22 – Comparação percentual entre o lucro presumido e simples nacional na atividade de fisioterapia com faturamento mensal de R$ 50.000,00

Regime tributário	**Lucro Presumido**	**Simples Nacional**
Tributação sobre a receita bruta	7,93%	11,31%
Tributação sobre folha de pagamento	26,8%	0%

Fonte: Os autores

Como pode ser observado as alíquotas incidentes sobra a receita bruta no Lucro Presumido são inferiores do que as alíquotas incidentes no Simples Nacional. Cabe ao profissional avaliar se a folha de pagamento da empresa mantém a vantagem tributária do Lucro Presumido.

Tabela 23 – Folha de pagamento hipotética na atividade de fisioterapia

Pro Labore dos sócios			R$ 8.000,00	
Remuneração dos funcionários			R$ 5.000,00	
Encargo	Patronal	RAT	Terceiros	Total
Sócios	R$ 1.600,00	-	-	R$ 1.600,00
Funcionários	R$ 1.000,00	R$ 50,00	R$ 290,00	R$ 1.340,00
Total				R$ 2.940,00

Fonte: Os autores

Como pode ser visto, o profissional do planejamento tributário precisa ter a informação dos valores previstos na folha de pagamento para poder analisar todo o contexto.

Tabela 24 – Lucro presumido e simples nacional em valores na atividade de fisioterapia

Regime tributário	Lucro Presumido	Simples Nacional
Tributação sobre a receita bruta	R$ 3.965,00	R$ 5.655,00
Tributação sobre folha de pagamento	R$ 2.940,00	R$ 0,00

Regime tributário	Lucro Presumido	Simples Nacional
Total	R$ 6.905,00	R$ 5.655,00

Fonte: Os autores

A consideração dos valores da folha de pagamento fez com que o Simples Nacional se tornasse a opção mais vantajosa entre esses dois regimes tributários.

Em relação ao Lucro Real, o profissional responsável pelo planejamento tributário deve levar em conta o orçamento da empresa para o exercício, caso contrário, ele tenderá a trabalhar às escuras.

Atividades de fisioterapia possuem natureza intelectual e não requerem grandes estruturas de custos e despesas para que sejam exercidas. Contudo, nesta pesquisa consideramos uma hipótese na qual, à primeira vista, parece ser vantajosa no Lucro Real, ou seja, partindo-se da ideia inicial de receita bruta de R$ 50.000,00, haverá R$ 40.000,00 de despesas/custos mensais e R$ 40.000,00 de fatos mensais que geram créditos de PIS e COFINS.

Tabela 25 – Lucro real na atividade de fisioterapia

Base de cálculo tributável de R$ 10.000,00 (exceto ISS)	
Tributo	Valor mensal
IRPJ – 15%	R$ 1.500,00
CSLL – 9%	R$ 900,00
PIS – 1,65%	R$ 165,00
COFINS – 7,6%	R$ 760,00
ISS – 2%	R$ 1.000,00
Total	R$ 4.325,00

Fonte: Os autores

Considerando a baixa lucratividade da situação acima, o Lucro Real com balancetes de redução apresentou uma tributação sobre a receita inferior aos exemplos do Lucro Presumido e Simples Nacional. No entanto, também temos que levar em conta as informações de folha de pagamento.

Tabela 26 – Lucro real e simples nacional em valores na atividade de fisioterapia

Regime tributário	Lucro Real	Simples Nacional
Tributação sobre a receita bruta	R$ 4.325,00	R$ 5.655,00
Tributação sobre folha de pagamento	R$ 2.940,00	R$ 0,00
Total	R$ 7.265,00	R$ 5.655,00

Fonte: Os autores

A consideração dos valores da folha de pagamento no Lucro Real fez com que o Simples Nacional voltasse a se tornar a opção mais vantajosa entre esses os três regimes tributários.

8.2 Serviços advocatícios

As pessoas jurídicas que prestem serviços advocatícios foram permitidas no regime do Simples Nacional, a partir de 01/01/2015, desde que tributassem suas receitas no Anexo IV do Simples Nacional.

