

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA**

ANDRÉIA SATIL DE OLIVEIRA PINTO

**REVISÃO TRIBUTÁRIA EM EMPRESA PRESTADORA DE
SERVIÇO NO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

BELO HORIZONTE

2013

ANDRÉIA SATIL DE OLIVEIRA PINTO

REVISÃO TRIBUTÁRIA EM EMPRESA PRESTADORA DE
SERVIÇO NO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Auditoria Externa da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista.

Área de Concentração: Contabilidade e Auditoria

Orientador: Prof. João Aristides de Moraes.

BELO HORIZONTE

2013

Dedico este trabalho a Deus e à Virgem Maria. A meu esposo Mário Henrique, pelo apoio e amor incondicional (na alegria e na tristeza) que faz de mim uma pessoa melhor quando estou ao seu lado, às minhas filhas: Júlia e Rafaela, que por simplesmente existirem me deram forças para transpor todos os desafios. Aos meus pais: João e Lenita, dos quais me orgulho em dizer, que mais esta conquista pessoal se deve a todo esforço, dedicação e paciência a mim dirigidos durante toda a vida. À minha família, pela cumplicidade e apoio. Aos amigos, profissionais da área e aos meus professores, mais que mestres.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. João Aristides de Moraes e à Patrícia Ferreira Scher Brandão, que tornaram possível a realização deste trabalho. Aos meus colegas de trabalho pelas contribuições e pelo exemplo de profissionalismo e solicitude, que todo o profissional de contabilidade deve almejar. Aos meus colegas de classe, pela válida troca de experiências. A todos que, de alguma forma, colaboraram para este trabalho se concretizasse.

EPÍGRAFE

“Disse-lhes então Jesus: Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”. (Mateus 22,21)

“Imagine que o governo é seu sócio... na prática ele é! E não adianta pedir para seu contador mentir para ele!” (Roberto Dias Duarte)

RESUMO

Planejamento tributário, Revisão Fiscal ou Tributária são os temas abordados no presente trabalho e vem ganhando espaço em meio às preocupações dos empresários perante um cenário de grande competitividade entre as empresas inseridas na conjuntura globalizada atual. Neste trabalho, foram abordados os diversos aspectos referentes à Revisão Fiscal ou Tributária e ao Planejamento Tributário de uma empresa prestadora de serviços no ramo da construção civil, bem como o componente de maior relevância: os tributos incidentes sobre esta atividade. A Revisão Tributária se torna indispensável em tempos nos quais as empresas estão sujeitas a uma elevada carga tributária e às obrigações fiscais, cujo cumprimento é cada vez mais complicado e oneroso para estas. Através da pesquisa bibliográfica, procurou-se uma breve definição dos tributos de maior impacto em uma empresa prestadora de serviços no ramo da construção civil e sua forma de tributação, não considerados os encargos trabalhistas. Por fim, com embasamento legal e utilizando-se alguns procedimentos de Auditoria Tributária, os tributos foram recalculados e futuramente compensados, fundamentados no princípio do Planejamento Tributário lícito.

Palavras chave: Revisão Fiscal/Tributária. Auditoria Tributária. Planejamento Tributário. Construção Civil.

LISTA DE SIGLAS

ADN	Ato Declaratório Normativo
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
MP	Medida Provisória
PIB	Produto Interno Bruto
PIR	Programa Imposto sobre a Renda
PIS	Programa de Integração Social
PL	Patrimônio Líquido
PROUNI	Programa Universidade para Todos
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Obrigações Acessórias das Pessoas Jurídicas	50
Tabela 2: Documentos utilizados no processo de Auditoria/Revisão Fiscal	58
Tabela 3- Diferenças totais apuradas no ano de 2011 – IRPJ e CSLL	61
Tabela 4 - Memória de Cálculo Impostos e Contribuições - Lucro Presumido – ABCD Construções Ltda - Alíquota de Presunção 32%	62
Tabela 5 - Memória de Cálculo Impostos e Contribuições - Lucro Presumido – ABCD Construções Ltda - Alíquota de Presunção 8% e 12%.....	63
Tabela 6 - Memória de Cálculo Contribuições: PIS e COFINS – Regime Cumulativo – ABCD Construções Ltda.	64
Tabela 7 – Comparativo do cálculo do IRPJ e da CSLL - 1º Trimestre de 2011.....	65
Tabela 8 – Comparativo do cálculo do IRPJ e da CSLL - 2º Trimestre de 2011.....	65
Tabela 9 – Comparativo do cálculo do IRPJ e da CSLL - 3º Trimestre de 2011.....	66
Tabela 10 – Comparativo do cálculo do IRPJ e da CSLL - 4º Trimestre de 2011.....	67

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Carga Tributária no Brasil – 2010 (Análise por Tributo e Bases de Incidência) 12

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1. Contextualização	11
1.2. Problema de pesquisa	13
1.3. Objetivos de pesquisa	14
1.4. Justificativa	15
1.5. Estrutura da Pesquisa.....	15
2. REVISÃO TEÓRICA	17
2.1. Auditoria Tributária.....	17
2.2. Planejamento Fiscal ou Tributário	18
2.2.1 Elisão e Evasão Fiscal	21
2.2.1.1 Elisão Fiscal	22
2.2.1.2 Evasão Fiscal.....	23
2.3. Tributos.....	25
2.3.1 Elementos fundamentais do Tributo.....	27
2.3.2 Princípios Tributários	30
2.3.3 Tributos e contribuições que possuem maior impacto nas empresas de Construção Civil.....	31
2.3.3.1 IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica)	32
2.3.3.1.1 Modalidades de Tributação	32
2.3.3.1.1.1 Lucro Presumido.....	33
2.3.3.1.1.2 Lucro Real.....	36
2.3.3.2 Contribuições Sociais	39
2.3.3.2.1 CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido)	39
2.3.3.2.1.1 Alíquotas e Base de Cálculo - Lucro Real	40
2.3.3.2.1.2 Alíquotas e Base de Cálculo - Lucro Presumido.....	42
2.3.3.2.2 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).	43
2.3.3.2.2.1 PIS e COFINS – Regime Cumulativo	44
2.3.3.2.2.2 PIS e COFINS – Regime Não cumulativo	45
2.3.3.2.2.3 Retenções de CSLL, PIS e COFINS.....	47
2.4 Declarações a que estão sujeitas as Pessoas Jurídicas.....	48
2.5 Empresas prestadoras de serviços no ramo da Construção Civil.....	51
3. METODOLOGIA	53
3.1. Caracterização da Pesquisa	53
4. DESENVOLVIMENTO	55
4.1. A empresa analisada.....	55
4.2. Procedimentos de Auditoria Tributária adotados.....	56
4.3. Revisão e Análise dos cálculos dos impostos	59
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
5.1. Contribuições obtidas pelo trabalho de pesquisa	68
5.2. Sugestão para pesquisas futuras	69
REFERÊNCIAS	70

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização

A Revisão Tributária se torna indispensável em tempos nos quais as empresas estão sujeitas à uma elevada carga tributária e às obrigações fiscais, cujo cumprimento é cada vez mais complicado e oneroso para estas.

A ampla gama de leis e tributos, adicionados às inúmeras alterações por parte dos órgãos normalizadores, induz as empresas a cometerem falhas, mesmo que involuntárias. Estas se tornam sujeitas ao risco de autuações e ao pagamento de impostos indevidos, bem como o não aproveitamento de créditos fiscais e como consequência, a prejuízos financeiros. As empresas endividadas com passivos e contingências fiscais ou não, devem utilizar a Revisão Tributária ou Fiscal como uma ferramenta de controle e gestão, que auxiliará em seu planejamento financeiro e tributário, ao invés de um instrumento privativo dos agentes fiscais dos entes públicos.

Tomem-se como exemplo os dados divulgados pela Receita Federal do Brasil, em 2010 a Carga Tributária Brasileira atingiu o equivalente a 33,56% do PIB (Produto Interno Bruto): R\$1.233,49 bilhões de reais, conforme ilustrado na Figura 1 a seguir. A variação da Carga Tributária Bruta de +0,42% em relação ao ano de 2009 se deveu ao aumento da atividade econômica em 2010, que influencia diretamente neste componente. De modo geral, este acréscimo econômico impacta no aumento da obtenção de receitas e como consequência, em uma maior arrecadação de tributos, especialmente aqueles atrelados ao faturamento ou ao valor agregado (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, etc.) e à massa salarial (Contribuição previdenciária ao INSS). Empresas e cidadãos arcam com o ônus do crescimento econômico e são seriamente punidos se não cumprem as obrigações impostas pelo Fisco.

<u>Carga Tributária Bruta – 2009 e 2010</u>		
	RS bilhões	
Componentes	2009	2010
Produto Interno Bruto	3.185,13	3.674,96
Arrecadação Tributária Bruta	1.055,44	1.233,49
Carga Tributária Bruta	33,14%	33,56%

Fonte: RFB e IBGE

Figura 1: Carga Tributária no Brasil – 2010 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)

A Revisão Tributária ou Fiscal visa assegurar, dentre outros, a correta avaliação dos passivos de tributos, de que seu provisionamento está apropriado e conforme o que está previsto na legislação. Isto se tornará menos dispendioso às empresas, pois se trata de um recurso capaz de maximizar o fluxo de caixa e o lucro, através da economia dos impostos e das multas decorrentes de recolhimentos indevidos ou à menor, bem como multas e juros originados do descumprimento de certas obrigações. Diante disto, torna-se indispensável o tratamento minucioso e efetivo do passivo tributário, por meio de um severo e constante controle dos dados e informações fiscais que a empresa apresentará ao Fisco.

Carlin (2012, p.17) afirma que:

“Quanto aos aspectos de interpretação, administração, apuração e recolhimento dos tributos em geral, nosso país acabou ao longo do tempo de tornando um caso único de emaranhado procedimentos que somente os especialistas no assunto conseguem acompanhar e aplicar todas as regras inerentes à tributação de forma inequívoca. Na prática, o que sempre ocorre é uma verdadeira batalha, onde o fisco visa otimizar a arrecadação a qualquer custo e o contribuinte visa através de ações direcionadas, reduzir ao máximo a quantia a ser recolhida em forma de tributos”.

O alto número de alterações na legislação tributária, adicionado ao volume de informações e documentos que empresas e cidadãos devem entregar ao Fisco, permitia que muitas empresas, com intenção de fraudá-lo ou por desconhecimento das leis, estivessem em situação irregular, o que cooperava para o elevado nível de sonegação fiscal.

Após a chegada do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o número de informações das empresas a ele sujeitas a serem fornecidas, sejam elas contábeis ou fiscais passam a ser transmitidas digitalmente ao Fisco, com o intuito de se atingir maior clareza e transparência nas relações comerciais, diminuindo a sonegação fiscal e alcançando maior controle da receita auferida (CARLIN, 2012). Perante o cenário apresentado, será discutida a importância e a eficiência da Revisão Tributária ou Fiscal para o Planejamento Tributário das empresas e como as mesmas poderão utilizá-la como ferramenta auxiliar na gestão de seus negócios.

