

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ - UESPI  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - CCSA  
COORDENAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AURÉLIA BEZERRA MELO DE SOUSA TEIXEIRA

**FORMAS DE TRIBUTAÇÃO: ESTUDO DE CASO COMPARATIVO NA ÁREA  
HOSPITALAR DE TERESINA**

TERESINA  
2017

AURÉLIA BEZERRA MELO DE SOUSA TEIXEIRA

**FORMAS DE TRIBUTAÇÃO: ESTUDO DE CASO COMPARATIVO NA ÁREA  
HOSPITALAR DE TERESINA**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Piauí – Campus Poeta Torquato Neto, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof<sup>o</sup>. Dielson Moreira Gomes

TERESINA  
2017

AURÉLIA BEZERRA MELO DE SOUSA TEIXEIRA

**FORMAS DE TRIBUTAÇÃO: ESTUDO DE CASO COMPARATIVO NA ÁREA  
HOSPITALAR DE TERESINA**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Piauí – Campus Torquato Neto como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de \_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

Prof<sup>o</sup>. Orientador: Dielson Moreira Gomes

Professor examinador

---

Professor examinador

## **AGRADECIMENTOS**

Não basta só acreditar. É preciso, acima de tudo, confiar nos planos que Deus tem para cada um de nós. E foi assim que segui nessa trajetória que iniciou em 2013, após longos anos longe da sala de aula. Não foi fácil, mas a minha fé e meus pensamentos positivos me possibilitaram concluir esse ciclo tão importante na minha vida pessoal e profissional.

Não posso deixar de agradecer a todos que estiveram comigo, em especial, meu bom Deus e a Nossa Senhora que nunca me abandonam. Agradeço por todo amor, saúde, sabedoria e perseverança em todos os dias da minha vida.

Agradeço também a minha família. Minha mãe Francisca, que sempre foi lutadora exercendo papel de mãe e pai. Ao meu esposo, Fausto, por todo o apoio durante esse período me ajudando no que fosse necessário. Aos meus filhos por todo amor e compreensão, principalmente nas vezes que tive que me ausentar um pouco. E aos meus irmãos e irmãs, cunhados e cunhadas, sobrinhos e sobrinhas agradeço pela torcida. Obrigada por tudo!

Não posso esquecer algumas pessoas que foram essenciais nesta jornada acadêmica, como a Mayra e minha comadre Graça, que me oportunizaram a entrada no ensino superior.

Quero fazer um agradecimento especial a minha filha do coração Rafinha que também esteve sempre presente em todos os momentos. Sou grata pela sua disponibilidade, cumplicidade e companheirismo!

Agradeço também ao meu orientador, professor Dielson Moreira, por ter acreditado no meu projeto e pelos ensinamentos compartilhados durante estes meses. E ao meu chefe Dr. Flávio Santos que me oportunizou desenvolver esta monografia.

Não posso esquecer os meus outros professores e colegas de turma que vivenciaram juntamente comigo muitos aprendizados durante estes anos na UESPI. Ainda temos um longo caminho pela frente.

E por fim, agradeço a todas as pessoas que contribuíram, direto ou indiretamente, para a realização deste grande sonho.

**OBRIGADA**

## RESUMO

O trabalho apresenta as formas de tributação de uma empresa do ramo hospitalar em Teresina por meio de um estudo de caso. Por conta da alta carga tributária, é essencial que as empresas consigam reduzir os custos com impostos. Diante disso, o planejamento tributário torna-se um importante aliado na tomada de decisões dentro do ambiente de negócios. A monografia tem como objetivo verificar se o lucro real seria o melhor regime de tributação para o Hospital Flávio Santos. Para alcançar o resultado foi realizada pesquisa bibliográfica embasando teoricamente o trabalho, consulta na legislação, além de coletas, cálculos e análises nos dois métodos possíveis de tributação pertinentes a empresa. Após a realização das demonstrações e comparação dos regimes tributários, lucro presumido e lucro real, verificou-se a melhor forma de tributação e a menos onerosa para a empresa em estudo.

**Palavras-chave:** Regimes tributários. Planejamento tributário. Impostos.

## ABSTRACT

The paper presents the forms of taxation of a company of the hospital branch in Teresina through a case study. Due to the high tax burden, it is essential that companies can reduce their tax costs. Faced with this, tax planning becomes an important ally in making decisions within the business environment. The monograph aims to verify if the real profit would be the best taxation regime for Hospital Flávio Santos. In order to achieve the result, a bibliographical research was carried out, theoretically based on the work, consultation in the legislation, besides collections, calculations and analyzes in the two possible methods of taxation pertinent to the company. After the realization of the statements and comparison of the tax regimes, presumed profit and real profit, the best form of taxation was verified and the less expensive one for the company under study.

**Keywords:** Tax regimes. Tax planning. Taxes.

## **LISTA DE SIGLAS**

CF – Constituição Federal

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídicas

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CPP – Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DAS – Documento de Arrecadação Simplificada

EPP – Empresas de Pequeno Porte

ICMS – Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

IOF – Imposto sobre Operações de Créditos, Câmbio e Seguro

IPI – Impostos sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISS – Imposto Sobre Serviço

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

ME – Micro Empresas

MEI – Microempreendedores individuais

NCM - Nomenclatura Comum do Mercado

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIS/PASEP – Programa de Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RPI - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

## LISTA DE TABELAS

TABELA 01 – PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO	33
TABELA 02 – TABELA COMPARATIVA LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO X SIMPLES NACIONAL – SERVIÇOS E LOCAÇÃO	39
TABELA 03 – TABELA DO SIMPLES NACIONAL	40
TABELA 04 – FATURAMENTO	42
TABELA 05 – CÁLCULO IRPJ – LUCRO PRESUMIDO	43
TABELA 06 - CÁLCULO CSLL – LUCRO PRESUMIDO	44
TABELA 07 - VALORES PIS e COFINS CUMULATIVOS	44
TABELA 08 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	45
TABELA 09 – CÁLCULO DO IRPJ – LUCRO REAL	45
TABELA 10 – CÁLCULO DA CSLL – LUCRO REAL	46
TABELA 11 - CÁLCULO PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS – LUCRO REAL	47
TABELA 12 – COMPARATIVO LUCRO PRESUMIDO X LUCRO REAL	47
TABELA 13 – ANÁLISE COMPARATIVA	48

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>12</b>
<b>1 TRIBUTAÇÃO NO BRASIL</b>	<b>14</b>
1.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIO	15
1.2.1 Princípio da Capacidade Contributiva	15
1.2.2 Princípio da Isonomia (Igualdade)	16
1.2.3 Princípio da Legalidade	16
1.2.4 Princípio da Anterioridade	17
1.3 TRIBUTOS	18
1.3.1 Teoria dos Tributos	18
1.3.2 Impostos	19
1.3.3 Taxas	23
1.3.4 Contribuição de Melhoria	24
1.3.5 Empréstimos Compulsórios	24
1.3.6 Contribuições Sociais	25
1.4 CONTABILIDADE	25
<b>2 REGIMES TRIBUTÁRIOS</b>	<b>27</b>
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	27
2.1.1 Conceito e Importância	28
2.1.2 Tipos de Planejamento Tributário	29
2.1.3 Elisão, Evasão e Elusão Fiscal	29
2.2 LUCRO PRESUMIDO	30
2.3 LUCRO REAL	34
2.4 LUCRO ARBITRADO	36
2.5 SIMPLES NACIONAL	37
<b>3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b>	<b>41</b>
3.1 ESTUDO DE CASO	41
3.2 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	41
3.3 APRESENTAÇÃO DAS MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO	41
3.3.1 Modalidade Lucro Presumido	42
3.3.1.1 Cálculo do IRPJ	43
3.3.1.2 Cálculo da CSLL	43
3.3.1.3 Demonstrativo PIS e COFINS Cumulativos	44
3.3.2 Modalidade Lucro Real	44
3.3.2.1 Cálculo do IRPJ	45
3.3.2.2 Cálculo da CSLL	46
3.3.2.3 Cálculo PIS e COFINS Não Cumulativo	46
3.4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	47
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>51</b>

## INTRODUÇÃO

A escolha do regime tributário é uma das decisões mais importantes ao abrir um negócio. Neste contexto, o planejamento tributário entra como um relevante aliado para a tomada de decisões dentro da empresa e para a escolha do regime de tributação mais eficaz para o empreendimento.