Esse tipo de atividade normalmente é exercida por sociedades de advogados, nas quais dois ou mais profissionais se unem para exercer a profissão de uma ou mais áreas de atuação do Direito.

Além disso, algumas Prefeituras criaram norma específica para Sociedades Uniprofissionais, ou seja, sociedades formadas pelo mesmo tipo de profissional com profissão regulamentada, na qual somente os sócios pessoas físicas contribuirão com um valor fixo de ISS por mês, independente do volume de faturamento da Sociedade na qual eles pertencem.

Esse dispositivo faz com que a alíquota do ISS, cujo percentual está embutida na alíquota do Simples, seja excluída do percentual total de tributação. No entanto, na presente pesquisa consideramos a alíquota do ISS embutida no Anexo IV, sem qualquer eventual benefício de Prefeituras Municipais.

Tabela 27 – Cinco primeiras faixas de alíquotas do anexo IV

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota
Até 180.000,00	4,5%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%
[...]	[...]

Fonte: Os autores

Ao contrário do que ocorre no exemplo da atividade de fisioterapia, tributada pelo anexo III, as atividades tributadas no Anexo IV estão sujeitas a alguns encargos patronais previdenciários.

Tabela 28– Tributação previdenciária no anexo IV para atividade de serviços advocatícios

	Lucro Real/Presumido	Simples Nacional
Contribuição Patronal	20% (folha total)	20% (folha total)
Grau de Risco	1% (empregados)	1% (empregados)
Outras Entidades	5,8% (empregados)	0%
TOTAL	26,8%	21%

Fonte: Os autores

Como pode ser observado, a redução dos encargos previdenciários é mais sensível no Anexo IV, pois a empresa deixa de pagar somente os valores destinados às outras entidades.

Em se tratando dos tributos sobre a receita no Lucro Presumido, a atividade não possui tratamento diferenciado, sendo enquadrada junto com as demais atividades de serviço. Se consideramos uma receita bruta de R$ 50.000,00 ao mês e ISS de 3% praticado no município de Santos/SP, teríamos a seguinte comparação entre o Lucro Presumido e Simples Nacional.

Tabela 29 – Lucro presumido e simples nacional em valores na atividade de serviços advocatícios

Base de cálculo – R$ 50.000,00		
	Simples Nacional	Lucro Presumido
IRPJ – 4,8%	-	R$ 2.400,00
CSLL – 2,88%	-	R$ 1.440,00
PIS – 0,65%	-	R$ 325,00
COFINS – 3%	-	R$ 1.500,00

	Simples Nacional	Lucro Presumido
ISS – 3%	-	R$ 1.500,00
SIMPLES – 8,49%	R$ 4.245,00	-
Total	R$ 4.245,00	R$ 7.165,00

Fonte: Os autores

Sem levar em conta os encargos patronais previdenciários, já seria possível observar que o Simples Nacional é mais vantajoso que o Lucro Presumido.

Observando a tributação de 14,33% no Lucro Presumido, sem considerar os encargos patronais previdenciários e eventuais isenções municipais de ISS, é possível deduzir que somente as sociedades de advogados com receitas tributadas acima da 15º faixa de tributação do Anexo IV poderiam considerar o Lucro Presumido como uma opção. A 15º faixa de tributação do anexo IV possui uma alíquota de 14,60%, podendo chegar a 15,50% no limite de faturamento do Simples Nacional.

Em se tratando do Lucro Real, é natural que essa atividade também não possua uma estrutura considerável de custos e despesas, pois a atividade tem natureza intelectual. Contudo, se considerarmos R$ 30.000,00 de fatos sujeitos a créditos de PIS/COFINS e lucro de R$ 20.000,00.