1.2. Problema de pesquisa

A problemática exposta na pesquisa está em verificar a importância da Revisão Tributária, para que o empresário tenha a segurança de que os cálculos dos tributos foram realizados corretamente e que as obrigações acessórias fiscais foram cumpridas de forma integral.

Oliveira *et al* (2009, p.496) defendem a ideia que “é de fundamental importância a realização periódica de auditoria ou revisões fiscais nas áreas tributárias das empresas. Os trabalhos devem ser realizados de forma preventiva, para o aumento da eficácia e da eficiência”. Diante dos argumentos expostos, pretende-se responder:

Qual a eficiência da Revisão Tributária ou Fiscal como forma de assegurar que os tributos estão sendo recolhidos corretamente?

1.3. Objetivos de pesquisa

1.3.1. Objetivo geral

O objetivo deste trabalho é analisar tributariamente uma empresa do ramo da Construção Civil optante pelo lucro presumido (não considerados os encargos trabalhistas) a fim de dimensionar a eficiência da Revisão Tributária, utilizando alguns procedimentos de Auditoria, como ferramenta imprescindível na asseguuração de que os tributos estão sendo recolhidos corretamente.

1.3.2. Objetivos específicos

Como objetivo específico a pesquisa tem como meta os seguintes pontos:

- ✓ Explanar sobre alguns procedimentos de auditoria voltados para a área de tributos, bem como os pontos da legislação que auxiliem na execução dos trabalhos de Revisão Fiscal;
- ✓ Aplicar técnicas e programas de revisões e procedimentos tributários;
- ✓ Revisão e Análise dos cálculos dos impostos devidos no exercício de 2011, de uma empresa prestadora de serviços na Construção Civil;
- ✓ Elaborar mapas de evidências documentais e escriturais;

1.4. Justificativa

Para a sociedade, o estudo é relevante, pois a Revisão Fiscal ou Tributária bem como a Auditoria, segundo Santos (2010, p.24) tem uma “função extremamente nobre, que é a de atuar como agente preventivo e inibidor contra fraudes”, afirmando a idéia de que os tributos serão recolhidos e arrecadados corretamente e cumprirão a sua função de financiar as demandas sociais e demais ações do Estado junto a esta, conforme previsto na Constituição Federal (CF/1988), art. 6º: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, [...], a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

Para a ciência, o estudo proporcionará um conjunto de informações que possibilitará por meio da comparação de resultados, que outras entidades verifiquem se estão realmente tendo uma correta avaliação dos passivos de tributos, e a proposição de melhorias, através da metodologia da auditoria aplicada como instrumento de validação dos cálculos efetuados pelo contador prestador de serviços terceirizados.

1.5. Estrutura da Pesquisa

A estrutura do trabalho apresentará cinco partes divididas em capítulos, sendo que o primeiro capítulo refere-se aos aspectos introdutórios, problema de pesquisa, os objetivos que apresentam a monografia e motivos que justificaram a escolha do tema.

No segundo capítulo apresenta-se o referencial teórico, como base nas pesquisas bibliográficas, subdivididas em tópicos e seus conceitos. Constarão neste capítulo, alguns conceitos de Auditoria Tributária, Planejamento Tributário, a sua importância e como se dá o funcionamento dos tributos a serem analisados, bem como a legislação a eles pertinente.

No terceiro capítulo apresenta-se a metodologia utilizada para a realização do presente trabalho. A metodologia utilizada consiste em abranger os instrumentos imprescindíveis para a obtenção dos procedimentos de Revisão Fiscal/Tributária, unificada através de pesquisa bibliográfica, pesquisa aplicada e estudo de caso.

No quarto capítulo apresenta-se o desenvolvimento, discorrendo sobre a atividade meio, descrição de procedimentos, legislação pertinente ao caso, bem como suas dúvidas e particularidades, soluções e alternativas e caracterização da empresa estudada.

No quinto capítulo apresenta-se conclusão da pesquisa: se os tributos estão calculados corretamente, se estão sendo recolhidos e as obrigações acessórias fiscais entregues ao Fisco. Apresentará também a proposição de melhorias e perspectivas para o aprimoramento dos controles internos, que dão suporte ao cálculo dos impostos.

2. REVISÃO TEÓRICA

2.1. Auditoria Tributária

Segundo Santos (2010, p.23) Auditoria fiscal ou tributária “é o ramo da auditoria voltado para a análise do correto cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes”. Carlin (2012, p. 24) a define como: “Revisão dos procedimentos em geral, visando avaliar possíveis riscos e formas de monitoramento, bem como oportunidades de melhorias de controles que sustentam cálculos e processos tributários”.

De acordo com Oliveira *et al*, (2009, p.496), o trabalho da Auditoria Tributária concebe ao “auditor declarar, com base nos procedimentos que proporcionam todas as evidências, que os cálculos, recolhimentos, além do atendimento das formalidades legais relacionadas aos tributos, foram observados e realizados pelo contribuinte”. Para a realização deste trabalho de Revisão Fiscal, Santos (2010, p.23) esclarece que “o profissional terá que avaliar, como em todo trabalho de auditoria, a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles internos que permeiam as operações do ente auditado” [...], pois esta consentirá que o auditor analise o volume dos testes a serem praticados referentes aos “pagamentos efetuados, a recuperação de impostos, contribuições, taxas e demais ônus de natureza fisco-tributária, inclusive multas pela não apresentação de declarações e juros e multas sobre o não recolhimento de tributos nos prazos previstos na legislação”.

Oliveira *et al*, (2009, p.496), destacam um importante aspecto da Auditoria Fiscal ou Tributária, a ser levado em conta, com relação ao caráter das atividades desempenhadas:

O procedimento fiscal adotado pela empresa e objeto de um trabalho de revisão não deve ser assumido pela administração como maneira de validar e isentar, de possíveis questionamentos por parte das autoridades fiscais, os resultados auferidos na conduta dos negócios, das atividades sociais e dos critérios de escrituração contábil adotados. Isso porque tal serviço muitas vezes pode resultar em uma consultoria tributária, que, nesse caso, refletiria uma expressão de opinião e não uma

afirmativa de fato, o que em outras palavras pode representar uma conduta contrária aos interesses do fisco.

A principal finalidade da auditoria tributária é constatar o correto cumprimento das obrigações fiscais por parte do auditado, que além do pagamento dos impostos, compreendem o cumprimento das obrigações acessórias, que são a apresentação de declarações ao fisco.

Outro ponto a ser observado, a respeito da capacitação do profissional que executará tais trabalhos, conforme segue:

No tocante à execução, temos que é de fundamental importância o conhecimento dos fundamentos de auditoria e, também, conhecimento da matéria objeto da auditoria. No caso da auditoria fiscal e tributária é de suma importância a familiaridade do profissional com a área tributária e, também, o acesso a material de consulta e de pesquisa na área tributária, tais como regulamentos, livros, informativos de classe, boletins, revistas especializadas etc. Entre os itens que fazem parte do planejamento da auditoria, destacamos o escopo da auditoria. Por escopo da auditoria, entende-se a dimensão do trabalho a ser realizado, o universo a ser averiguado e a extensão dos exames. (SANTOS, 2010, p.26)

2.2. Planejamento Fiscal ou Tributário

Devido à incidência de tantos tributos, a maioria das organizações tem muitas dificuldades para estar em dia com suas obrigações fiscais, pois essas além de serem em elevado número se tornam cada vez mais complexas. O planejamento criterioso dos gastos com esses tributos é de fundamental relevância para o bom andamento de todas as atividades. Dentre as atribuições do contador está a de implantar o planejamento tributário, dando expressivas contribuições para gestores da empresa.

Martinez (2002) descreve a importância desse tipo de planejamento:

[...] em época de mercado competitivo e recessivo, de aumento da concorrência entre as empresas nacionais, o Planejamento Tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e

contribuições são, na maioria dos casos, mais representativa do que os custos de produção.

Nesta conjuntura, planejar os gastos com tributos reduzindo-os torna-se um elemento imprescindível para que as empresas se conservem competitivas no mercado.

Fabretti (2005, p. 32), assim define 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”.

Andrade Filho (2005, p. 644), afirma que “planejamento tributário envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica”.

Tôrres (2001, p. 37), explica, “planejamento tributário designa tão só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados”.

Trata-se de um plano, um projeto, um estudo prévio antes da ocorrência efetiva dos fatos. Assim, o planejamento tributário ocorre antes do fato gerador da obrigação tributária, com o estudo extenuante da legislação fiscal em busca de lacunas a serem usadas em favor do contribuinte para a redução de sua carga tributária. Esse planejamento preventivo causa a chamada elisão fiscal, que nada mais é do que a redução da carga tributária através de meios legais. O contrário, isto é, redução através de meios ilícitos seria evasão fiscal, considerado como um dos crimes contra a ordem tributária.

As lacunas da legislação tributária tem sido uma inquietação para os órgãos arrecadadores que por sua vez, promovem constantes modificações nas legislações dispondo-se a suprimi-las.

Oliveira *et al* (2009, p. 38),

entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio á

concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa menos onerosa para o contribuinte.

Amaral (2000) observa que as finalidades do planejamento tributário como sendo a de evitar a incidência do tributo, reduzir seu montante, bem como, retardar seu pagamento. É uma importante ferramenta para melhor gestão do caixa, possibilitando maior liberdade para tomada de decisões, maior competitividade e potencialização dos negócios de toda a cadeia envolvida, devendo, assim, fazer parte da cultura das empresas.

Observa-se nesse sentido o papel do contador, que deve estar na supervisão das decisões relativas aos tributos juntamente com um profissional de Direito, por possuírem o conhecimento indispensável das técnicas contábeis e legislação a serem utilizadas na implantação do planejamento fiscal, prevendo assim suas futuras conseqüências.

Esses escopos, ainda segundo o autor, só podem ser alcançados após uma densa análise da empresa e seus setores, é preciso que se solicite uma grande integração entre os departamentos e que as decisões sejam tomadas com a participação de todos os envolvidos com o planejamento, para que este alcance o êxito aguardado.

Segundo Latorraca (2000 p. 63)

denomina-se planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Dessa forma, o planejamento busca a economia de impostos por meio da escolha legal menos onerosa. Além disso, conforme Latorraca (2000), o contribuinte que pretenda planejar deve dirigir suas atenções para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis.

Na descrição de Oliveira *et al* (2009), para a correta execução das tarefas de planejamento, o contador precisa aplicar todos os seus conhecimentos sobre a legislação do tributo a ser reduzido, para que, a partir disso, possa planejar com bastante antecedência a melhor alternativa a ser utilizada na execução das operações comerciais da empresa.