Neste cenário, destaca-se também a figura do contador, profissional especializado que orientará o contribuinte na escolha da tributação menos onerosa e mais vantajosa para a arrecadação. É de responsabilidade do contador conhecimento da legislação mais aplicável na empresa para que haja uma redução tributária.

As empresas hospitalares também estão inseridas nesse contexto. A maioria delas, ao abrir o negócio, verifica junto ao contador qual o melhor regime de tributação a ser escolhido. Pois, em cada regime os impostos são pagos de uma forma com percentuais diferentes, e o contador será responsável por orientar qual o mais adequado.

Para a realização deste estudo foi escolhido o Hospital Flávio Santos, que atualmente utiliza o lucro presumido como regime de tributação. Esta monografia apresenta a seguinte questão problema: O lucro real é a opção que permite maior redução da carga tributária?

A escolha do tema teve influência da pesquisadora que colabora administrativamente na empresa em análise. Além disso, a realidade tributária brasileira, muitas vezes considerada complexa, inspirou a definição da temática.

Em meio ao ambiente empresarial, cada vez mais globalizado e competitivo, é primordial que as empresas consigam reduzir seus custos, em especial, os custos tributários, tendo em consideração a elevada carga tributária brasileira. Quando isso não acontece muitos empreendimentos fecham seus negócios.

Diante do exposto o trabalho tem como objetivo geral verificar se o lucro real seria o melhor regime de tributação para a empresa hospitalar em análise. E entre os objetivos específicos estão: caracterizar o lucro real e o lucro presumido na literatura, e opcionalmente o lucro arbitrado e o simples nacional; conceituar as contribuições e impostos; descrever o regime de tributação, lucro presumido, utilizado hoje na empresa; comparar as diversas formas de tributação, não incluindo neste comparativo o simples nacional visto que a empresa não se enquadra nesta modalidade.

Para a realização desta monografia, em termos metodológicos, foi utilizada a pesquisa bibliográfica para embasar teoricamente o trabalho a partir da leitura de livros e artigos relacionados ao tema, além da pesquisa explicativa, com registro, análise e interpretação dos assuntos abordados.

Para complementação, utilizou-se como procedimento metodológico a pesquisa do tipo estudo de caso, verificando *in loco* a gestão tributária do Hospital Flávio Santos. E foi utilizada também a pesquisa quantitativa com o uso da quantificação na coleta de informações e no tratamento dessas por meio de técnicas estatísticas.

A monografia está estruturada em três capítulos, além desta introdução e das considerações finais. O primeiro capítulo vai abordar a tributação no Brasil apresentando a legislação tributária, os princípios constitucionais tributários, tributos, impostos, taxas, contribuições, além de um breve histórico sobre a Contabilidade.

Já o segundo capítulo apresentará os regimes de tributação: Lucro Presumido, Lucro Real, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. E o terceiro capítulo é o estudo de caso detalhado da modalidade Lucro Presumido, regime aplicado atualmente na empresa em análise, e do Lucro Real, para responder a questão problema da monografia.

Por fim, a monografia conta ainda com as considerações finais apresentando a resposta do problema de pesquisa e os métodos utilizados para concluir os resultados.



## 1. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A realidade tributária brasileira é considerada uma das mais complexas devido ao grande número de tributos em forma de impostos, taxas ou contribuições. Em virtude disso, o Brasil é considerado um país com o custo muito alto para a abertura e manutenção de uma empresa.

Essa elevada carga tributária influencia negativamente para a chegada de investimentos no país, sendo um limitador no desenvolvimento, que por sua vez interfere na vida econômica das pessoas. Nesse contexto, destaca-se a importância da Contabilidade como ferramenta de informações das práticas tributárias utilizadas dentro do país.

### 1.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O conhecimento da legislação tributária é indispensável para que o contador inicie seu trabalho na contabilidade, pois é de responsabilidade do profissional obedecer todas as leis e normas predispostas.

De acordo com o art. 96 do Código Tributário Nacional, a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos, as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

De acordo com o art. 97 do Código Tributário Nacional:

Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

### 1.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Segundo Fabretti (2015, p.89), princípios “são os grandes fundamentos, as grandes diretrizes lógicas, políticas, sociais e econômicas do sistema que prevalecem sobre todas as normas”.

Os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, sendo que as mesmas só terão validade se editadas em rigorosa consonância com eles (OLIVEIRA, 2015). Ou seja, todas as normas jurídicas devem estar em harmonia com os princípios constitucionais tributários.

O art.145, referente ao Sistema Tributário Nacional, da Constituição Federal, traz vários princípios com o que dispõe de competência a todos os entes em seus âmbitos: União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

No poder de tributação existem dois aspectos importantes: o primeiro diz respeito aos princípios, que regulam e norteiam os entes políticos; o segundo, às imunidades, regras que proíbem a tributação sobre certas pessoas, bens, ou fatos a fim de proteger determinados conteúdos de conceitos de valores na Constituição.

O capítulo do Sistema Tributário Nacional vai destacar os seguintes princípios constitucionais tributários: da capacidade contributiva, isonomia (ou igualdade), legalidade e anterioridade.

#### 1.2.1 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva determina que os impostos se

diferenciam de acordo com a viabilidade econômica dos contribuintes de pagar tributos.

Este princípio compreende um sentido objetivo e outro subjetivo. É considerada subjetiva quando se refere à condição pessoal do contribuinte (capacidade econômica real). E é objetiva quando leva em conta as manifestações de riqueza do contribuinte (bens e títulos) (OLIVEIRA 2015).

Segundo o § 1º do art. 145:

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

Este tipo de princípio vale somente para os impostos, não abrangendo as demais espécies tributárias. Nos impostos diretos, como o IRPJ, este princípio é fácil de ser aplicado. As pessoas jurídicas são tributadas pelo lucro (definido pelo art. 44 do CTN) e as pessoas físicas pela renda líquida, que é tributada por alíquotas progressivas. Já os tributos indiretos (ICMS, PIS, Cofins e IPI), que são transferidos para o preço, a carga tributária recai sobre o consumidor sem qualquer graduação da sua capacidade contributiva (FABRETTI, 2015).

### 1.2.2 Princípio da isonomia (igualdade)

Neste princípio, os entes federativos não poderão instituir tratamento tributário desigual entre contribuintes que se equivalem de situações equivalentes.

Segundo o art. 150, inciso II da Constituição Federal de 88, veda que seja instituído:

Tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Segundo Fabretti (2015, p.118), a isonomia tributária é espécie do princípio geral de isonomia, expresso no caput do art.5º da CF/88: "todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros, residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade".

A diferença entre os iguais e os desiguais está em quem realiza o fato gerador, quem não realiza é considerado igual perante o Direito Tributário e o Princípio da Isonomia, ou seja, se realizou o fato gerador deve, em princípio, pagar tributo.

### 1.2.3 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade estabelece que somente é possível criar e aumentar tributo, por meio de lei. Esse princípio significa que nenhum contribuinte é obrigado a recolher tributo, sem que haja anteriormente lei que traga sua definição.

De acordo com o caput do art. 150 da Constituição Federal: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios". E o inciso I vai afirmar que: "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

No princípio da legalidade somente mediante lei é possível criar tributo, incluindo definições sobre o fato gerador, alíquota e base de cálculo, estabelecer multas e/ou penalidades, perdoar dívida, parcelar ou suspender.

Segundo Pegas (2011, p.24), o parágrafo 1º do artigo 153 da Constituição diz que o Poder Executivo:

Poderá, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos seguintes impostos: II, IE, IOF, IPI. Portanto, fica de fora da aplicação do princípio da legalidade uma eventual elevação da alíquota destes impostos. Alterações na base de cálculo e no fato gerador têm que ser feitas por lei.

### 1.2.4 Princípio da anterioridade

A Constituição Federal de 1988 vai afirmar que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à [União](#), aos [Estados](#), ao [Distrito Federal](#) e aos [Municípios](#):

III - cobrar tributos:

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

Segundo este princípio não é permitido que uma lei aumente ou institua um tributo no mesmo ano de sua edição. Este princípio possibilita que o contribuinte se programe para arcar com o ônus tributário.