Tabela 30 – Lucro real e simples nacional em valores na atividade de serviços advocatícios

Base de cálculo	R$ 20.000,00 (exceto ISS/Previdência)	R$ 50.000,00
Regime tributário	Lucro Real	Simples Nacional
Tributação sobre a receita	R$ 8.150,00	R$ 4.245,00
Tributação sobre folha	R$ 2.940,00	R$ 2.650,00
Total	R$ 11.090,00	R$ 6.895,00

Fonte: Os autores

Mesmo com uma elevada estrutura de custos/despesas, esse faturamento de R$ 50.000,00 mostrou que o Simples Nacional é a melhor opção tributária.

8.3 Administração de imóveis de terceiros e corretagem de natureza imobiliária

Até 31/12/2014, somente a atividade de administração de imóveis era permitida no regime do Simples Nacional. Com isso, as chamadas imobiliárias não poderiam optar por esse regime quando exercessem as atividades de corretagens de natureza imobiliária, ou seja, receitas com comissões na venda e locação de imóveis de terceiros.

Com a mudança na legislação, a atividade de administração de imóveis permaneceu sendo tributada no Anexo IV e as atividades de corretagens de natureza imobiliária foram permitidas no regime do Simples, com tributação no Anexo III da Lei Complementar.

O grande detalhe para as administradoras de imóveis é que elas precisam separar a folha de pagamento dos funcionários envolvidos na atividade de administração de imóveis de terceiros, daqueles envolvidos nas atividades de corretagem imobiliária. A folha de pagamento dos funcionários envolvidos da atividade de corretagem imobiliária não resultariam em contribuições patronais previdenciárias, enquanto aqueles envolvidos na administração de imóveis onerariam a pessoa jurídica nesse sentido.

A pessoa jurídica deve tomar cuidado com o essa separação de funcionários por atividade, para não se enquadrar em situações de evasão fiscal e ser penalizada pela Receita Federal do Brasil.

Considerando um faturamento mensal de R$ 50.000,00, a mesma folha de pagamento citada nos exemplos anteriores e a proporção de 50% desses valores para as atividades de administração e imóveis e corretagem de natureza imobiliária, teríamos a seguinte situação.

Tabela 31 – Encargos patronais previdenciários nas imobiliárias

Administração de Imóveis		
	Base	Recolhimento
Pro Labore – 20%	R$ 4.000,00	R$ 800,00
Funcionários – 20%	R$ 2500,00	R$ 500,00
RAT – 2%	R$ 2.500,00	R$ 50,00

	Base	Recolhimento
Outras Entidades – 5,8%	R$ 2.500,00	-
Corretagens de natureza imobiliária		
Pro Labore – 20%	R$ 4.000,00	-
Funcionários – 20%	R$ 2500,00	
RAT – 2%	R$ 2.500,00	-
Outras Entidades – 5,8%	R$ 2.500,00	-
Total	R$ 9.000,00	-
Total a recolher no Simples Nacional		R$ 1.350,00

Fonte: Os autores

Como pode ser observado, somente a folha de pagamento daqueles que estão envolvidos com as atividades do anexo VI, ou seja, exemplificativamente 50% da folha total, resultaria em encargos patronais previdenciários para a empresa.

Tabela 32 – Tributação do simples nacional sobre receita mensal de R$ 50.000,00 em uma imobiliária

Base de cálculo	R$ 25.000,00	R$ 25.000,00
Percentual/Atividade	Administração - 8,49%	Corretagens - 11,31%
Simples Nacional	R$ 2.122,50	R$ 2.827,50
Tributação sobre folha	R$ 1.350,00	-
Total	R$ 3.472,50	R$ 2.827,50
Total Geral		R$ 6.300,00

Fonte: Os autores

Apurado a carga tributária da imobiliária com duas atividades de tratamentos distintos no Simples Nacional, poderíamos fazer as simulações com os outros regimes tributários.

Considerando a mesma receita bruta mensal de R$ 50.000,00, tributação total de 14,33% no Lucro Presumido, lucro de R$ 10.000,00, créditos de PIS/COFINS de R$ 40.000,00 para o Lucro Real, ISS de 3% e os mesmos valores de folha de pagamento citados nos exemplos anteriores, teríamos a seguinte comparação.