Pêgas (2009) descreve que o primeiro passo na implantação do planejamento fiscal é a ter um setor fiscal capaz, qualificado que calcule e saiba planejar as operações da empresa. Para isso, é essencial que os profissionais estejam constantemente atualizados, que tenham acesso sem restrições a todas as leis tributárias e participem de debates, congressos que debatam as polêmicas relativas a área tributária. Quando o preparo não for suficiente recomenda-se a contratação de consultoria especializada em tributos, para que nada escape aos olhos dos gestores.

Dessa maneira, ressalta Andrade Filho (2005, p. 650),

o planejamento tributário bem feito recebe a tutela da ordem jurídica porque se inscreve no âmbito da liberdade de busca do menor custo tributário e que, em última análise, representa uma legítima proteção da liberdade e da propriedade. Os limites do planejamento tributário são fixados pela lei; assim, o sujeito passivo que age de acordo com a lei não pode receber censura. Se abusos existem, cabe à lei coibir e a fiscalização agir contra os que se desviam do caminho do bom direito.

Pelas considerações e definições expostas nesse assunto, o planejamento tributário tem como máximos desígnios a economia de tributos e evitar gastos desnecessários por falta de informação. Assim, o contribuinte pode usufruir de todos os meios legais de redução da carga fiscal, desde que esteja bem assistido por profissionais adequados que saibam planejar sem ocultar, alterar ou desvirtuar as obrigações que nascerem a partir do fato gerador.

2.2.1 Elisão e Evasão Fiscal

A elisão e a evasão fiscal caracterizam-se por distinguir os atos lícitos dos ilícitos, sendo os dois conceitos muito difundidos entre a sociedade. As formas em que se apresentam são variadas, deste modo, a seguir se colocam suas considerações e peculiaridades.

2.2.1.1 Elisão Fiscal

Com estudo feito no planejamento tributário que visa alternativas de diminuição da carga tributária, os gestores procuram definir quais as consequências econômicas e jurídicas que o fato gerador da obrigação tributária pode acarretar. Se o resultado desse planejamento for a economia fiscal por meios legais, trata-se de elisão fiscal.

Carlin (2012) coloca que elisão fiscal é uma economia tributária legítima e lícita, resultante de um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela, que visam atenuar o pagamento de tributos. Portanto, o contribuinte tem o direito de conduzir o seu negócio, procurando o barateamento de custos de sua empresa, abrangendo-se os impostos.

Fabretti (2005, p. 133), define elisão fiscal, “elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei”.

O governo tenta passar para a sociedade a errônea imagem de que o planejamento tributário é algo que prejudica o país. A verdade, é que as alterações na legislação tributária são feitas de forma tão intensa e inescrupulosa que causam grande confusão e insegurança jurídica nos contribuintes, pois vários são os pontos em que as leis se contradizem, abrindo assim, as famosas lacunas na lei usadas pelos gestores como forma de fugir a tantos desmandos fiscais.

(FABRETTI, 2005).

A Lei Complementar n. 104/01, inseriu no meio jurídico as chamadas normas antielisão, fixadas no parágrafo único do art. 116 do CTN (Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66). Essa lei é uma das evidências de que o governo permanece interessado em majorar sua

arrecadação, sendo os meios legais usados pelos contribuintes para reduzir essa arrecadação condenáveis.

Prescreve o parágrafo único do art. 116 do CTN,

a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Sobre isso, escreve Harada (2006, p. 409), “a intenção do legislador foi a de proibir que o sujeito passivo eleja, legítima e constitucionalmente, o caminho tributário menos oneroso. Aparentemente, o objetivo da norma foi o de obstar a prática do planejamento tributário, que a doutrina batizou de elisão fiscal”.

Neste parágrafo, está sendo delegada a autoridade administrativa maior poder para que esta efetue o lançamento tributário. Para Fabretti (2005 p. 136),

o enunciado do parágrafo não passa de uma simples declaração de propósitos que precisa ser regulada por lei ordinária posterior, que defina como e em que condições a autoridade fiscal poderá agir. Essa lei ordinária para ter validade, deverá indicar de forma clara e precisa quais as condutas que podem ser classificadas como dissimulação do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Discute-se então de mais uma lei fixada aos contribuintes que tende apenas a macular qualquer opção usada por esses para diminuir um pouco a gravidade dos tributos, mesmo que isso ocorra legalmente por meio de planejamento tributário.

2.2.1.2 Evasão Fiscal

Evasão fiscal é o avesso de elisão fiscal, são atos praticados fora da lei e relativos a fatos geradores da obrigação tributária já sucedida. Como na elisão fiscal o principal objetivo é reduzir os tributos, mas não através do estudo da legislação e suas brechas, e sim indo inversamente ao disposto no texto legal.

Um planejamento tributário falho pode originar evasão fiscal. Por isso, o imperativo dos seus responsáveis serem profissionais entendedores da legislação e da contabilidade.

A evasão fiscal é considerada um dos crimes contra a ordem tributária, promulgada na Lei nº 8.137/90. Essa lei em seu art. 1º define os crimes tributários:

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

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

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

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

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

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

-Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Em seguida, a Lei n. 9.249/95:

Art. 34º Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Sillos (2005) cita como formas de evasão fiscal: a sonegação, a fraude, o conluio e a simulação, juntamente com suas respectivas bases legais:

- sonegação: de acordo com o art. 71 da Lei n. 4.502/64 é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir retardar, total ou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou crédito tributário correspondente. Logo se não houver fato gerador não há sonegação;

- fraude: de acordo com o art. 72 da Lei n. 4.502/64, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir retardar, total ou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir seu pagamento, isto é, o ato doloso de violar a lei

tributária, retardando, modificando ou excluindo o fato gerador visando o não pagamento dos tributos ou sua diminuição;

- conluio: de acordo com o art. 73 da Lei n. 4.502/64, é o ajuste entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, resultando em sonegação ou fraude;
- simulação: como o próprio nome diz, é a ação feita por duas partes com intuito de simular um ato ou fato jurídico que não ocorreu.

Deste modo, a evasão fiscal compreende os atos de omissão, fraude, falsificação, simulação e todas as outras formas que tenham como objetivo ocultar e distorcer o fato gerador da obrigação, com a intenção clara de enganar a autoridade tributária. O bom planejamento tributário foge a essas medidas, procurando apenas as que tragam benefícios ao contribuinte sem comprometer sua idoneidade.

A propósito disso escreve Rocha (1998), que fundamental é situar a diferença entre planejamento tributário e fraude fiscal, se o que faz parte dos livros e documentos fiscais obedece aos eventos efetivamente ocorridos, e se estes são lícitos, tem-se o planejamento tributário, caso contrário, se o que consta nos livros e documentos não noticia a verdade dos fatos tem-se a fraude. Desse modo, qualquer fato exercido pelo contribuinte que se afaste do campo da legitimidade tributária não mais se considera planejamento, torna-se crime fiscal.

2.3. Tributos

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

Para melhor compreender, Oliveira *et al* (2009, p.7-8) analisa este conceito sob seus aspectos principais:

- prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento *in natura* ou *in labore*, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;

- em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;
- que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre infração determinada norma e descumprimento da lei;
- instituída em lei: só existe a obrigação de pagar um tributo se uma norma jurídica com força lei estabelecer essa obrigação;
- cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

O Sistema Tributário Nacional está organizado de forma a permitir ao Estado (representado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições) a cobrança de:

- ✓ Imposto: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (Art. 16, CTN).
- ✓ Taxas: “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (art. 77, CTN).
- ✓ Contribuição de melhoria: “é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. (art. 81, CTN)

As Contribuições Federais são tributos qualificados pela finalidade e terão natureza de imposto. O art. 149, da CF/1988 descreve: “compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. A Contribuição Social (instituída pelo art. 150, da CF/1988, alterada pela Emenda Constitucional No. 42/2003) tem como principal objetivo o custeamento da seguridade social.

Sobre taxas e contribuições de melhoria, algumas considerações:

As taxas e contribuições de melhoria têm pouco significado, tanto no que se refere ao montante arrecadado, como ao impacto causado no contribuinte. Já os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para angariar recursos para gerir a Administração Pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento da economia. (OLIVEIRA *et al*, 2009, p.8)

2.3.1 Elementos fundamentais do Tributo

Obrigação Tributária, conforme Oliveira *et al* (2009, p.11) é “a relação de Direito Público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador)”.

O art. 113 do CTN resolve:

A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966)

Os elementos fundamentais da Obrigação Tributária são:

A LEI: É o principal elemento da obrigação, pois cria tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos). (OLIVEIRA *et al*, 2009, p.12).

- O OBJETO:** “representa as obrigações que o sujeito passivo (contribuinte) deve cumprir, segundo as determinações legais.” (OLIVEIRA *et al*, 2009, p.12).
- FATO GERADOR:** “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. (OLIVEIRA *et al*, 2009, p.13).
- CONTRIBUINTE:** é denominado contribuinte aquele que tenha “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, I, CTN).
- RESPONSÁVEL:** é denominado responsável aquele que, “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. (art. 121, I, CTN).
- BASE DE CÁLCULO:** “É o valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante a ser recolhido”. (OLIVEIRA *et al*, 2009, p.13).
- ALÍQUOTA:** “É o fator definido em lei, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago”. (OLIVEIRA *et al*, 2009, p.14).

A alíquota segundo Fabretti (2005) é o percentual indicado pelo legislador que será aplicado a base de cálculo do fato gerador, determinando o montante do tributo a ser recolhido. As alíquotas são classificadas como fixas, proporcionais (*ad valorem*) e específicas, conforme detalha-se a seguir:

- **Alíquotas fixas:** têm seus valores publicados em lei e são iguais para todos os contribuintes, possuem um valor fixo em moeda. O Fisco as utiliza geralmente para a determinação do valor das multas. Como exemplos de alíquotas fixas citam-se as utilizadas para o cálculo do Imposto sobre Serviços (ISS) incidente sobre os serviços prestados sob a forma de trabalho pessoal, para profissionais como o contador, onde o valor a pagar é determinado por profissional com diploma em contabilidade. Este percentual pode variar em relação a outros municípios, pois cada um adota suas próprias alíquotas.
- **Alíquotas proporcionais (ad valorem):** o valor da operação é a base de cálculo onde será aplicada a alíquota definida em lei proporcionando o montante devido.
- **Alíquotas específicas:** são valores determinados com base em unidades de medida.

ADICIONAL:

Em algumas ocasiões, é necessário que o contribuinte pague além do tributo normal mais um valor, o adicional, esse vai incidir sobre base de cálculo pré-determinada pela lei. O adicional do IR de 10% é o mais utilizado, suas instruções para cálculo estão dispostas na Lei n. 3.000 de 26 de março de 1999, denominada Regulamento do Imposto de Renda (RIR):

Art. 542. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento (Lei n. 9.249, de 1995, art. 3º, § 1º, e Lei n. 9.430, de 1996, art. 4º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação (Lei n. 9.249, de 1995, art. 3º, § 2º, e Lei n. 9.430, de 1996, art. 4º, § 2º).