Mas, a CF estabeleceu algumas exceções que estão previstas no parágrafo 1º no art.153, especificamente com relação aos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras.

Dentro deste princípio é relevante destacar a Noventena. Segundo Pêgas (2011), a Emenda Constitucional nº42/2003 acrescentou o prazo de 90 dias para alguns impostos. “Indicando que a lei que aumentou o tributo só entrará em vigor no mês seguinte após completar 90 dias de sua publicação”. (Pêgas 2011, p. 25). Neste caso, podemos citar as contribuições sociais (PIS, COFINS, CSLL e CPMF).

### 1.3 TRIBUTOS

#### 1.3.1 Teoria dos tributos

O Sistema Tributário Nacional é formado pelos tributos instituídos no país e os princípios e normas que o rege. Segundo o Código Tributário Nacional, art. 3º “Tributos é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O tributo é prestação pecuniária, pois o pagamento é obrigatório e deve ser pago em dinheiro corrente, não sendo aceito em hipótese alguma bens ou serviços prestados. Compulsória e instituída em lei, pois o contribuinte tem por obrigação pagar o tributo independente da sua vontade, pois existe uma lei. Não constitua sanção por ato ilícito, pois o fato gerador não pode ser uma situação ilegal. E mediante atividade administrativa plenamente vinculada, diante de um fato gerador deve-se lançar o tributo, e depois cobrá-lo.

Dentro deste contexto podemos destacar os elementos fundamentais dos tributos que se destacam como: fato gerador, contribuintes, base de cálculo e alíquotas. O fato gerador é o que gera a obrigação tributária, podendo esta obrigação ser principal ou acessória (PÊGAS, 2011).

O CTN o define nos arts. 114 e 115:

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

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

São exemplos de fatos geradores: prestar serviços (ISS), fazer circular mercadorias (ICMS) e receber renda (IRPJ).

O contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária que possui relação direta com o fato gerador. O Código Tributário prevê duas espécies de sujeito passivo: o contribuinte de fato, que suporta o ônus tributário, e o responsável, que a lei determina para responder pela obrigação tributária. São exemplos: Imposto de Renda Retido na Fonte, Contribuição ao INSS e IPI cobrado do comprador na nota fiscal.

Já a base de cálculo é o valor pelo qual se aplica a alíquota para apuração do valor do tributo que deve ser pago, definida pela lei complementar. Segundo Fabretti (2015), sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, e como exemplo pode-se destacar: o COFINS e o Imposto de Renda.

E a alíquota é o percentual definido em lei que é aplicado sobre a base de cálculo para determinar o montante a ser pago, podendo ser fixas, *ad valorem* ou proporcionais e específicas. As alíquotas fixas são aquelas determinadas em lei por um valor fixo, em moeda ou por unidade de moeda fiscal. Já para as alíquotas proporcionais, a lei estabelece um percentual, aplicado sobre a base de cálculo, que é o valor da operação determina o valor do montante do tributo devido. E nas específicas é um determinado valor em moeda nacional sobre uma unidade de medida (FABRETTI, 2015).

Os tributos podem ser classificados em tributos não vinculados e tributos vinculados. A Constituição Brasileira de 1988 estabeleceu cinco espécies de tributos denominados de impostos, taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais. Os impostos, taxas e contribuições de melhoria são de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e

qualificadas pelo fato gerador. Já os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são competências apenas da União.

### 1.3.2 Impostos

O art. 16 do CTN vai afirmar que imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte”. O imposto é o mecanismo que o Estado dispõe para angariar recursos e gerir a administração pública e realizar investimentos que impactam diretamente na economia.

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo. De acordo com o Estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ([OCDE](#)) brasileiros pagam o equivalente a 33,4% do tamanho da economia em taxas e impostos.

Neste sentido, vale ressaltar os principais tributos cobrados nas organizações empresariais, sendo eles:

#### - Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS)

As contribuições sociais têm como objetivo financiar a seguridade social, de acordo com o artigo 195 da Constituição Federal, assegurando os direitos relativos a saúde, previdência e assistência social, sendo financiada pela sociedade de forma direta e indireta.

Este tipo de tributo incide sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou nela equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis. Estão isentas as entidades beneficentes de assistência social, sociedades cooperativas e sociedades civis de profissão regulamentada (OLIVEIRA, 2015).

Sua alíquota é de 7,6% para as empresas tributadas pelo lucro real (sistemática da não-cumulativa) e de 3,0% para as empresas tributadas pelo lucro presumido (cumulativas).

#### - Programa de Integração Social (PIS)

Esta contribuição foi criada em 1970 para integrar os trabalhadores no desenvolvimento da empresa. São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias. São isentas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional.

Segundo Oliveira (2015, p.253), são modalidades de contribuição, diretamente vinculadas a atividade operacional da pessoa jurídica:

1º PIS/Pasep sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é de 1,65% para as empresas tributadas pelo lucro real;

2º PIS/Pasep sobre o faturamento mensal, cuja alíquota é de 0,65% para empresas tributadas pelo lucro presumido;

3º PIS/Pasep sobre a folha de pagamento, cuja alíquota é de 1%;

#### - Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

Este imposto é de competência da União. São contribuintes as pessoas jurídicas, pessoas físicas e as empresas individuais que apuram o IRPJ com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

O artigo 43 do Código Tributário Nacional estabelece que: “o imposto de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”. A renda é representada pelo produto do capital, do trabalho ou da combinação entre ambos. E os proventos são representados pelos acréscimos patrimoniais (OLIVEIRA, 2015).

A ocorrência do fato gerador nas pessoas jurídicas dá-se pela obtenção do lucro nas suas operações industriais, mercantis e comerciais e de prestação e serviços, além dos acréscimos patrimoniais. O imposto será devido à medida que os lucros, ganhos e rendimentos foram obtidos.

O lucro real, presumido e o arbitrado são as três modalidades de tributação atualmente existentes para cálculo dos tributos de Imposto de Renda e contribuição social devidos pelas pessoas jurídicas sobre os lucros de um determinado período.

#### - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Foi instituída pela lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

O fato gerador da CSLL é o lucro e a base de cálculo é o resultado ajustado,

presumido ou arbitrado apurado pelas entidades empresariais em determinado período, podendo ser mensal, trimestral ou anual (PÊGAS 2011).

Segundo Oliveira (2015), a contribuição social sobre o lucro é calculada de acordo com as seguintes alíquotas: 9% sobre a base de cálculo das pessoas jurídicas e 8% nas instituições financeiras.

#### - Imposto de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS)

Somente os Governos dos Estados e Distrito Federal tem competência para instituí-lo, conforme indica o art. 155, II, da CF de 88. O fato gerador deste imposto incide sobre a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal de comunicação, fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, a entrada de mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, e a entrada no Estado destinatário de petróleo, combustíveis e derivados.

O fisco estadual vai considerar como ocorrido o fato gerador qualquer movimentação de saída da mercadoria, independente do resultado financeiro obtido. Ou seja, só é tributada pelo ICMS aquela que esteja relacionada à circulação de mercadoria. A base de cálculo é calculada no momento em que é emitida a nota fiscal ou ordem de faturamento.

Segundo o art. 4º da Lei Complementar o contribuinte do imposto:

É qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

#### - Imposto Sobre Serviços (ISS)

Segundo Fabretti (2015, p. 202) o ISS “é um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal. O DF, no território sob sua jurisdição, pode instituir e cobrar os impostos municipais (art. 147 da CF)”.

O ISS é um imposto de competência dos municípios, que incide sobre os serviços prestados pelas empresas (pessoas jurídicas) ou pelos profissionais autônomos, desde que o fato gerador do serviço já não seja de competência tributária do Estado ou União (OLIVEIRA, 2015).

O fato gerador deste imposto é a prestação de qualquer serviço, previsto na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003. Então, todas as vezes que alguém prestar serviço que esteja previsto no artigo haverá incidência do ISS. E o contribuinte é o prestador de serviço, que pode ser autônomo ou a empresa que exerça, qualquer atividade da lista e serviços.