Tabela 33 – Comparação entre regimes tributários na atividade de imobiliária

Base de cálculo	R$ 50.000,00	R$ 50.000,00	R$ 10.000,00 (exceto ISS/Previdência)
Regime Tributário	Simples	Presumido	Lucro Real
IRPJ	-	R$ 2.400,00	R$ 1.500,00
CSLL	-	R$ 1.440,00	R$ 900,00
PIS	-	R$ 325,00	R$ 165,00
COFINS	-	R$ 1.500,00	R$ 760,00
ISS – 3%	-	R$ 1.500,00	R$ 1.500,00
Simples	R$ 4.950,00	-	-
Previdência	R$ 1.350,00	R$ 2.990,00	R$ 2.990,00
Total	R$ 6.300,00	R$ 10.155,00	R$ 7.815,00

Fonte: Os autores

Assim como nos casos anteriores, mesmo forçando uma hipótese com créditos de PIS/COFINS e a estrutura de custos/despesas elevados, o Simples Nacional continuou sendo a melhor opção tributária para o exemplo de imobiliária em questão.

8.4 Outras atividades sujeitas à tributação obrigatória no Anexo VI

Algumas atividades de prestação de serviços como médicos, dentistas, engenheiros, arquitetos, economistas, administradores, consultores em geral, psicólogos e outros, foram obrigatoriamente sujeitos à tributação no Anexo VI, com alíquota inicial de 16,93% sobre a receita bruta.

Conforme exposto anteriormente no capítulo do Lucro Presumido, a presunção de lucro para essas atividades é de 32%. No Lucro Real, dificilmente esses tipos de atividades possuem uma estrutura de custos e despesas que resultasse em percentual de lucro inferior ao que é presumido no regime do Lucro Presumido, assim como fatos que resultem em créditos de PIS e COFINS.

Essa falta de custos e despesas é natural das atividades em que o intelecto do profissional está diretamente relacionado com o serviço final. É o caso das pequenas clínicas médicas ambulatoriais, nas quais possuem uma ou duas

recepcionistas, aluguel, energia elétrica, telefone e outros custos que, em boa parte dos casos, não fazem o Lucro Real ser atrativo para as pequenas clínicas.

Da mesma forma podemos citar os escritórios de engenharia, que nem sempre possuem um ponto fixo para exercer as suas atividades. É natural que esses profissionais passem a maior parte do tempo nas obras nas quais são responsáveis técnicos, resultando em custos fixos menores ainda, se comparados com médicos e psicólogos.

Tanto no caso dos consultórios médicos, escritórios de engenharia e atividades assemelhadas, quando optantes pelo Simples Nacional, deixariam de recolher os encargos patronais previdenciários. Portanto, para essas atividades a folha de pagamento é um fator de extrema relevância para as comparações.

Exemplificativamente para as atividades médicas com atividades restritas a consultas, teríamos as seguintes incidências de encargos patronais previdenciários.

Tabela 34 – Tributação previdenciária para atividade médica restrita a consultas

	Lucro Real/Presumido	Anexo VI
Contribuição Patronal	20% (folha total)	0%
Grau de Risco	1% (empregados)	0%
Outras Entidades	5,8% (empregados)	0%
TOTAL	26,8%	0%

Fonte: Os autores

Supondo um total de folha de pagamento igual aos exemplos anteriores, apuraríamos os seguintes valores.

Tabela 35 – Apuração previdenciária na atividade médica restrita a consultas

	Lucro Real/Presumido	Anexo VI
Contribuição Patronal	R$ 2.600,00	-
Grau de Risco	R$ 50,00	-
Outras Entidades	R$ 290,00	-
TOTAL	R$ 2.940,00	-

Fonte: Os autores

Como pode ser observado, o cálculo previdenciário das clínicas médicas é idêntico com o que é praticado para as empresas prestadoras de serviço do Anexo III. Sendo assim, teremos a seguinte tributação para uma receita bruta mensal de R$ 50.000,00, lucro de R$ 20.000,00 e R$ 30.000,00 de créditos de PIS/COFINS.