§ 2º O disposto aplica-se, igualmente, à pessoa jurídica que explore atividade rural de que trata a Lei n. 8.023, de 1990 (Lei n. 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º).

§ 3º Na hipótese do art. 222, a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais, está sujeita à incidência do adicional de que trata este artigo (Lei n. 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º).

§ 4º O adicional será pago juntamente com o imposto de que trata o art. 541 (Decreto-Lei n. 1.967, de 1982, art. 24, § 3º).

Afirma-se então, que o adicional significa um aumento na alíquota real do imposto, com a diferença que ele incide sob forma específica durante a apuração.

2.3.2 Princípios Tributários

Fabretti (2009, p.114) destaca que os princípios constitucionais tributários “prevalecem sobre todas as normas jurídicas, que só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles”. Alguns princípios serão elencados a seguir:

Princípio da legalidade: este princípio está contido no art. 150, I da CF/1988, onde destaca-se que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios” e detalha o inciso I: “exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”.

Sob a proteção desse princípio se determina que, somente através de lei se crie ou aumente tributos, alterem-se os prazos de parcelamentos, obrigações acessórias etc.

Princípio da Anterioridade: a CF/1988 no art. 150, item III, letra b, expõe:

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 instituiu ou aumentou. (BRASIL, 1988)

Deste modo, os tributos sujeitos à anterioridade da lei apenas poderão ser cobrados a partir do exercício subsequente ao da instituição ou da alteração, ou seja, a lei deve existir antes da ocorrência do fato gerador.

Princípio da Igualdade ou da Isonomia Tributária: em linhas gerais, o art. 5º da CF/1988 estabelece que “todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Ainda na CF/1988, art. 150, item II, apresenta-se:

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

II - instituir 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; (BRASIL, 1988)

Essa igualdade expressa que a Lei não pode prestar tratamento desigual ou vantajoso a uma determinada categoria de indivíduos.

Princípio da Irretroatividade da Lei: conforme previsto na CF/1988, art. 150, III:

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

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (BRASIL, 1988)

Além disso, o art. 5º, XXXVI da mesma lei expressa este princípio, em linhas gerais: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. A lei aplica-se aos fatos que acontecem após sua entrada em vigor. Não se pode retroagir para alcançar fatos já incididos na vigência de lei anterior.

2.3.3 Tributos e contribuições que possuem maior impacto nas empresas de Construção Civil

Para empresas que atuam no ramo de prestação de serviços na Construção Civil, os tributos a seguir relacionados representam grande influência no resultado operacional e financeiro da

empresa. Em relação a isso, terão destaque alguns tributos que tem maior relevância nessas organizações, sua vigência legal e sua forma de apropriação.

2.3.3.1 IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica)

O CTN define no art. 43, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, seja ele incidente sobre a renda das pessoas físicas ou jurídicas:

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:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (BRASIL, 1966)

O imposto de renda é um tributo considerado direto, por incidir diretamente sobre a renda, ou no caso de pessoa jurídica sobre os lucros. Oliveira *et al* (2009 p. 175), prescreve que em relação às pessoas jurídicas o fato gerador se dá:

[...] pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital e outras receitas não operacionais. O imposto será devido á medida que os lucros, rendimentos e ganhos forem auferidos.

Sendo assim, quando o resultado das relações entre pessoas jurídicas é positivo, tem-se o aferimento de renda, acontecendo o fato gerador.

2.3.3.1.1 Modalidades de Tributação

O art. 44 do CTN coloca: “a base de cálculo do imposto é o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis”.

Com isso, têm-se três formas ou modalidades de tributação a serem utilizadas para o cálculo do IRPJ devido pelas empresas: Lucro real, presumido e arbitrado. Na legislação não se encontra conceitos para essas expressões, esta se limita a estabelecer as opções e regras de utilização. O presente trabalho abordará o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, que optam pelo regime de apuração do Lucro Presumido.

2.3.3.1.1.1 Lucro Presumido

Segundo Carvalho e Souza (2008), este regime surgiu com o Decreto Lei nº 5.844 de 23 de setembro de 1943, através da determinação do Presidente Getúlio Vargas, que no arts. 40-42 coloca o seguinte:

Art. 40. O lucro presumido será determinado pela aplicação do coeficiente de 8 % sobre a receita bruta.

§ 1º Constitue receita bruta a soma das operações, realizadas por conta própria e das remunerações recebidas como preço de serviços prestados.

§ 2º Incluem-se na receita bruta as receitas totais de transações alheias ao objeto do negócio.

Art. 41. A comprovação da receita bruta será feita com a relação das vendas de conta própria registradas nos livros fiscais, durante o ano civil imediatamente anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido, e com os lançamentos feitos durante o ano social a crédito da conta ou contas que registrem a receita da firma ou sociedade.

Art. 42. Do lucro presumido não será permitida dedução de qualquer espécie.

Trata-se de uma alíquota aplicada a uma “presunção”, uma pressuposição do lucro adquirido em determinado período, também definido por um percentual estabelecido pelo Fisco, do que seria o lucro de uma empresa caso não existisse a contabilidade. A Receita Federal do Brasil (2001) define esta forma de tributação como “simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real”.

O informativo da Receita Federal do Brasil que trata sobre questões inerentes ao PIR/2013 (Programa Imposto sobre a Renda – 2013) esclarece que o imposto de renda é devido trimestralmente, concluídos em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. A escolha pelo regime de tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Este imposto determinado no trimestre será pago até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

A pessoa jurídica que tiver início das atividades, ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão a partir do segundo trimestre manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido referente ao período de apuração do início de atividade. A opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido também é irrevogável e definitiva, para o ano-calendário. A exclusão do regime de tributação pelo lucro presumido será realizada quando a pessoa jurídica deixar de se enquadrar nas condições para a sua permanência. Ainda de acordo com o RIR/2013 podem optar pelo Lucro Presumido as pessoas jurídicas:

- a) cuja receita bruta total tenha sido igual ou inferior a R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), no ano-calendário anterior, ou a R\$4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses em atividade no ano-calendário anterior; e
- b) que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica. (Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2013)

Em nota, a Receita Federal esclarece no mesmo capítulo que receita bruta total é a “receita bruta de vendas somada aos ganhos de capital e às demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade”. São acrescentados a este limite os rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc. e dos ganhos de capital. A receita bruta compreende o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) e deverão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário

(exemplo: IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados). (Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2013 e RIR/1999, art. 224, parágrafo único, e arts. 518, 519 e 521).

Este regime facilita a apuração da base de cálculo para algumas empresas e o recolhimento dos tributos de Imposto de Renda e Contribuição Social, já que, ao optarem por esse regime, estão dispensadas, para efeitos de apuração do valor do Imposto de Renda e Contribuição Social, da obrigatoriedade da escrituração contábil e do levantamento periódico das demonstrações contábeis, exceto o livro de registro de inventário e o livro-caixa. Na sua apuração, são quatro os tipos de impostos federais incidentes sobre o faturamento, dentre eles o PIS e a COFINS, que devem ser apurados mensalmente, e o IRPJ e a CSLL cuja apuração deverá ser feita trimestralmente, mencionado anteriormente. O imposto devido poderá ser quitado em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder. Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$1.000,00 (um mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento. (Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2013)

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá manter:

- a) escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária;
- b) Livro Registro de Inventário no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada; e
- c) Livro de Apuração do Lucro Real, quando tiver lucros diferidos de períodos de apuração anteriores, inclusive saldo de lucro inflacionário a tributar. (Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2013)

No que tange às empresas prestadoras de serviços de construção civil, cabe ressaltar o que a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, art. 2º, §7º, inciso II e art 38, II considera:

§ 7º Para fins desta Instrução Normativa considera-se:

[...] II - construção por empreitada com emprego de materiais, a contratação por empreitada de construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.
[...]

Art. 38. As disposições constantes nesta Instrução Normativa:

[...] II - não alteram a aplicação dos percentuais de presunção para efeito de apuração da base de cálculo do IR a que estão sujeitas as pessoas jurídicas beneficiárias dos respectivos pagamentos, estabelecidos no art. 15 da Lei n° 9.249, de 1995, exceto quanto aos serviços de construção por empreitada com emprego de materiais, de que trata o inciso II do § 7° do art. 2°, os serviços hospitalares, de que trata o art. 30, e os serviços médicos referidos no art. 31.

Deste modo, os serviços prestados de empreitada unicamente serão considerados com lucro de 8% e 12%, para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, simultaneamente, nas situações em que haja aplicação integral dos materiais na obra. Caso contrário, será considerado como prestação de serviços, com base de cálculo de 32% sobre o faturamento, tanto para imposto de renda como para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O limite sobre a tributação do lucro presumido na base de R\$48 milhões de receita terá validade até 31 de dezembro de 2013, quando será elevado para R\$78 milhões, conforme estabelece a Lei n° 12.814, de 17 de maio de 2013, art. 7°, a qual define que a partir de 1° de janeiro de 2014 o limite para opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido será de R\$78 milhões.

2.3.3.1.1.2 Lucro Real

O lucro real é umas das opções que as empresas adotam para apurar seus tributos, sendo os valores a serem pagos calculados sobre o lucro fiscal. Este pode ser calculado em períodos trimestrais ou anualmente.

Oliveira *et al* (2009, p. 176), conceituam lucro real:

é o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os ajustes do lucro líquido do período devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Ainda segundo o autor, em termos contábeis, elucida-se que lucro real é o realmente apurado pela contabilidade, com base na escrituração contábil fiscal, com observância das normas vigentes. Esse tipo de apuração é mais complexo que o lucro presumido, por envolver rotinas contábeis e tributárias mais rígidas para o completo registro de todas as atividades e apuração do lucro real, que é a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A apuração da tributação com base no lucro real exige, também, das empresas melhores controles internos, estrutura de gestão mais transparente nas informações.

Conforme o art. 3º, da Lei n. 9.430/96 a opção pela forma de tributação será feita por meio do pagamento do primeiro Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) do imposto em janeiro ou no início da atividade, sendo essa opção irrevogável para todo o ano calendário.

A legislação obriga algumas empresas a optarem pelo lucro real devido a suas características ou faturamento, estas estão enumeradas no art. 14 da Lei n. 9.718/98:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

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

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

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

- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei n.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*).

Assim, a opção pela forma de tributação não é na maioria dos casos uma escolha do contribuinte e sim uma imposição legal devido às particularidades da organização.

Fabretti (2005) esclarece que a base de cálculo no lucro real é o resultado contábil ajustado do período base, que pode ser positivo (lucro) ou negativo (prejuízo), logo pressupõe escrituração contábil regular e mensal.