A base de cálculo é o preço do serviço, ou seja, a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição.

#### - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Este imposto de competência da União é regulamentado pelo Decreto nº 7.212/10 (RIPI/10) e incide sobre os produtos nacionais e estrangeiros que forem industrializados.

Segundo Fabretti (2015, p.199), “o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) – Decreto nº 4.544/2002 – dispõe:

Art. 34. O fato gerador é:

I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II – a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

No IPI os tributos são taxados de acordo com a sua essencialidade. Então, os produtos supérfluos ou nocivos a saúde, como o cigarro, devem receber elevada taxa pelo IPI. Já os produtos mais populares recebem taxa mais baixa. Os carros de luxo são taxados por altas alíquotas e os mais populares por alíquotas menores.

A base de cálculo de produto importado, o IPI tem como hipótese de incidência a colocação de um produto industrializado no exterior. Nesse caso, a base de cálculo deve ser o valor pelo qual o produto ingresse no território nacional, o que inclui encargos cambiais, imposto de importação e taxas relativas à importação (OLIVEIRA, 2015).

As alíquotas do IPI variam de 0% a 330%, conforme o produto. Elas estão estabelecidas na Tabela do IPI – Tipi (Decreto nº 4.542/02) de acordo com classificação

fiscal da Nomenclatura Comum do Mercado (NCM). E para identificar a alíquota aplicável é necessário ter a classificação NCM, de acordo com a Tipi.

### 1.3.3 Taxas

Já a taxa está diretamente vinculada à ação do Estado, ou seja, o seu fato gerador está ligado a um ato preciso da administração pública, prestado ao contribuinte e colocado a sua disposição. Segundo o CTN, em seu art. 77: “Tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva e potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Segundo Pêgas (2011), o termo poder de polícia é utilizado no sentido de disciplinar, por parte da administração pública, atividades de interesse público como: segurança, higiene, boa ordem, costumes, disciplina da produção, do mercado, tranquilidade pública e respeito aos direitos individuais e coletivos. Ou seja, o indivíduo não pode, por exemplo, instalar seu estabelecimento em local que cause transtornos a terceiros.

### 1.3.4 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é cobrada quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas (Oliveira, 2015). Segundo o art. 81 do CTN:

É o tributo cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Na contribuição de melhoria os valores devem ser cobrados apenas ao final da obra, mas devem ser instituídos antes do início das obras. O motivo da cobrança é evitar o enriquecimento ilícito do proprietário do imóvel que sofreu a valorização decorrente de uma obra pública.

### 1.3.5 Empréstimos compulsórios

É um tributo de competência da União uma vez que os recursos arrecadados com a sua instituição são utilizados para atender as despesas gerais da naca, conforme prevê o art.148 da CF:

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

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

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

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

Pode instituir os empréstimos compulsórios nos casos de terremotos, enchentes, guerra externa que irá gerar despesas para a União e crises no fornecimento de serviços essenciais como fornecimento de energia e abastecimento de água.

### 1.3.6 Contribuições sociais

As contribuições sociais foram instituídas pelo art.195 da CF, que teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998. Segundo Oliveira (2015, p.5), “têm como base os lucros das sociedades, a folha de pagamento dos empregados e o faturamento das empresas”. A emenda ampliou o conceito de contribuinte das contribuições, passando a definir, além do empregador, a empresa e a entidade.

São arrecadadas com o objetivo de realizar os desígnios para que ocorra a ordem social. Podem ser destinadas para atender a seguridade social, que é o conjunto dos ministérios da previdência social, assistência social e saúde, instituídas na Constituição Federal, além de outras contribuições sociais. As contribuições sociais direcionadas para a seguridade social incidem sobre o INSS, PIS, COFINS E CSLL.

## 1.4 CONTABILIDADE

**A contabilidade é uma área responsável por analisar e administrar todas as ocorrências patrimoniais. Segundo registros a contabilidade surgiu por volta de 4.000 anos antes de Cristo devido à necessidade do homem em enumerar seus rebanhos.**

De acordo com Oliveira (2015, p. 3), contabilidade, por sua vez:

É a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

A contabilidade é fundamental para todo e qualquer negócio independente do seu porte, segmento e da sua forma de tributação. A sua aplicação é de suma importância para tomada de decisões por parte dos gestores, seja para reduzir os gastos ou ampliar os investimentos.

O contador é o profissional responsável pelo exercício da contabilidade dentro das empresas, como também dos órgãos públicos e de terceiro setor. No exercício de sua função, ele deve seguir as normas e princípios fundamentais da contabilidade, além da legislação tributária concernente ao registro contábil e divulgação dos tributos que incidem nas diversas fases de atividade das empresas (OLIVEIRA, 2015).

O crescimento das organizações possibilitou o surgimento de tipos e ramos da contabilidade, dentre eles destacam-se: custos, gerencial, pública, controladoria e tributária.

A contabilidade tributária, foco deste presente trabalho, é responsável pela administração de tributos de uma empresa. Segundo Pêgas (2011, p. 19), tem como objetivos principais: “proporcionar conhecimento da aplicação prática dos tributos no dia-a-dia das empresas em situações reais, para adotar nas mesmas quando enfrentarem o mercado e trabalho atual”.

É o estudo da teoria e aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária, responsabilizando-se pelo gerenciamento de tributos. Tem função de controlar as informações tributárias da empresa com exatidão conforme as leis vigentes no país, evitando ao empresário as possíveis punições fiscais.

Na conjuntura atual torna-se fundamental uma contabilidade que prioriza as informações corretas. Em um mercado cada vez mais competitivo as organizações devem se adequar ao máximo a legislação, além de utilizar as informações mais relevantes na tomada de decisões.

## 2 REGIMES TRIBUTÁRIOS

O planejamento tributário tornou-se uma ferramenta de grande relevância para todos os contribuintes na busca de um maior conhecimento da situação de cada

empreendimento em sua particularidade. É a partir dele que será direcionado o regime de tributação que poderá ser aplicado na empresa, acarretando o menor ônus, por formas legais, atingindo uma redução da carga tributária.

Os regimes tributários permitidos pela legislação que podem ser escolhidos pelas entidades são: Lucro Presumido, Lucro Real, Lucro Arbitrado ou Simples Nacional. O lucro presumido é a forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável de IR e CSLL. Já o lucro real é o lucro verdadeiro que prioriza o lucro ou prejuízo do período de apuração.

O lucro arbitrado é utilizado quando ocorre ausência de confiança na escrituração contábil e quando a pessoa jurídica deixa de cumprir as obrigações relativas ao lucro real ou presumido. E o Simples Nacional simplifica o pagamento de tributos por Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

Neste cenário, destaca-se também a figura do contador, profissional especializado que orientará o contribuinte na escolha da tributação mais vantajosa para a arrecadação.

## 2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com a globalização da economia tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário, que pode ser feito por meio do planejamento tributário, conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos através de procedimentos adotados pelos contribuintes. Além de planejar os negócios com o objetivo de diminuir custos, reduz a possibilidade de surpresas desagradáveis na gestão do empreendimento.

### 2.1.1 Conceito e importância

Segundo Fabretti, (2015, p. 8), planejamento tributário é o “estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”. A assessoria contábil planeja e direciona, entre as opções lícitas, o regime tributário menos oneroso e mais vantajoso para a empresa. Dessa forma, não podendo mudar de escolha no decorrer do ano.

O conceito de planejamento tributário, conforme Borges (2015, p. 38):

Atividade técnica – realizada no universo da gestão empresarial da tributação – que visa projetar as atividades econômicas da empresa, para conhecer as suas válidas ou legítimas alternativas estruturais e formais, assim como as suas respectivas obrigações e encargos fiscais, para daí, então, mediante meios e instrumentos adequados, avaliá-las com vistas à adoção daquela (alternativa) que possibilita a anulação, maior redução ou mais extenso adiamento do ônus tributário pertinente, e, por outro lado, que se integra harmonicamente à planificação global dos negócios.