Tabela 36 – Comparação entre regimes tributários para clínica médica

Base de cálculo	R$ 50.000,00	R$ 50.000,00	R$ 20.000,00 (exceto ISS/Previdência)
Regime Tributário	Simples	Presumido	Lucro Real
IRPJ	-	R$ 2.400,00	R$ 3.000,00
CSLL	-	R$ 1.440,00	R$ 1.800,00
PIS	-	R$ 325,00	R$ 330,00
COFINS	-	R$ 1.500,00	R$ 1.520,00
ISS – 2%	-	R$ 1.000,00	R$ 1.000,00
Simples – 18,77%	R$ 9.385,00	-	-
Previdência	-	R$ 2.940,00	R$ 2.940,00
Total	R$ 9.385,00	R$ 9.605,00	R$ 10.590,00

Fonte: Os autores

Observa-se que mais uma vez que a folha de pagamento foi fundamental para que o Simples Nacional fosse mais vantajoso. Na verdade, analisando os outros exemplos, verificou-se que nesse Anexo a folha de pagamento exerceu maior influência.

É importante destacar novamente que as alíquotas de ISS citadas nos exemplos foram extraídas do Código Tributário do Município de Santos (Santos/SP, 2015), havendo variações de tratamento em cada município.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário não possui um manual passo a passo para determinada atividade ou segmento, ou seja, são necessários testes utilizando-se o orçamento da empresa. Através dos resultados esperados e conhecimento de peculiaridades da legislação é possível fazer uma comparação entre os três regimes de tributação.

Sem orçamento e contabilidade regular, a empresa fica restrita à escolha do Lucro Presumido e Simples Nacional, sem contar as possíveis sanções legais pela ausência da contabilidade na empresa.

No tocante às novas atividades permitidas no Simples em 2015, testadas na presente pesquisa, verifica-se que as atividades de fisioterapia, serviços advocatícios e as chamadas imobiliárias foram beneficiadas com a inclusão no Simples Nacional. No entanto, é necessário testar a relação faturamento e folha de pagamento ano a ano, pois mudanças de estrutura de custos/despesas e receita bruta podem alterar a escolha do melhor regime de tributação.

Em relação ao anexo VI, incluída neste ano de 2015, nota-se que a elevada alíquota inicial faz com que a folha de pagamento seja o ponto principal a ser considerado na migração para o Simples Nacional. Mesmo que o Simples não seja o mais vantajoso, o profissional deve levar em conta os riscos trazidos pelas obrigações acessórias previstas para empresas do Lucro Presumido e Real, pois essas obrigações possuem multas altas e trazem um custo de implantação que nem sempre é detectado pelos profissionais.

Como dito anteriormente, o planejamento tributário requer capacidade de atualização constante por parte do profissional. Se por um lado o excesso de cautela é prejudicial, o excesso de arrojo é muito pior. O profissional de finanças e contabilidade precisa estar ciente de suas limitações profissionais, e não se aventurar em detalhes jurídicos que são de competência do profissional de Direito Tributário. Essas profissões caminham juntas e o trabalho em conjunto só trará benefícios para a empresa.

Pelas referências bibliográficas da presente pesquisa, o leitor observará que existem diversas fontes legais. Esse excesso de fontes é devido ao emaranhado de normas existentes no nosso país e a instabilidade da nossa economia, na qual faz

com que os legisladores tenham que repensar a tributação do país a todo instante. Diante desse fato, mesmo que o orçamento público esteja comprometido, é fundamental que os legisladores busquem formas reais de simplificar a tributação no nosso país, com a unificação de tributos nos regimes do Lucro Real e Presumido.