O RIR/1999 em seu art. 248 conceitua o lucro líquido para fins fiscais: “o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei.”

Pela legislação do IR para o reconhecimento da receita no lucro real, adota-se o regime de competência para a tributação dos resultados, ou seja, independente do recebimento efetivo em dinheiro. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias, conforme dispõe Higuchi (2006), poderão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido das unidades imobiliárias vendidas (IN n. 84/79 e 23/83). Em contratos de longo prazo de execução com prazo maior que um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, parte da receita bruta será reconhecida em cada mês mediante avaliação técnica (IN n. 21/79).

A tributação pelo lucro real permite que as empresas determinem o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 dezembro ou mediante balancetes trimestrais na forma da Lei n. 9.430/96. Portanto, a apuração pode ser de duas formas: lucro real trimestral ou lucro real anual.

2.3.3.2 Contribuições Sociais

As Contribuições Sociais incidem sobre o Lucro, a principal delas trata-se da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sobre o faturamento das empresas, também, sobre o faturamento há a contribuição denominada de Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e sobre a folha de pagamento há a contribuição ao – Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Também incidem sobre a receita de concursos de prognósticos (todo e qualquer sorteio de números, loterias, apostas, inclusive a realizada em reuniões hípicas, nos âmbitos federal, estadual, do Distrito Federal e municipal) e sobre o importador de bens ou serviços do exterior. Contudo, esse estudo restringe-se as contribuições sociais sobre o lucro e sobre o faturamento.

2.3.3.2.1 CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido)

A CSLL está prevista na CF/1988, conforme o art. 195:

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

- I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; [...]
- b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
- c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (BRASIL, 1988)

Pêgas (2009, p.485) discursa a respeito da necessidade da criação desta contribuição, que fora resultante do repasse de cerca de metade da arrecadação do imposto de renda aos Estados e Municípios e “a criação de uma contribuição social cobrada sobre uma base similar ao imposto de renda, poderia representar para a união a recuperação de parte dos recursos perdidos”.

A CSLL foi instituída pela Lei n. 7.689 de 15 de dezembro de 1988, é uma contribuição de competência exclusiva da União. Constituí-se como uma das fontes de recursos para o financiamento da seguridade social. São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

Aplicam-se à CSLL também as normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei n. 8.981, de 1995, art. 57). Desta forma, além do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deverá recolher a CSLL, pela mesma forma escolhida. O §7º do art. 195 da CF/1988 dispõe que “são isentas de contribuição às entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.”

Além disso, a MP n. 213/2004 instituiu o Programa Universidade para Todos (PROUNI), que regula a concessão de bolsas de estudo pelas instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. A empresa que aderir ao PROUNI ficará isenta de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

2.3.3.2.1.1 Alíquotas e Base de Cálculo - Lucro Real

As contribuições sociais do inciso I do art. 195 da CF/1988 (INSS, PIS, COFINS e CSLL), poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciado, em razão da atividade econômica, da

utilização intensiva de mão-de-obra ou do porte da empresa, Emenda Constitucional (EC) nº 47 de 2005.

Em geral, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2003 a alíquota da CSLL será de 9% sobre a base de cálculo (art. 37 da Lei n. 10.637/02).

As alterações feitas na Lei n. 7.689/88 pelo art. 2º da Lei n. 8.034/90 referem-se à base de cálculo da CSLL. Após essa lei, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior ficaram sujeitos a sua incidência (art. 21 da MP n. 2.158-35/01).

O valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito da determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo (art. 1º da Lei n. 9.316/96), ou seja, a alíquota será aplicada diretamente sobre o lucro líquido antes de deduzida a própria contribuição, ajustada pelas adições, exclusões e compensações.

Higuchi (2006) descreve que com essas alterações, a partir de 01-01-2001, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real determinarão sua base de cálculo da CSLL tomando o lucro contábil, antes da provisão para o IRPJ e para a CSLL, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. Como exemplo de adições e exclusões tem-se:

- **Adições:** do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de Patrimônio Líquido (PL);
- do valor de reserva de reavaliação baixado durante o período base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;
- das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto do IRPJ;
- das despesas indedutíveis do art. 13 da Lei n. 9.249/95, como o valor das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis e imóveis, exceto quando relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços, o valor das despesas com depreciação, amortização, manutenção, reparos, impostos, taxas e outros gastos com bens móveis ou imóveis etc.;
- de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior; valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (art. 60 da Lei n. 9.532/97);
- do valor de ajustes decorrentes de métodos e preços de transferência.
- **Exclusões:** do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de PL;
- de lucros e dividendos derivados de investimentos pelo valor do PL e avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receitas;
- valor das provisões adicionadas no período e do valor das provisões técnicas das operadoras de plano de assistência à saúde (art. 83 da MP n. 2.158-35/2001).

Além disso, ainda há outros tipos de adições e exclusões previstas em legislações específicas que não serão abordadas neste estudo.

Por outro lado, são permitidas compensações relativas ao prejuízo fiscal ou no caso, da base de cálculo negativa da CSLL, se houver. Nessas compensações a base de cálculo da contribuição não poderá ser reduzida em mais de 30% (art. 58 da Lei n. 8.981/95 e art. 16 da Lei n. 9.065/95).

Para a apuração da CSLL assim como no IRPJ, podem ser adotadas duas formas: a apuração trimestral ou a apuração anual por estimativa mensal ou por balanço de suspensão ou redução. Em cada mês deve ser observada a mesma forma para a CSLL e o IRPJ, ou seja, se calcular no mês de janeiro por estimativa deve ser a CSLL e o IRPJ, não pode ser, por exemplo, a CSLL por estimativa e o IRPJ pelo balanço.

2.3.3.2.1.2 Alíquotas e Base de Cálculo - Lucro Presumido

No lucro presumido a alíquota da CSLL também é de 9%. Já a base de cálculo para pagamento da CSLL será o resultado da aplicação de 12% sobre a receita bruta do trimestre, acrescidos os ganhos de capital, rendimentos, ganhos em aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos do trimestre.

Conforme o art. 22, da Lei n. 10.684/2003, assim como no lucro real anual, no lucro presumido a base de cálculo para as prestadoras de serviço (inciso III do § 1º do art. 15 da Lei n. 9.249/95), será o resultado da aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta do trimestre somada aos ganhos de capital, rendimentos, ganhos em aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos para a incidência da alíquota de 9%.

Higuchi (2006, p. 52), relata “que os percentuais de presunção de lucro para incidência do IRPJ e CSLL deveriam ser iguais, mas o que está prevalecendo para a Receita Federal, são os critérios arrecadatários ao invés dos critérios de justiça fiscal quando das alterações da legislação tributária federal”.

Para reforçar esta ideia, a ADN n. 6/97, que definiu que o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta na atividade de construção por empreitada, quando do emprego de materiais será de 8% para o imposto de renda baseado no art. 15, da Lei n. 9.249/95, e quando houver unicamente o emprego de mão-de-obra, sem materiais, aplica-se o percentual de 32% por ser prestação de serviço. Portanto, nas receitas relativas às atividades de incorporação, construção e venda de imóveis e execução de obras de engenharia civil com emprego de materiais, estão sujeitas ao percentual de 12% na determinação da base de cálculo da CSLL, tanto no lucro presumido como no lucro por estimativa. O presente trabalho pretende abordar um caso em que a empresa utilizou todo o material na prestação do serviço de construção civil, mas não se beneficiou dessa prerrogativa prevista em lei de tributar o seu lucro em uma base de cálculo suavizada.

2.3.3.2.2 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A Lei Complementar n. 7/70 criou o PIS apurado mensalmente pelos contribuintes descritos no art. 2º da Lei n. 9.715/98 alterada pela MP n. 2.158-35/01:

- I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;
- II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;
- III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Em contrapartida, a COFINS foi instituída pela Lei Complementar n. 70/91, estas contribuições tem como sujeito passivo, segundo Oliveira *et al* (2009, p. 234), “as pessoas

jurídicas em geral e a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, incluindo instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis.” Ou seja, incidem sobre os faturamentos mensais das pessoas jurídicas ou a ela equiparadas.

Somente estão isentas do pagamento da COFINS as instituições elencadas no § 7º do art. 195 da CF/1988, que são as entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos estabelecidos em lei.

2.3.3.2.2.1 PIS e COFINS – Regime Cumulativo

As empresas optantes pelo lucro presumido pagam o PIS e a COFINS pela forma cumulativa. Sendo as disposições sobre esse regime disciplinadas pela Lei n. 9.718/98. Esta em seu art. 8º estabelece que a alíquota da COFINS seja de 3% sobre o faturamento. Já a alíquota de PIS é de 0,65%. Carlin (2012, p.96) esclarece que:

A cumulatividade de um tributo significa que toda operação, definida pela lei, sujeita-se à sua incidência, aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo, assim se procedendo nas etapas posteriores da circulação econômica, sem exclusão da operação anterior, ou seja, sem direito ao crédito. A esse efeito costuma-se designar de tributação em “efeito cascata”.

A base de cálculo dessa contribuição conforme os arts. 2º e 3º, da Lei n. 9.718/98 é o faturamento mensal, correspondente à receita bruta, esta é a totalidade das vendas de mercadorias e de serviços, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Excluem-se da receita bruta o disposto no § 2º incisos I a IV:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Vide Medida Provisória n.2158-35, de 2001)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Vide Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Por isso, a base de cálculo será definida pelo faturamento menos as exclusões previstas, sobre o resultado incidirão as alíquotas de 0,65% de PIS e 3% de COFINS.

2.3.3.2.2.2 PIS e COFINS – Regime Não cumulativo

Higuchi (2006) informa que o PIS e a COFINS não cumulativos possuem as mesmas bases de cálculo e mesmas deduções. Logo, serão tratados conjuntamente. A forma de cobrança não cumulativa do PIS e da COFINS foi inserida pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 respectivamente. Estão sujeitas ao regime não cumulativo as empresas optantes pelo lucro real. Carlin (2012, p.96) esclarece que a não cumulatividade “pressupõe cadeias produtivas e circulação econômica, de empresas que utilizem insumos tributados, compensando os tributos que foram pagos anteriormente, ou seja: com direito ao crédito das etapas anteriores”.

Oliveira *et al* (2009, p. 239), colocam que “o tributo deixou de incidir em cascata nas várias fases dos processos produtivos.” No entanto, a não cumulatividade é parcial, pois a lei não autoriza a dedução de todos os pagamentos feitos nas operações anteriores. Conforme os arts. 1º das referidas leis, os fatos geradores dessas contribuições é o faturamento mensal, assim entendido todas as receitas auferidas.