Pereira (2013) vai dissertar que planejamento tributário visa à redução legal de tributos levando em consideração as possíveis mudanças efetuadas pelo fisco nas regras fiscais. Devido à alta carga tributária existente no Brasil e um Sistema Tributário altamente complexo, a elaboração e aplicação de planejamentos dentro das organizações vêm tornando-se cada vez mais rotineira.

O contador, responsável pela gestão tributária, precisa aplicar todos os seus conhecimentos sobre a legislação, para que o planejamento seja o mais correto e preciso. Como a legislação brasileira está em constantes mudanças, cabe aos profissionais contadores manter-se sempre atualizados para informar aos gestores das empresas de forma fidedigna, para a tomada de decisões, evitando perdas desnecessárias para a organização.

É importante ressaltar que a legislação aplicável para uma empresa de pequeno porte, não é a mesma para empresas de médio e grande porte. Então, o planejamento utilizado para uma determinada empresa, pode não servir para outra empresa, pois as alternativas legais aplicáveis em uma podem não servir para a outra.

Para que ocorra a economia de impostos sem infringir a legislação, Oliveira (2015) vai pontuar que o contador precisa conhecer com profundidade todas as situações em que é possível o crédito tributário, todas as situações em que é possível o diferimento do recolhimento de impostos, todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável, observar as lacunas deixadas pela legislação e identificar todos os incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos governos federal, estadual e municipal.



Um planejamento tributário eficaz traz grandes benefícios para a permanência da entidade no mercado. É preciso uma avaliação constante, para verificar se ela está inserida no regime de tributação correto, a fim de resguardar os direitos do contribuinte e proteger o patrimônio da entidade. Todas essas situações são de extrema importância para os gestores.

### 2.1.2 Tipos de planejamento tributário

Existem dois tipos de planejamento - o operacional e o estratégico – partindo do ponto de vista empresarial, analisando os efeitos do planejamento tributário na estrutura global, financeira e contábil.

O planejamento tributário operacional trata diretamente dos procedimentos formais prescritos pelas normas ou pelos costumes com formas específicas de contabilizar as operações e transações. Neste tipo de planejamento, há várias deduções a serem observadas, tais como deduções de vendas, custos operacionais, contabilização de incentivos fiscais, compensação de prejuízos não operacionais, etc

Já o planejamento tributário estratégico implica mudanças em algumas características estratégicas da empresa, tais como: estrutura de capital, localização, tipos de empréstimos, contratação de mão-de-obra, etc.

### 2.1.3 Elisão, evasão e elusão fiscal

Ao realizar um planejamento tributário, a assessoria contábil escolhe a partir de recursos lícitos a melhor forma de tributação para uma empresa visando à redução de custos. Portanto, esse procedimento legalmente autorizado, que se bem executado pode reduzir a carga tributária é denominado de elisão fiscal.

Segundo Oliveira (2015, p. 26), “elisão fiscal é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, recorrente a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro”.

Na elisão fiscal o ato ou omissão é praticado anteriormente à ocorrência do fato gerador. Mas, se o ato for praticado posteriormente à ocorrência do fato gerador teremos uma evasão fiscal. Neste caso o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta.

De acordo com Fabretti (2015, p.137-138) os métodos usados para evadir tributos são:

- a) omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- b) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- c) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;
- d) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- e) utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública;
- f) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

Portanto, a evasão fiscal se apropria de procedimentos contrários à legislação, ou seja, fraudando o fisco e não recolhendo os tributos devidos.

Já a elusão fiscal é uma forma de elisão ineficaz, encontra-se no meio termo da elisão e evasão fiscal, o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Caracteriza uma conduta formalmente lícita, mas com abuso das formas, isto é, o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com o escopo de escapar artificialmente da tributação.

## 2.2 LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido é um regime de tributação que tem como forma de apuração a base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e Contribuição Social. Este tipo possui um grau de simplicidade bem maior comparado ao cálculo pelo lucro real, visando facilitar as rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações.

De acordo com Fabretti (2015, p. 232):

O lucro presumido ou estimado também é um conceito tributário. Tem a

finalidade de facilitar o pagamento do IR, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real que pressupõe contabilidade eficaz, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre.

As empresas que optam por esta modalidade não são obrigadas a possuir escrituração contábil detalhada de suas receitas e despesas, basta que possua e escreva o livro caixa, que vai mostrar as receitas efetivamente recebidas. A escrituração contábil deve ser mantida nos termos da legislação comercial, já no livro caixa deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

A opção de tributação com base no lucro presumido é definida com base no ano-calendário, conforme a lei nº 9.718/98, Art. 13, §1º), e será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, de acordo com a lei nº 9.430/96, art.26, §1º (FABRETTI, 2015).

A opção por esta sistemática é executada por empresas industriais, comerciais ou prestação de serviços. E várias são as atividades que não podem optar pelo lucro presumido como: entidades financeiras; imobiliárias, de construção, incorporação, compra e venda de imóveis; empresas que usufruam benefícios fiscais de isenção ou redução do IR; empresas de prestação de serviço de assessoria creditícia, mercadológica e gestão de crédito; e empresas que auferam lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

O art. 13 da Lei nº 9.718 de novembro de 1998, estabelece o seguinte:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

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

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

**A opção do Lucro Presumido será manifestada mediante pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), sendo que a opção pelo regime de tributação é definitiva para todo o ano-calendário.**

As alíquotas compõem o próximo passo para os cálculos dos impostos a serem pagos. A base de cálculo do IR é obtida a partir da aplicação de um percentual sobre a receita bruta obtida pela empresa. Os percentuais firmados no art. 15 da Lei nº 9.249/95 para aplicação sobre a receita bruta das atividades são:

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

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

II – dezesseis por cento:

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

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III – trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios;

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

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

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

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Oliveira (2015) vai explicar que o IR das pessoas jurídicas é calculado pela aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo, incidindo também um adicional do IR à alíquota de 10% sobre a base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, ou seja, R\$ 60.000,00 quando o período de apuração englobar os três meses do trimestre.

Já para a CSLL, há duas alíquotas definidas: 12% (atividades comerciais, industriais, imobiliárias e hospitalares) e 32% (serviços em geral, exceto hospitalares). E sobre a quantia medida, aplica-se uma taxa de 9% correspondente ao imposto a ser pago.

A tabela a seguir apresenta os percentuais utilizados para IR e CSLL:

RECEITAS	BASE DO BASE DA	
	IR - %	CSLL - %
VENDA OU REVENDA DE BENS E PRODUTOS	8%	12%
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	32%	32%
ADMINISTRAÇÃO, LOCAÇÃO OU CESSÃO DE BENS E DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA (INCLUSIVE IMÓVEIS)	32%	32%
TRANSPORTE DE PASSAGEIROS	16%	12%
TRANSPORTE DE CARGAS	8%	12%
SERVIÇOS HOSPITALARES	8%	12%
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ATÉ R\$ 120 MIL/ANO MENOS REGULAMENTADAS	16%	32%
REVENDA, PARA CONSUMO DE COMBUSTÍVEL DERIVADO DE PETRÓLEO, ÁLCOOL ETÍLICO CARBURANTE E GÁS NATURAL	1,6%	12%
OUTRAS RECEITAS, NÃO DEFINIDAS NO ESTATUTO OU CONTRATO SOCIAL	100%	100%

**Tabela 01:** Percentuais de presunção do lucro presumido

**Fonte:** Livro Manual de Contabilidade Tributária

Para PIS e a COFINS, segundo Pêgas (2011) ficam definidas as alíquotas, respectivamente de 0,65% - PIS e 3,0% - COFINS, conforme art. 8º da Lei 10.637/2002 e art. 10 da Lei 10833/2003.

## 2.3 LUCRO REAL

Segundo Oliveira (2015, p.192), “é o lucro líquido no período apurado na escrituração comercial, denominado no lucro contábil, ajustado pelas condições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”.

A apuração do lucro real envolve uma complexidade maior na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa e precisa apuração lucro, que é a base para o cálculo dos tributos como o IR e CSLL sobre o lucro de empresas que não podem optar pelo lucro presumido.

Diante disso, vai exigir do profissional contabilista uma rigorosa observância dos princípios de contabilidade, completa escrituração fiscal e contábil, preparação de demonstrações contábeis e escrituração de um conjunto de livros fiscais e contábeis.