Paralelamente a quantidade de obrigações acessórias existentes nos parece um retrocesso por parte da gestão pública. Uma ou duas obrigações anuais para o Lucro Real e Presumido poderiam abranger todas as informações necessárias pelos entes da Administração Pública.

Diante do que foi analisado pela pesquisa, nota-se que as mudanças do Simples Nacional estão longe de ser um prelúdio da reforma tributária tão aguardada no Brasil. Enquadrar a maioria das novas atividades no Anexo VI, com alíquotas iniciais altas, reduz consideravelmente a vantagem por esse regime de tributação e dá a entender que foi somente uma estratégia política do governo para demonstrar simplificação no cálculo de tributos, sem correr o risco de comprometer o frágil orçamento público.

Por fim, a presente pesquisa não tratou das mudanças na apuração da substituição tributária para empresas do Simples Nacional em 2016, deixando as portas abertas para que outro pesquisador analise os impactos dessa mudança no planejamento tributário do próximo exercício.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. 1245p.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012. 195p.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 03/04/2015.

_____. Lei n. 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**. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 20/05/2015.

_____. Regulamento do Imposto de Renda. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 18/10/2014.

_____. Lei n. 12.814, de 16 de Maio de 2013. **Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei nº 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nºs 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nºs 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27**

de maio de 2009. 2013a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm>. Acesso em: 20/05/2015.

_____. Lei n. 10.485, de 3 de Julho de 2002. **Dispõe sobre a incidência das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas hipóteses que menciona, e dá outras providências**. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 10/03/2015.

_____. Decreto n. 8.426, de 01 de Abril de 2015. **Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições**. 2015a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm >. Acesso em: 15/05/2015.

_____. Lei Complementar n. 123, de 14 de Dezembro de 2006. **Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm >. Acesso em: 29/01/2015.

_____. Lei Complementar n. 147, de 7 de Agosto de 2014. **Altera a Lei Complementar nº 123 de 14 de Dezembro de 2006**. 2014a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm>. Acesso em: 14/01/2015.

_____. Instrução Normativa n. 925, de 06 de Março de 2009. **Dispõe sobre as informações a serem declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) pelas microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) que exerçam atividades tributadas na forma dos anexos IV e V da Lei Complementar nº 123,**

de 14 de dezembro de 2006 e dá outras providências. 2009a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br /sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15886>. Acesso em: 20/02/2015.

_____. Instrução Normativa n. 971, de 13 de Novembro de 2009. **Dispõe sobre as normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades e fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)**. 2009b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937&visao=anotado>. Acesso em: 20/02/2015.

_____. Decreto n. 6.042, de 12 de Fevereiro de 2007. **Altera o Regulamento da Previdência Social, disciplina a aplicação, acompanhamento e avaliação do Fator Acidentário de Prevenção – FAP e dá outras** providências 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03 /_ato2007-2010/2007/decreto/d6042.htm>. Acesso em: 13/03/2015.

_____. Instrução Normativa n. 1.027, de 22 de Abril de 2010. **Altera a Instrução Normativa nº 971, de 13 de Novembro de 2009**. 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action ?visao=anotado&idAto=15992>. Acesso em: 20/02/2015.

_____. Sistema Público de Escrituração Digital. **Objetivos**. 2015b. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>. Acesso em: 21/05/2015.

_____. Sistema Público de Escrituração Digital. **SPED Contábil - O que é**. 2015c. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-contabil/o-que-e.htm>. Acesso em: 21/05/2015.

_____. Lei n. 12.873, de 24 de Outubro de 2013. **Altera a Medida Provisória nº 2.158-35 dentre outros**. 2013b. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12873.htm>. Acesso em: 20/05/2015.

_____. Instrução Normativa n. 1.420, de 19 de Dezembro de 2013c. **Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital**. 2013. Disponível em: <http://normas .receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48709&visao=compilado>. Acesso em: 20/05/2015.

_____. Sistema Público de Escrituração Digital. **EFD Contribuições - O que é**. 2015d. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/o-que-e.htm>. Acesso em: 21/05/2015.