Base de cálculo é o valor do faturamento, sobre isso depõe Higuchi (2006, p. 763): “dizer que faturamento é sinônimo de total das receitas é chocante porque contraria os arts. 279 e seguintes do RIR/99, o art. 187, da Lei n. 6.404/76 e a doutrina contábil de faturamento, receita bruta e receita total da empresa.” Segue-se assim, mais um dos erros cometidos pelos legisladores quando da promulgação das leis tributárias.

Para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS, não integram as receitas isentas, decorrentes de venda do ativo permanente, vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e outras descritas nos arts. 15 e 1º § 3º, da Lei n. 10.833/03.

As alíquotas a serem aplicadas são de 1,65% e 7,60% respectivamente. Por outro lado, foram concedidas a algumas operações a redução para alíquota zero dessas contribuições, entre elas, estão as receitas financeiras, exceto os juros sob capital próprio e operações de hedge (art. 1º, do Decreto n. 5.164/04).

Para Fabretti (2005), ao contrário de outros impostos não cumulativos como o ICMS e o IPI em que o valor do imposto referente a cada operação é destacado na nota fiscal, o PIS e COFINS não sofrem destaque na nota fiscal. Mas, é permitido que fossem feitas deduções de créditos referentes a diversas despesas como energia, aluguéis dentre outras. Então, a apuração dessas contribuições vai ser o resultado da aplicação das alíquotas sobre o faturamento diminuídas as deduções (devoluções etc.), menos o resultado da aplicação do mesmo percentual sobre os valores permitidos em lei que são os créditos. Ou seja, a apuração é feita por meio de débitos e créditos que requer muito mais cuidado e controle que nos outros impostos não cumulativos.

Os créditos permitidos pelas duas leis (PIS e COFINS) são:

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004);
- II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;
- VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nessas leis;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Em palavras de Fabretti (2005), o crédito será determinado pela aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS sobre o valor:

- I – das mercadorias e insumos adquiridos no mês;
- II – energia elétrica e aluguéis incorridos no mês;
- III – encargos de depreciação e amortização de bens mencionados e dos imóveis próprios ou de terceiros, incorridos no mês. Ressalta-se que essas operações devem ocorrer dentro do país.

Dessa maneira, nota-se que o regime não cumulativo do PIS e da COFINS é mais complexo do que parece, pois as alterações são constantes na legislação. Além disso, existem várias outras alterações e alíquotas especiais que são concedidas para determinadas áreas econômicas, mas que não serão abordadas neste estudo por serem irrelevantes para o fim desejado. Lembra-se, que não dão direito a crédito os bens, serviços, custos e despesas pagas à pessoa física.

2.3.3.2.2.3 Retenções de CSLL, PIS e COFINS.

Pelo disposto no arts. 30 e 31, da Lei nº 10.833/2003, ficam sujeitos à retenção na fonte de CSLL, COFINS e PIS, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais.

O valor da contribuição para o PIS/PASEP será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65%, correspondente à soma das alíquotas de 1% (CSLL), 3% (COFINS) e 0,65% (PIS). Se a empresa tiver isenção de alguma das contribuições, serão aplicadas alíquotas específicas para as contribuições que não gozarem de isenção.

A Lei nº 10.925/2004 inseriu os § 3º e § 4º ao art. 31, da referida lei, estes dispensam da retenção os pagamentos de valor igual ou inferior a R\$5.000,00 (cinco mil reais).

Ocorrendo mais de um pagamento no mesmo mês à mesma pessoa jurídica, deverá ser efetuada a soma de todos os valores pagos no mês para efeito de cálculo do limite de retenção, compensando-se o valor retido anteriormente. Os valores retidos na quinzena deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional pelo órgão público que efetuar a retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, até o último dia útil da quinzena subsequente àquela quinzena em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica fornecedora dos bens ou prestadora do serviço. (Redação dada pela Lei n. 11.196, de 21/11/2005).

2.4 Declarações a que estão sujeitas as Pessoas Jurídicas

As pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, diante dos entes públicos, seja qual for o seu enquadramento jurídico ou da forma de tributação perante o Imposto de Renda, estão obrigadas a cumprir com várias obrigações ou normas legais, nos âmbitos estadual, municipal e federal. Algumas delas estão demonstradas, conforme a tabela 1:

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Estatuto ou Contrato Social
Contabilidade
Balço
Livro Diário
Livro Razão
Declaração Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (para os sócios)
Declaração de Bens e Direitos no Exterior (DBE/BACEN)
DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
Imposto de Renda Retido na Fonte
Livro de Inspeção do Trabalho
Livro Registro de Empregados
Livro Registro de Inventário
Folha de Pagamento
GPS – Guia da Previdência Social
GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social
GRFC – Guia de Recolhimento Rescisório do FGTS e da Contribuição Social
CAGED – Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
RAIS – Relação Anual de Informações Sociais
Contribuição Sindical
Contribuição Confederativa
Contribuição Assistencial
Contribuição Associativa
Norma Regulamentadora 7 (Ministério do Trabalho)
Norma Regulamentadora 9 (Ministério do Trabalho)
Informes de Rendimentos das Pessoas Físicas
Informes de Rendimentos das Pessoas Jurídicas
Publicações Obrigatórias nas Empresas Limitadas
ECD – Escrituração Contábil Digital
EFD – Escrituração Contábil Digital da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS
DASN – Declaração Anual do Simples Nacional
DIMOB – Declaração de Informações Sobre Atividades Imobiliárias
DIMOF – Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira
DECRED – Declaração de Operações com Cartões de Crédito
DCP – Demonstrativo do Crédito Presumido
DCide – Declaração Cide - Combustíveis
PER/DCOMP – Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação
CPMF – Declarações da Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira
Dacon – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DBF – Declaração de Benefícios Fiscais
DCide – Declaração Cide - Combustíveis
DCRE – Demonstrativo do Coeficiente de Redução do Imposto de Importação
DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DE – Demonstrativo de Exportação
Derc – Declaração de Rendimentos Pagos a Consultores por Organismos Internacionais
Derex – Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações
DICNR – Declaração de Impostos e Contribuições Não Retenção
DIF – Bebidas
DIF – Papel Imune
Dipi – Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados - Bebidas
DIPJ – Declaração de Informações Econômico - fiscais da Pessoa Jurídica
Diso – Declaração e Informação Sobre Obra (DISO)
DITR – Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
Dmed – Declaração de Serviços Médicos e de Saúde
DNF – Demonstrativo de Notas Fiscais
DPREV - Declaração sobre a Opção de Tributação de Planos Previdenciários
DSPJ – Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica (Simples e Empresas Inativas)
DTTA – Declaração de Transferência de Titularidade de Ações
Paes – Declaração Paes - Parcelamento Especial
Perc – Pedido de Revisão de Ordem de Emissão de Incentivos Fiscais
Programa Demonstrativo de Exportação 1998 até 2010 - Versão 2.5
Sinco – Sistema Integrado de Coleta
Sisobra-Pref – Sistema de Gerenciamento de Obras (Módulo Prefeitura)
ZFM - Declaração – Siscomex Internação
DES – Declaração Eletrônica de Serviços (PBH – Prefeitura de Belo Horizonte)
Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI)
EFD – Escrituração Fiscal Digital – Arquivo Digital (Contábil, Fiscal, Social, FCont, EFD Contribuições, EFD IRPJ,)
Declaração Anual do Movimento Econômico Fiscal (DAMEF - VAF)
Registro de Apuração IPI
Registro de Entradas
Registro de Saídas
Registro Controle da Produção e Estoques
e-LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

Tabela 1: Obrigações Acessórias das Pessoas Jurídicas

Fontes: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/obrigacoes.htm>

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Principal/Informacoes/InfoDeclara/declaraPJ.htm>

<http://www.pbh.gov.br/bhissdigital/portal/index.php?content=des/apresentacao.php>

<http://www.l.receita.fazenda.gov.br/sistemas/default.htm>

<http://www.fiscosoft.com.br>

Adaptado pela autora

2.5 Empresas prestadoras de serviços no ramo da Construção Civil

A atividade de construção civil tem muitas peculiaridades de funcionamento e organização que a distingue das demais empresas. Para Costa (2000, p. 13), “as empresas de construção civil executam obras para terceiros sob administração ou sob empreitada.” Assim, as construções feitas pelo regime de empreitada instituem-se entre uma pessoa jurídica e um terceiro por meio do fornecimento de mão de obra, e, com ou sem material, restringindo-se essas condições às cláusulas do contrato previamente firmado entre as partes, conforme elucidado na Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), arts. 610 a 612:

Da Empreitada

Art. 610. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais.

§ 1º A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

§ 2º O contrato para elaboração de um projeto não implica a obrigação de executá-lo, ou de fiscalizar-lhe a execução.

Art. 611. Quando o empreiteiro fornece os materiais, correm por sua conta os riscos até o momento da entrega da obra, a contento de quem a encomendou, se este não estiver em mora de receber. Mas se estiver, por sua conta correrão os riscos.

Art. 612. Se o empreiteiro só forneceu mão-de-obra, todos os riscos em que não tiver culpa correrão por conta do dono.

A Instrução Normativa RFB nº 971 em seu artigo 322, inciso I considera “obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;”.

Dessa forma, ressalta-se a diversidade dos serviços que se enquadram nas definições apresentadas contidas neste Anexo VII, que vão desde a construção de edifícios, obras de infraestrutura, construção de obras de arte especiais, de urbanização, construção de barragens e represas para geração de energia elétrica, etc. Nota-se que a construção civil abrange não só uma atividade e sim um conjunto, essas atividades podem ser tanto de construção propriamente dita, bem como prestação de serviços entre outras.

3. METODOLOGIA

3.1. Caracterização da Pesquisa

O tipo de pesquisa utilizado neste trabalho seguiu os critérios utilizados por Vergara (2003) que a classifica quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins, foi exploratória, pois ao discorrer sobre a Revisão Fiscal ou Tributária, Planejamento e Auditoria Tributária, esta pesquisa cumpriu a sua finalidade de ampliar as discussões sobre uma área a qual demanda maior busca de conhecimento sistematizado (VERGARA, 2003).

Beuren *et al* (2008, p. 80) explicitam também esta importante característica da pesquisa exploratória:

A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa.

Quanto aos meios, esta pesquisa será documental, bibliográfica e estudo de caso. Sobre pesquisa Bibliográfica: “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”. (VERGARA, p. 48, 2003). Além da consulta a diversos autores e a legislação tributária, esta pesquisa utilizará como base os contratos com os tomadores de serviços, livros contábeis e fiscais, planilhas de apuração e controle de retenção de tributos na fonte, notas fiscais, entre outros.

O método de abordagem adotado pretende utilizar-se do estudo de caso para orientar e auxiliar a empresa estudada no que diz à forma de cálculo dos tributos e do cumprimento das obrigações acessórias fiscais, e de como a Revisão Fiscal ou Tributária tornar-se-à sua forte aliada na elaboração do Planejamento Tributário e aprimoramento dos controles internos relacionados a esta área. Segundo Vergara (2003, p.49) “o estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entidades essa como pessoa, família, produto, empresa, órgão público. [...]”.