O art. 14 da Lei nº 9.718/98 vai apresentar as hipóteses em que as empresas são obrigadas a optar pela apuração do lucro real.

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades

corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

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

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

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

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

Os ajustes do lucro líquido do período de apuração e demonstração devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). Fabretti (2015) vai explicar que apurado o lucro líquido segundo o conceito do IR ele é transportado para o Lalur e ajustado mediante as adições, exclusões e compensações determinadas pela lei, apurando-se o lucro real.

As adições referem-se às despesas contabilizadas pela pessoa jurídica, mas que são limitadas ou não admitidas pela lei. Já as exclusões são valores que a lei permite subtrair do lucro líquido para efeito fiscal. E as compensações podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos-base anteriores (FABRETTI 2015).

A apuração do lucro real pode ser realizada de forma trimestral ou anual. A opção trimestral deve ser determinada em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado líquido de cada trimestre.

Segundo Oliveira (2015, p.192) o IR trimestral será calculado mediante a aplicação da alíquota:

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

Já na apuração do lucro real anual a empresa terá de pagar ou informar mensalmente a ausência de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro acumulado por estimativa, no período compreendido entre janeiro e dezembro de cada ano. Pode também suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balancetes e balanços mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, inclusive o adicional, calculado com base no lucro real no período em curso.

Além da apuração trimestral e anual, as empresas podem optar pelo pagamento de impostos em bases mensais. Nesta modalidade, o imposto devido em cada mês deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente. Já a alíquota do IR é a mesma de 15% e a alíquota adicional de 10% não se altera.

A base de cálculo do IR pago por estimativa mensalmente é o resultado da soma de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, variando de acordo com a atividade exercida pela empresa, acrescidos de ganho de capital, demais receitas e os resultados positivos, excluindo os ganhos ou rendimentos tributados.

Já a base de cálculo para o pagamento por estimativa da CSLL das pessoas jurídicas será o somatório do resultado da aplicação de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, com os ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos de aplicações financeiras e de todas as receitas e resultados positivos. E de acordo com Fabretti (2015), no pagamento da CSLL para prestação de serviços será aplicado o percentual de 32%, com base na Lei nº 10.684/03.

E as empresas que optam pelo cálculo do PIS e COFINS por meio do método não cumulativo pagam alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente sobre as receitas. As empresas podem deduzir créditos permitidos expressamente em lei.

## 2.4 LUCRO ARBITRADO

Este tipo de lucro é utilizado quando a pessoa jurídica deixa de cumprir as obrigações relativas ao lucro real ou lucro presumido, ou se recusa a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais solicitados no processo de fiscalização. O lucro arbitrado normalmente só é utilizado quando ocorre ausência de confiança na escrituração contábil.

Segundo Oliveira (2015), o fisco pode desconsiderar a escrituração contábil quando há indícios da utilização de documentos comprobatórios falsos, manipulações no faturamento, inexistência de um sistema integrado de custos, fraquezas nos controles de estoques, além de falta de escrituração no Lalur.

O art. 47 da Lei nº 8.981/ 1995 vai determinar que:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

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

V – o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

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

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Segundo Pêgas (2011), existem duas formas para arbitramento do lucro: uma com a receita bruta conhecida e quando ela não for conhecida. Quando a receita for conhecida, o lucro arbitrado para fins de IR será determinado mediante aplicação dos percentuais utilizados no lucro presumido, acrescidos de 20%. A base da CSLL seria a mesma utilizada no lucro presumido, aplicando os mesmos percentuais. E quando a receita não for conhecida, o fisco permite a utilização de uma entre oito alternativas.

## 2.5 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional ou Supersimples é um regime diferenciado de tributação aplicável as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, foi alterada pelas Leis Complementares nº 128, de 19 de dezembro de 2008 e 139, de 10 de novembro de 2011.

A Lei nº 139/11 considera microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para produção ou circulação de bens ou serviços, de acordo com o art. 966, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

As entidades devem estar registradas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Conforme o caso e a partir de 1º de janeiro de 2012, Oliveira (2015, p.404) vai destacar:

I – As microempresas – ME, em cada ano-calendário devem auferir receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);

II – As empresas consideradas de pequeno porte – EPP, também em cada ano-calendário devem auferir 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).

III – Os microempreendedores individuais (MEI) auferirem receita bruta máxima anual de R\$ 60 mil.

A base de cálculo para determinação do devido valor mensal pela ME e EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), optado pelo contribuinte.

Algumas atividades impedem as empresas de participarem do regime supersimples, conforme o art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006. Dentre essas atividades podemos citar: a que tenha sócio domiciliado no exterior, a que exerça atividade de importação de combustíveis; a que realize atividade de consultoria; a que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e a que seja geradora,

transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica.

O Simples Nacional, mediante Documento de Arrecadação Simplificada (DAS), abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, Confins, PIS/Pasep, ICMS, ISS e CPP. O recolhimento ocorre mensalmente e não exclui a incidência de outros tributos, na qualidade de contribuinte ou responsável.

Para calcular o Supersimples, mensalmente será apurado o imposto referente, onde cada atividade possui uma tabela, constando em seu anexo cada alíquota, conforme o faturamento apurado no último ano. Encontrando a alíquota, aplica-se sobre o faturamento mensal, para gerar o imposto.

O recolhimento deste regime de tributação deverá ser feito sempre no CNPJ do estabelecimento. De acordo com Oliveira (2015, p.412), levando-se em consideração:

As isenções ou reduções na base de cálculo do ICMS estabelecidas por Estados ou Distrito Federal, bem como as reduções na base de cálculo do ISS, estabelecidas por Estados ou Distrito Federal, bem como as reduções na base de cálculo do ISS, estabelecidos por Municípios, desde que previstas em legislação posterior a 1º de julho de 2007 e válidas para ME, ou EPP optante pelo Simples Nacional.

Alguns motivos poderão excluir as ME e EPP de optar pelo Simples Nacional. A exclusão por opção acontece quando espontaneamente deseja-se de optar pelo regime de tributação. Já a exclusão por comunicação obrigatória, ocorre quando está acontecendo alguma situação que impeça sua permanência no Simples Nacional. E a exclusão pelo fisco, ocorre quando falta a comunicação de exclusão obrigatória, emissão de nota fiscal, omissão da folha de pagamento da empresa, resistência a fiscalização, dentre outros motivos.

## Tabela comparativa Lucro Real X Lucro Presumido X Simples Nacional – Serviços e Locação

LUCRO REAL		LUCRO PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL
R.Bruta	100.000,00	R.Bruta	100.000,00	Receita Bruta Mensal
ISS 5%		ISS de 5%		(limite de 200 mil + 20%)
5.000,00		5.000,00		100.000,00
PIS ã cum. 1,65%	693,00	PIS de 0,65%	650,00	Em 12 meses
COFINS ã cum. 7,6%		COFINS de 3%		1.200.000,00
3.192,00		3.192,00		
=Receita Liquida R\$		= Receita Liquida R\$		
91.115,00		91.350,00		(-) C. do serv. 58,0%
(-)C. do serv. 58,0%		(-) C. do serv. 58,0%		58.000,00
58.000,00		58.000,00		(-) folha salarial 3%
= margem bruta		= resul. Operac		3.000,00
33.115,00		33.350,00		(-) Despesas diversas
(-) folha salarial 3%		(-) folha salarial 3%		-
3.000,00		3.000,00		
(-) encargos sociais 20%		(-) encargos sociais 20%		Encargos Fiscais (Anexo III)
600,00		600,00		
(-) Despesas diversas	-	(-) Despesas diversas		Alíquota de 13,68%
Lucro Liquido		-		13.680,00
29.515,00		Lucro Liquido		
CSLL de 9%		29.515,00		
2.656,35		Base de cal. L.pres. CSLL		
LALUR		Serviços > 12%		
IR de 15%		12.000,00		
4.427,25		CSLL de 9%		
		1.080,00		Lucro Simples
22.431,40		Base de cal. L.pres. IR		25.320,00
Ad. de IR se >20mil 10%		Serviços > 32%		
243,14		32.000,00		
		IR de 15%		
		4.800,00		
		Ad. de IR se >20mil 10%		
		1.200,00		
Lucro Real				
22.188,26		Lucro Presumido		
		23.635,00		