_____. Instrução Normativa n. 1.252, de 01 de Março de 2012. **Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições)**. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/ link.action?idAto=48709&visao=compilado>. Acesso em: 20/05/2015.

_____. Instrução Normativa n. 1.524, de 08 de Dezembro de 2014. **Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, que dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF)**. 2014b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto =59129#1475108>. Acesso em: 20/05/2015.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de Maio de 2014. **Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social dentre outros**. 2014c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 20/05/2015.

_____. Instrução Normativa n. 1.422, de 19 de Dezembro de 2013. **Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal**. 2013d. Disponível em: < http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48711&visao=compilado>. Acesso em: 20/02/2015.

_____. Sistema Público de Escrituração Digital. **SPED Fiscal - O que é**. 2015e. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/o-que-e.htm>. Acesso em: 21/05/2015.

_____. Sistema Público de Escrituração Digital. **SPED Fiscal - Perguntas Frequentes**. 2015f. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/faq/Perguntas_Frequentes_EFDICMS_3.0.2014_outubro.pdf>. Acesso em: 21/05/2015.

_____. Portal do eSocial. **Conheça o eSocial**. 2015g. Disponível em: < http://www.esocial.gov.br/Conheca.aspx>. Acesso em: 20/05/2015.

_____. Recomendação CGSN nº 5, de 5 de Abril de 2015. **Orienta os entes federados quanto à redução de multas para microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, na forma prevista no art. 38-B da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. 2015h. Disponível em: < http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63117>. Acesso em: 20/05/2015.

_____. Solução de Consulta nº 172 - COSIT. 2014d. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit1722014.pdf>. Acesso em: 04/02/2015.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2014. 168p.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. São Paulo: Atlas, 2009. 187p.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: Teoria, Processo e Prática**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006. 450p.

COAD. **Curso Prático IRPJ 2014**. Volume I. Rio de Janeiro: COAD, 2014. 92p.

COAD. **Curso Prático IRPJ 2015**. Volume II. Rio de Janeiro: COAD, 2015. 91p.

COAD. **Curso Prático IRPJ 2015**. Volume XI. Rio de Janeiro: COAD, 2015. 78p.

CONFAZ. Protocolo ICMS nº 03. **Fixa o prazo para a obrigatoriedade da escrituração fiscal digital - EFD**. Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/ Confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2011/pt003_11.htm. Acesso em: 20/05/2015.

DRUCKER, Peter. **Desafios Gerenciais Para o Seculo XXI**. São Paulo: Editora Pioneira, 1999. 168p.

GITMAN, Lawrence J..**Princípios de Administração Financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2010. 800p.

HENDERSON, Bruce D.. As Origens da Estratégia. In: PORTER, Michael E.; MONTGOMERY, Cynthia A. (Org.). **Estratégia: A busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1998. 501p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011. 1241p.

OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico - Conceitos, Metodologia, Práticas**. 29. ed - São Paulo: Editora Atlas, 2011. 335p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 12. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013. 432p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Introdução à administração financeira**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010. 303p.

PINTO, Leonardo José Seixas. **Contabilidade Tributária**. 2. ed. Curitiba: Editora Juruá, 2013. 256p.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no Brasil**. 2014. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 04/04/2015.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2012. 720p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 1200p.

SANTOS/SP. **Código Tributário do Município**. 2015. Disponível em: <http://www.santos.sp.gov.br/files/conteudo/CTM%202015.pdf>. Acesso em 20/05/2015.

SÃO PAULO. **Guia Prático EFD-ICMS/IPI**. 2014. Disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/sped/downloads/GUIA_PRATICO_EFD_ICMS_IPI_Versao2.0.14.pdf>. Acesso em: 20/05/2014.

SEBRAE. **Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Brasília: SEBRAE, 2007. 170p.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Lucro Real**. 6. ed. Curitiba: Editora Juruá, 2011. 256p.

_____, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação**. 8. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2014. 206p.