Conforme Boaventura (2004) a pesquisa aplicada objetiva gerar conhecimentos para a aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos.

Ponderando o exposto acima, este trabalho se qualifica também como pesquisa aplicada, pois almeja a obtenção de conhecimento através do estudo de bibliografia específica e legislação tributária, para aproveitamento prático com finalidade de análise das formas de elisão fiscal, cujo produto final é a economia do tributo de forma legitimada.

No presente trabalho a exame e interpretações das informações foram feitas baseadas na revisão teórica, a qual foi aplicada nos cálculos efetuados, sendo que estes foram evidenciados através de tabelas. Em seguida, foi emitida a conclusão a qual se chegou através de todos os dados levantados.

4. DESENVOLVIMENTO

4.1. A empresa analisada

No presente trabalho, a empresa estudada será denominada por um nome fictício, a ABCD Construções Ltda. A empresa foi criada em 1996, no município de Belo Horizonte, com o compromisso de viabilizar o desenvolvimento de obras dos diversos segmentos da construção civil, conquistando importantes clientes, aliando a excelência de qualidade em serviços a preços competitivos do projeto ao acabamento.

Sua atuação envolve os segmentos da Construção Civil: Industrial, Comercial, Hospitalar, Residencial e Manutenção. A prestação de serviços compreende a área de Engenharia, Instalações Industriais e Comerciais prestando serviços de Obras Cíveis, Elétrica de Média e Baixa Tensão, Dados, Telefonia, Aterramentos, Instalações Hidráulicas, Sistemas de Proteção Contra Incêndio e Pavimentação.

A empresa fatura cerca de seis milhões de reais por ano, e está enquadrada no Regime de apuração do IRPJ e da CSLL do Lucro Presumido, com apuração trimestral do imposto. Durante o ano de 2011, que foi o período analisado, a empresa firmou contratos de empreitada com o emprego de 100% dos materiais. O percentual de lucro presumido para efeito de cálculo do imposto de renda, neste caso, deverá ser de 8% e 12% do faturamento, para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido respectivamente. Contudo, as memórias de cálculo, declarações acessórias enviadas e guias pagas evidenciam que foi aplicado o percentual de lucro será de 32% sobre o faturamento. Adota ainda o regime de caixa para fins da incidência dos impostos, conforme PIR 2013 (Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2013).

4.2. Procedimentos de Auditoria Tributária adotados

O trabalho de Revisão Fiscal foi realizado com base em procedimentos de Auditoria Tributária, visando formar estratégias para que possam atingir os objetivos de forma eficaz, promovendo para tanto uma prévia noção da empresa, do seu campo de atuação, do negócio explorado, da organização, do sistema contábil utilizado, das particularidades operacionais, da natureza dos ativos, passivos, receitas e despesas da entidade, enfim de todas as variáveis possíveis, associando-as à legislação tributária relacionada visando definir a extensão dos trabalhos e o correto ajustamento fiscal da atividade da empresa. Este último pode até trazer contingências fiscais para a empresa.

Foram solicitados, antes de se começarem os trabalhos de revisão, conforme Andrade Filho (2007) os seguintes documentos:

Descrição/Solicitação	Status da solicitação
• Cópia do balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido e balancete analítico do exercício sob-revisão;	Atendida
• Memórias de cálculos e comprovantes de recolhimentos do Imposto de Renda e Contribuição Social (no caso de tributos diretos) e do IPI, do ICMS, do ISS, do PIS e da COFINS (no caso de tributos indiretos) no decorrer do exercício sob-revisão, bem como cópias das declarações acessórias enviadas que envolvem estes tributos;	Atendida
• Cópia do disquete/arquivo contendo os formulários e anexos a serem revisados, devidamente preenchidos;	Atendida
• Cópia do formulário e anexos apresentados no exercício financeiro anterior;	Atendida
• Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), com escrituração atualizada até o exercício financeiro anterior, bem como os demais livros fiscais de apuração dos tributos tais como IPI, ICMS e ISS;	N/A
• Rascunho da escrituração que deverá ser feita na parte “A” do LALUR relativo ao exercício financeiro sob-revisão e na parte “B” dos ajustes	N/A

ainda em aberto;	
• Memórias de cálculos dos valores recolhidos, demonstrativos das antecipações recolhidas mediante retenção na fonte, cujos rendimentos estejam computados na determinação do lucro real/presumido;	Atendida
• Balancete referenciado ou papéis de trabalho, se existir, relativos ao preenchimento de formulário e anexos;	Atendida
• Demonstrativo da movimentação contábil, identificando os lançamentos, no Livro Diário, dos itens que deverão ser adicionados ou excluídos do Lucro Líquido do Exercício na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.	N/A
• Obtenção junto aos representantes da empresa, de todos os detalhes sobre a natureza dos produtos ou serviços vendidos, benefícios fiscais específicos e demais informações pertinentes às vendas, confrontando-as com as apresentadas na DIPJ (Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e com as contidas na Demonstração de Resultado do Exercício;	Atendida
• Constatação de que as compras, os estoques e as apropriações aos custos dos produtos estão registrados na contabilidade pelos valores líquidos de ICMS e IPI (Impostos considerados recuperáveis);	N/A
• Revisão do Livro Razão para confirmar a existência de gastos relativos aos seguintes itens, os quais devem ser considerados indedutíveis no cálculo do lucro real, como:	N/A
✓ Comissões, sem identificação de sua causa ou sem individualizar a causa ou o beneficiário;	N/A
✓ Doações a instituições filantrópicas que não preencham as condições da legislação do Imposto de Renda, observado o limite de 5% do lucro operacional antes da doação;	N/A
✓ Despesas com veículos, imóveis ou depreciação incorridos por administradores, sócios ou empregados em valores excedentes aos de mercado ou com uso do bem em atividade não relacionada à empresa;	N/A
✓ Multas de natureza não tributária (de caráter punitivo ou sanção de ato ilícito) e multas fiscais das quais decorra falta ou insuficiência de pagamento de tributos;	N/A
✓ Depreciações não autorizadas em lei, tais como de imóveis destinados à venda ou não	N/A

utilizados pela empresa ou, em regra geral, cedidos gratuitamente a sócios, dirigentes ou empregados;	
✓ Provisão de férias, registrada em excesso ao valor correspondente ao direito adquirido pelo empregado; provisão de créditos de liquidação duvidosa (PDD) com base em créditos que não correspondam ao determinado pela legislação e demais provisões;	N/A
✓ <i>Royalties</i> e assistência técnica pagos a sócios, dirigentes, administradores, seus parentes ou dependentes, sem comprovação e ausência de aprovação junto ao INPI (Instituto Nacional de Propriedade Industrial);	N/A
✓ Fretes (sem conhecimento ou recibo do transportador), aluguéis excedentes ao valor de mercado pagos a sócios, dirigentes, seus parentes ou dependentes, desfalques, apropriação indébita ou furto sem o correspondente inquérito trabalhista ou queixa criminal;	N/A
• Verificação de que a empresa está regularmente inscrita no CNPJ (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica);	Atendida
• Notas fiscais emitidas durante o período de revisão;	Atendida
• Solicitação da emissão das CND's (Certidões Negativa de Débitos) de tributos no âmbito Federal, Estadual e Municipal;	Atendida
• Contrato de prestação de serviços, empreitada ou subempreitada firmados durante o período sob-revisão;	Atendida

N/A = Não se aplica

Tabela 2: Documentos utilizados no processo de Auditoria/Revisão Fiscal

Fonte: Elaborado pela Autora

Verificaram-se os saldos contábeis para validar a revisão fiscal. Os valores das receitas auferidas, os impostos calculados, retidos e compensados, bem como os impostos e contribuições recolhidas foram confrontados também com as declarações acessórias enviadas: DIPJ (Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica), DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) e Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais). Estes mecanismos de controle a Receita Federal do Brasil institui ao contribuinte e obtém a respeito das empresas informações sobre pagamentos de impostos, sobre o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o PIS e da COFINS. Ainda comprova e apura se houve a correta interpretação da lei. O não cumprimento destas ou o envio de

informações inexatas ou incorretas acarreta ao contribuinte pagamento de multas e ao recolhimento, em alguns casos, do imposto que não fora calculado corretamente com todos os acréscimos previstos em Lei.

4.3. Revisão e Análise dos cálculos dos impostos

Conforme mencionado anteriormente, a empresa firmou contratos de empreitada com o emprego de 100% dos materiais. O percentual de lucro presumido para efeito de cálculo do imposto de renda, neste caso, deverá ser de 8% e 12% do faturamento, para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido respectivamente. A aplicação destes percentuais tem o embasamento legal apresentado neste estudo que são: Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99) arts 518, 519 e 521; Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, art. 2º, §7º, inciso II e art 38, II; Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009, art. 322, I e Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, (Código Civil), arts. 84 e 610 a 626.

Depois de analisados os contratos firmados e a conferência das notas fiscais, bem como dos saldos contábeis e confirmação das bases de cálculos e pagamentos dos impostos, a etapa seguinte é a revisão dos valores calculados.

O total de IRPJ a pagar no ano de 2011 foi de R\$428.681,92 antes das compensações de retenções do imposto na fonte. Após este abatimento, o valor pago no ano foi de R\$408.822,13. Estes valores posteriormente a Revisão Fiscal atingem R\$89.170,49 sem retenções e R\$69.310,70 líquidos destas. A diferença do total entre o imposto de renda calculado é de R\$339.511,43 ($\Delta\%$ -79,20) e ao final, a empresa poderá compensar estes valores no pagamento de outros tributos federais ou pedir o ressarcimento via PERD/COMP, prevista na Instrução Normativa SRF nº 598, de 28 de dezembro de 2005:

Art. 2 ° O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, e que desejar utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pelo órgão ou ser restituído ou ressarcido desses valores deverá encaminhar à SRF, respectivamente, Declaração de Compensação, Pedido Eletrônico de Restituição ou Pedido Eletrônico de Ressarcimento gerados a partir do Programa PER/DCOMP [...], nas seguintes hipóteses: [...]

c) pagamento indevido ou a maior de IRPJ, Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), IPI, Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), ITR, Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) ou Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) efetuado há menos de cinco anos mediante qualquer código de receita do respectivo imposto ou contribuição, inclusive multa moratória e juros moratórios do IRPJ, IRRF, IPI, IOF, ITR, Simples, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, CPMF ou Cide;

A soma de CSLL a pagar no ano de 2011 consistiu na quantia de R\$162.965,50 antes das compensações de retenções da contribuição na fonte. Depois desta dedução, o valor pago no ano foi de R\$149.725,63. Estes valores após a Revisão Fiscal chegam a R\$61.112,05 sem retenções e R\$47.872,18 líquidos destas. A diferença do total entre o imposto de renda calculado é de R\$101.853,45 ($\Delta\%$ -68,03). A Tabela 3 comprova tais valores mencionados.