**Tabela 02:**Tabela comparativa Lucro Real X Lucro Presumido X Simples Nacional

**Fonte:**Elaboração própria

Tabela do Simples Nacional – Serviços

Receita Bruta em até 12 meses em (R\$)		TOTAL	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
R\$ 0,00	R\$ 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
R\$ 180.000,01	R\$ 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
R\$ 360.000,01	R\$ 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
R\$ 540.000,01	R\$ 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
R\$ 720.000,01	R\$ 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
R\$ 900.000,01	R\$ 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
R\$ 1.080.000,01	R\$ 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
R\$ 1.260.000,01	R\$ 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
R\$ 1.440.000,01	R\$ 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
R\$ 1.620.000,01	R\$ 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
R\$ 1.800.000,01	R\$ 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
R\$ 1.980.000,01	R\$ 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
R\$ 2.160.000,01	R\$ 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
R\$ 2.340.000,01	R\$ 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
R\$ 2.520.000,01	R\$ 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
R\$ 2.700.000,01	R\$ 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
R\$ 2.880.000,01	R\$ 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
R\$ 3.060.000,01	R\$ 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
R\$ 3.240.000,01	R\$ 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
R\$ 3.420.000,01	R\$ 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Tabela 03: Tabela do Simples Nacional

Fonte: Contabilizei

### 3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

#### 3.1 ESTUDO DE CASO

Este capítulo abordará o estudo de caso, apresentando o planejamento tributário em si, para encontrar o melhor regime de apuração para a empresa estudada. O estudo de caso apresentará a descrição e análise comparativa do Lucro Real e Lucro Presumido do primeiro semestre de 2017, da empresa em estudo, por meio do faturamento.

Ao final será feita a conclusão sobre as indagações feitas ao pessoal do setor fiscal e ao contador da empresa para formalizar o planejamento, a fim de obter a forma de tributação menos onerosa para a empresa em estudo.

#### 3.2 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto deste estudo é o Hospital Flávio Santos, localizado na cidade de Teresina (PI), que iniciou suas atividades no ano de 1989, como uma clínica especializada no tratamento do ouvido, nariz e garganta. A empresa inovou e em pouco tempo, a clínica passou a ser Hospital, mudando de tamanho e ampliando seus serviços. Assim, foi o primeiro Hospital 24 horas especializado em ouvidos, nariz e garganta do Piauí.

Para concluir o objetivo deste trabalho, serão utilizados os dados fornecidos pela empresa. Os dados fiscais e contábeis são relativos ao período de 01/01/2017 a

30/06/2017. Serão apresentadas também as demonstrações contábeis do Hospital Flávio Santos, referente à data de análise proposta neste estudo de caso.

### 3.3 APRESENTAÇÃO DAS MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO

Nesta etapa, serão apresentados os regimes de tributação em estudo: Lucro Presumido, do qual a empresa apresenta uma obrigação que está diretamente relacionada ao faturamento, e o Lucro Real, que será analisado como outra opção de tributação no hospital.

No estudo de caso do Hospital Flávio Santos será apresentado a apuração dos tributos para que seja feita uma posterior análise do regime menos oneroso.

Logo abaixo segue o quadro de demonstração do faturamento da empresa onde foram coletados dados durante os seis primeiros meses do ano de 2017, como mostra a tabela abaixo:

FATURAMENTO		
MÊS	SERVIÇOS	R\$
Janeiro	1.098.6	37,04
Fevereiro	924.048,22	
Março	1.031.119,70	
Abril	1.067.071,09	
Mai	1.373.653,16	
Junho	1.137.265,26	
TOTAL	6.631.794,47	

**Tabela 04:** Faturamento

**Fonte:** Elaboração própria

#### 3.3.1 Modalidade Lucro Presumido

A empresa em análise é uma prestadora de serviços. No lucro presumido o percentual aplicado para a apuração da base de cálculo do IRPJ é de 8%, já da CSLL é de 12%. Para apurar o valor dos impostos a pagar são aplicadas as alíquotas de 9% para CSLL e de 15% para o IRPJ, mas 10% de adicional, quando a base de cálculo ultrapassa o limite de R\$ 60.000,00 por trimestre.

Nessa modalidade de tributação o PIS e COFINS são cumulativos com aplicação de percentuais de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre a receita bruta de vendas. A seguir serão demonstrados por meio de tabelas os cálculos, para posterior análise, e comparativo das modalidades de tributação.

##### 3.3.1.1 Cálculo do IRPJ

O lucro presumido no IRPJ é calculado trimestralmente. Para se obter a base de cálculo do lucro presumido, se aplicação percentual de 8% e após encontrar a base presumida, calcula-se o valor do IRPJ a pagar. Caso essa base ultrapasse os 60.000,00 trimestralmente aplica sobre essa diferença o adicional do IRPJ calculado sobre alíquota de 10%. Os cálculos estão dispostos na tabela a seguir.

#### CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO PRESUMIDO

	1º TRIMESTRE R\$	2º TRIMESTRE R\$	TOTAL R\$
Receita Bruta de Serviços	3.053.804,96	3.577.989,51	6.631.794,47
Base de Cálculo Lucro Presumido 8%	244.304,40	286.239,16	530.543,56
Demais Receitas	50.820,00	56.925,00	107.745,00
Base de Cálculo do IRPJ	295.124,40	343.164,16	638.288,56
Total IRPJ 15%	44.268,66	51.474,62	95.743,28
Base de Cálculo do Adicional	235.124,40	283.164,16	518.288,56
Adicional 10%	23.512,44	28.316,42	51.828,86
(-) IR Retido na Fonte	35.535,53	41.327,64	76.863,17
Total IRPJ a Recolher	32.245,57	38.463,40	70.708,97

**Tabela 05:** Cálculo IRPJ – Lucro Presumido

**Fonte:** Elaboração própria



### 3.3.1.2 Cálculo da CSLL

Para obter a base de cálculo de apuração da CSLL, aplica-se 12% sobre o faturamento, e ao se achar a base de cálculo aplica-se 9% para encontrar o valor do imposto, conforme a tabela abaixo.

CÁLCULO DA CSLL - LUCRO PRESUMIDO			
	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	TOTAL
	R\$	R\$	R\$
Receita Bruta de Vendas	3.053.804,96	3.577.989,51	6.631.794,47
Lucro Presumido 12%	366.456,59	429.358,74	795.815,33
Demais Receitas	50.820,00	56.925,00	107.745,00
Base de Cálculo da CSLL	417.276,59	486.283,74	903.560,33
CSLL Apurado 9%	37.554,89	43.765,53	81.320,42
(-) Retenção	14.370,22	15.580,18	29.950,40
CSLL a Recolher	23.184,67	28.185,35	51.370,02

**Tabela 06:** Cálculo CSLL – Lucro Presumido

**Fonte:** Elaboração própria

### 3.3.1.3 Demonstrativo PIS e COFINS cumulativos

Na tabela do PIS e COFINS a alíquota da modalidade cumulativa é de 0,65% e 3% respectivamente, como demonstra abaixo.

VALORES PIS E COFINS CUMULATIVOS		
MÊS	PIS 0,65% R\$	COFINS 3% R\$
Janeiro	4.044,44	18.666,11
Fevereiro	3.016,10	13.919,49
Março	3.390,56	15.643,19
Abril	3.850,61	17.770,94
Maiο	5.636,41	26.012,65
Junho	3.643,05	16.813,77
TOTAL	23.581,17	108.826,15

**Tabela 07:** Valores PIS e COFINS cumulativos

**Fonte:** Elaboração própria

### 3.3.2 Modalidade Lucro Real

Nesse tópico será feita a apuração do Lucro Real, na qual será necessário fazer uma Demonstração de Resultado de Exercício para chegar aos resultados. Nesta modalidade de tributação, que com base na legislação específica, é possível deduzir as despesas operacionais, a fim de minimizar os tributos a serem recolhidos, como mostra a tabela abaixo.

LUCRO REAL – CONTÁBIL R\$	
<b>Receita Operacional Bruta</b>	<b>6.631.794,47</b>
Venda de Serviços	
<b>(-) Deduções</b>	<b>203.831,58</b>
<b>Receita Operacional Líquida</b>	<b>6.427.962,89</b>
(-) Custo de Serviço	2.570.922,49
<b>Lucro Operacional Bruto</b>	<b>3.857.040,40</b>
<b>(-) Despesas Operacionais</b>	<b>1.193.642,59</b>
<b>Lucro Operacional Líquido</b>	<b>2.663.397,81</b>

**Tabela 08:** Demonstração do Resultado de Exercício  
**Fonte:** Elaboração própria

### 3.3.2.1 Cálculo do IRPJ

No cálculo do IRPJ com base no lucro real são aplicadas as alíquotas de 15% e o adicional de 10%, como demonstra a tabela abaixo.

CÁLCULO DO IRPJ – LUCRO REAL - FISCAL	
SEMESTRAL R\$	
Lucro Contábil	2.663.397,81
Adições	-
Exclusões	-
Base de Cálculo	2.663.397,81
IRPJ a Recolher 15%	399.509,67
Base de Cálculo Adicional	279.509,67
IRPJ Adicional a Recolher 10%	27.950,96
Total do IRPJ (15% + 10%)	427.460,63

**Tabela 09:** Cálculo do IRPJ – Lucro Real  
**Fonte:** Elaboração própria

### 3.3.2.2 Cálculo da CSLL

No cálculo de apuração da CSLL baseada no lucro real é aplicado a alíquota de 9%, conforme mostra a tabela abaixo.

CÁLCULO DA CSLL – LUCRO REAL	
SEMESTRAL R\$	
Lucro Contábil	2.663.397,81
Adições	-
Exclusões	-
Base de Cálculo	2.663.397,81
CSLL a Recolher 9%	239.705,80
Total da CSLL	239.705,80

**Tabela 10:** Cálculo da CSLL – Lucro Real  
**Fonte:** Elaboração própria

### 3.3.2.3 Cálculo PIS e COFINS não cumulativo

As contribuições de PIS e COFINS continuarão com base no faturamento, porém nesse regime de tributação tem um acréscimo nas alíquotas, onde no Lucro Presumido as alíquotas de PIS e COFINS, são 0,65% e 3,00%, respectivamente, passam a ser 1,65% e 7,6% respectivamente.

	SEMESTRAL
	R\$
Receita de Serviços	6.631.794,47
PIS 1,65% Débito	109.424,60
COFINS 7,6% Débito	504.016,37
Energia	72.542,16
Aluguel	27.500,50
Depreciação	-
	100.042,66
PIS 1,65% Crédito	1.650,70
COFINS 7,6% Crédito	7.603,24
Total PIS a Recolher	107.773,90
Total COFINS a Recolher	496.413,13

**Tabela 11:** Cálculo PIS e COFINS não cumulativos – Lucro Real

**Fonte:** Elaboração própria

### 3.4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após efetuados os cálculos dos tributos das duas formas de tributação para responder o problema de pesquisa, foi perceptível a modalidade de tributação menos onerosa e mais vantajosa para a empresa desse estudo de caso.

Foi identificado que o regime Lucro Presumido é a mais vantajosa escolha para o Hospital Flávio Santos, pois como mostram os resultados, há uma economia muito grande com relação ao pagamento de impostos, conforme a tabela e o gráfico a seguir.

COMPARATIVO LUCRO PRESUMIDO X LUCRO REAL		
	LUCRO PRESUMIDO R\$	LUCRO REAL R\$
IRPJ	70.708,97	427.460,63
CSLL	51.370,02	239.705,80
PIS	23.581,17	107.773,90
COFINS	108.826,15	496.413,13
Soma do Semestre	254.486,31	1.271.353,46

**Tabela 12:** Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real

**Fonte:** Elaboração própria

### **Tabela 13:** análise comparativa

**Fonte:** elaboração própria

O gráfico exibe a forma de tributação menos onerosa para a empresa analisada a partir de impostos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Porém, deve-se ressaltar que para cada empresa, exige um planejamento específico, para que só então possa escolher a modalidade de tributação mais vantajosa para a empresa em questão.

### CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário tornou-se um diferencial importante no planejamento

estratégico das empresas, garantindo a redução de custos tributários e, conseqüentemente, incrementando a lucratividade e longevidade dentro do sistema econômico brasileiro.

Esta pesquisa destacou de forma objetiva a importância do planejamento tributário no âmbito empresarial, demonstrando por meio de um caso prático, a economia fiscal que pode advir através da utilização desta ferramenta que auxilia as empresas sobre a melhor forma de tributação que resulte no menor gasto financeiro no recolhimento de tributos.

Neste trabalho, buscou-se, portanto, verificar se a modalidade lucro real seria a opção menos onerosa para o Hospital Flávio Santos. Para tanto, foi feito um comparativo com a atual modalidade de tributação da empresa, lucro presumido, constatou-se que esta representa menor gasto com impostos e conseqüentemente maior lucratividade para o hospital.

Ao tentar responder o problema de pesquisa, verificou-se que quando tributada no lucro real, comparada pela forma de tributação no lucro presumido, houve um gasto de aproximadamente R\$ 1.016.867,15 (um milhão, dezesseis mil oitocentos e sessenta e sete reais e quinze centavos) a mais de valores referentes aos impostos. Portanto, a modalidade lucro real não é a melhor opção tributária para a diminuição dos gastos financeiros com impostos.

Para chegar a este resultado foi realizada uma pesquisa bibliográfica de embasamentos teóricos sobre os tributos, legislação tributária, planejamento tributário e regimes de tributação. Além disso, foram coletados dados contábeis da empresa que auxiliaram no trabalho. E por fim, foram realizados também cálculos nos dois métodos possíveis de tributação pertinentes à empresa, bem como realizado análises e comparações, verificando qual a forma mais econômica de tributação a nível federal para a empresa objeto do estudo.

A partir disso concluiu-se que o regime lucro real é o modelo menos econômico para a empresa em estudo, pois a escolha por esse regime de apuração causaria um custo maior de tributação à empresa.

Desta forma, pode-se destacar que o objetivo deste trabalho foi alcançado ao apontar que o lucro real não é a opção mais vantajosa e que a modalidade aplicada hoje no Hospital Flávio Santos, o lucro presumido, é a forma de tributação menos onerosa para a empresa em estudo.

## REFERÊNCIAS

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2015  
BRASIL. **Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: Acesso em 21 mai. 2017.  
BRASIL. **Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 11 jun. 2017

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)> Acesso em: 15 jun. 2017

BRASIL. Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4544.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4544.htm)> Acesso em: 15 jun. 2017

BRASIL. Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4542.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4542.htm)> Acesso em: 15 jun. 2017

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)> Acesso em 25 jun. 2017

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)> Acesso em 25 jun. 2107

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)> Acesso em 25 jun. 2017

BRASIL. Lei nº 9.245, de 14 de dezembro de 1995. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)> Acesso em 25 jun. 2017

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)> Acesso em 25 jun. 2017

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm)> Acesso em 25 jun. 2017

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)> Acesso em 25 jun. 2017

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm) Acesso em 25 jun. 2017

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)> Acesso em 02 jul. 2017

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)> Acesso em 15 jun. 2017

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm)> Acesso em 15 jun. 2017

BRASIL. Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp128.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm)> Acesso em 02 jul. 2017

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)> Acesso em 02 jul. 2017

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2015

OLIVEIRA, Luís Martins de, et al. **Manual de contabilidade tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributaria**. 7 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011

PEREIRA, Viviane. Planejamento tributário e sua importância para a redução legal dos impostos nas organizações. **Net**, julho/dez 2013 Disponível em: <[file:///C:/Users/Aurelia/Downloads/196-969-1-PB%20\(9\).pdf](file:///C:/Users/Aurelia/Downloads/196-969-1-PB%20(9).pdf)>. Acesso em 13 jan. 2017

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In. BEUREN, Ilse Maria. (Org). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006

<<http://exame.abril.com.br/economia/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina/>>. Acesso em 29 jan. 2017

<<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/anexo-3-simples-nacional>> Acesso em 28 julho. 2017