A empresa ABCD Construções Ltda teve uma economia no ano de R\$441.364,88, valor este que saiu do caixa da empresa e pode ser compensado através do PERD/COMP e ter o saldo corrigido pela taxa de juros Selic (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia) acumulada, mais 1% de acréscimo, conforme resoluções publicadas. Esta taxa é utilizada para títulos federais, aplicável no pagamento, na restituição, na compensação ou no reembolso de tributos federais, disponível e atualizada no site da Receita Federal do Brasil. Estes juros podem ser considerados pela empresa como um custo de oportunidade bastante compensador, se comparados a investimentos de baixa rentabilidade, como por exemplo, a Caderneta de Poupança.

<u>IRPJ E CSLL - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA</u>			
DIFERENÇAS TOTAIS APURADAS NO ANO DE 2011:			
<u>Imposto calculado e pago</u>	<u>Imposto Revisado</u>	<u>Diferença</u>	<u>Δ%</u>
<u>IRPJ</u>			
408.822,13	69.310,70	339.511,43	-83,05%
<u>CSLL</u>			
<u>149.725,63</u>	<u>47.872,18</u>	<u>101.853,45</u>	<u>-68,03%</u>
558.547,76	117.182,88	441.364,88	-79,02%

Tabela 3- Diferenças totais apuradas no ano de 2011 – IRPJ e CSLL

Fonte: Elaborado pela autora

As Tabelas 4 e 5 apresentam as memórias de cálculo com o percentual aplicado de lucro de 32% sobre o faturamento praticado no período analisado e os percentuais de 8% e 12% após o estudo de caso da empresa. Os valores a pagar resultantes foram recolhidos e informados nas obrigações acessórias do exercício de 2011.

A Tabela 6 demonstra os cálculos de PIS e COFINS no mesmo período, contudo, os mesmos procedimentos foram refeitos e constatou-se que estão corretos. Esta tabela serve para acrescentar a ideia de o quão impactante é o conjunto de todos estes tributos no faturamento da empresa. Apesar disso as tabelas 7 a 10 apresentam o cálculo trimestre a trimestre e desconsideram as retenções efetuadas na fonte, pois o objetivo é demonstrar de que modo foram calculados os impostos. Estas tabelas apresentam todo o período de 2011, nas duas modalidades praticadas: antes e após a Revisão Fiscal.

ABCD CONSTRUÇÕES LTDA
XX.XXX.XXX/XXXX-XX

RELATÓRIO GERENCIAL MENSAL EXERCÍCIO 2011

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	ACUMULADO
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS	280.531,81	419.201,19	188.893,74	284.664,94	289.732,89	873.568,70	1.091.833,19	506.822,35	545.549,19	570.657,48	471.197,41	135.870,90	5.658.523,79
Dedução Mercadorias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dedução da Receita Bruta													

MEMÓRIA DE CÁLCULO CSLL EXERCÍCIO 2011

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	1º TRIMESTRE	ABRIL	MAIO	JUNHO	2º TRIMESTRE	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	3º TRIMESTRE	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	4º TRIMESTRE
RECEITA	280.531,81	419.201,19	188.893,74	888.626,74	284.664,94	289.732,89	873.568,70	1.447.966,53	1.091.833,19	506.822,35	545.549,19	2.144.204,73	570.657,48	471.197,41	135.870,90	1.177.725,79
PRESUNÇÃO 32%	89.770,18	134.144,38	60.446,00	284.360,56	91.092,78	92.714,52	279.541,98	463.349,29	349.386,62	162.183,15	174.575,74	686.145,51	182.610,39	150.783,17	43.478,69	376.872,25
Receita Financeira	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	89.770,18	134.144,38	60.446,00	284.360,56	91.092,78	92.714,52	279.541,98	463.349,29	349.386,62	162.183,15	174.575,74	686.145,51	182.610,39	150.783,17	43.478,69	376.872,25
Contribuição Social Devida 9%	8.079,32	12.072,99	5.440,14	25.592,45	8.198,35	8.344,31	25.158,78	41.701,44	31.444,80	14.596,48	15.711,82	61.753,10	16.434,94	13.570,49	3.913,08	33.918,50
CSLL RETIDA E COMPENSADA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(5.989,30)	(5.989,30)	(4.585,05)	(2.354,79)	0,00	(6.939,84)	0,00	0,00	(310,73)	(310,73)
CSLL A RECOLHER NO MÊS	8.079,32	12.072,99	5.440,14	25.592,45	8.198,35	8.344,31	19.169,48	35.712,14	26.859,75	12.241,69	15.711,82	54.813,26	16.434,94	13.570,49	3.602,35	33.607,77

VALOR PAGO				25.592,45				35.712,14				54.813,26				33.607,77
-------------------	--	--	--	------------------	--	--	--	------------------	--	--	--	------------------	--	--	--	------------------

MEMÓRIA DE CÁLCULO IRPJ EXERCÍCIO 2011

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	1º TRIMESTRE	ABRIL	MAIO	JUNHO	2º TRIMESTRE	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	3º TRIMESTRE	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	4º TRIMESTRE
RECEITA	280.531,81	419.201,19	188.893,74	888.626,74	284.664,94	289.732,89	873.568,70	1.447.966,53	1.091.833,19	506.822,35	545.549,19	2.144.204,73	570.657,48	471.197,41	135.870,90	1.177.725,79
PRESUNÇÃO 32%	89.770,18	134.144,38	60.446,00	284.360,56	91.092,78	92.714,52	279.541,98	463.349,29	349.386,62	162.183,15	174.575,74	686.145,51	182.610,39	150.783,17	43.478,69	376.872,25
Receita Financeira	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	89.770,18	134.144,38	60.446,00	284.360,56	91.092,78	92.714,52	279.541,98	463.349,29	349.386,62	162.183,15	174.575,74	686.145,51	182.610,39	150.783,17	43.478,69	376.872,25
ADICIONAL 10%				0,00												
Cálculo Adicional				224.360,56				403.349,29				626.145,51				316.872,25
Valor IR Adicional				22.436,06				40.334,93				62.614,55				31.687,23
IRPJ DEVIDO 15%	13.465,53	20.121,66	9.066,90	42.654,08	13.663,92	13.907,18	41.931,30	69.502,39	52.407,99	24.327,47	26.186,36	102.921,83	27.391,56	22.617,48	6.521,80	56.530,84
IRPJ RETIDO E COMPENSADO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(8.983,95)	(8.983,95)	(6.877,57)	(3.532,18)	0,00	(10.409,75)	0,00	0,00	(466,09)	(466,09)
IRPJ A RECOLHER NO MÊS	13.465,53	20.121,66	9.066,90	42.654,08	13.663,92	13.907,18	32.947,35	60.518,34	45.530,42	20.795,29	26.186,36	92.512,08	27.391,56	22.617,48	6.055,71	57.000,00

VALOR PAGO				65.090,14				100.853,37				155.126,63				87.751,97
-------------------	--	--	--	------------------	--	--	--	-------------------	--	--	--	-------------------	--	--	--	------------------

Tabela 4 - Memória de Cálculo Impostos e Contribuições - Lucro Presumido – ABCD Construções Ltda - Alíquota de Presunção 32%

Fonte: Elaborado pela autora

ABCD CONSTRUÇÕES LTDA
XX.XXX.XXX/XXXX-XX

RELATÓRIO GERENCIAL MENSAL EXERCÍCIO 2011

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	ACUMULADO
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS	280.531,81	419.201,19	188.893,74	284.664,94	289.732,89	873.568,70	1.091.833,19	506.822,35	545.549,19	570.657,48	471.197,41	135.870,90	5.658.523,79
Dedução Mercadorias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dedução da Receita Bruta												0,00	0,00

MEMÓRIA DE CÁLCULO CSLL EXERCÍCIO 2011

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	1º TRIMESTRE	ABRIL	MAIO	JUNHO	2º TRIMESTRE	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	3º TRIMESTRE	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	4º TRIMESTRE
RECEITA	280.531,81	419.201,19	188.893,74	888.626,74	284.664,94	289.732,89	873.568,70	1.447.966,53	1.091.833,19	506.822,35	545.549,19	2.144.204,73	570.657,48	471.197,41	135.870,90	1.177.725,79
PRESUNÇÃO 12%	33.663,82	50.304,14	22.667,25	106.635,21	34.159,79	34.767,95	104.828,24	173.755,98	131.019,98	60.818,68	65.465,90	257.304,57	68.478,90	56.543,69	16.304,51	141.327,09
Receita Financeira	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	33.663,82	50.304,14	22.667,25	106.635,21	34.159,79	34.767,95	104.828,24	173.755,98	131.019,98	60.818,68	65.465,90	257.304,57	68.478,90	56.543,69	16.304,51	141.327,09
Contribuição Social Devida 9%	3.029,74	4.527,37	2.040,05	9.597,17	3.074,38	3.129,12	9.434,54	15.638,04	11.791,80	5.473,68	5.891,93	23.157,41	6.163,10	5.088,93	1.467,41	12.719,44
CSLL RETIDA E COMPENSADA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(5.989,30)	(5.989,30)	(4.585,05)	(2.354,79)	0,00	(6.939,84)	0,00	0,00	(310,73)	(310,73)
CSLL A RECOLHER NO MÊS	3.029,74	4.527,37	2.040,05	9.597,17	3.074,38	3.129,12	3.445,24	9.648,74	7.206,75	3.118,89	5.891,93	16.217,57	6.163,10	5.088,93	1.156,68	12.408,71

VALOR PAGO **25.592,45** **35.712,14** **54.813,26** **33.607,78**

DIFERENÇA CSLL A COMPENSAR **15.995,28** **26.063,40** **38.595,69** **21.199,07**

MEMÓRIA DE CÁLCULO IRPJ EXERCÍCIO 2011

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	1º TRIMESTRE	ABRIL	MAIO	JUNHO	2º TRIMESTRE	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	3º TRIMESTRE	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	4º TRIMESTRE
RECEITA	280.531,81	419.201,19	188.893,74	888.626,74	284.664,94	289.732,89	873.568,70	1.447.966,53	1.091.833,19	506.822,35	545.549,19	2.144.204,73	570.657,48	471.197,41	135.870,90	1.177.725,79
PRESUNÇÃO 8%	22.442,54	33.536,10	15.111,50	71.090,14	22.773,20	23.178,63	69.885,50	115.837,32	87.346,66	40.545,79	43.643,94	171.536,38	45.652,60	37.695,79	10.869,67	94.218,06
Receita Financeira	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	22.442,54	33.536,10	15.111,50	71.090,14	22.773,20	23.178,63	69.885,50	115.837,32	87.346,66	40.545,79	43.643,94	171.536,38	45.652,60	37.695,79	10.869,67	94.218,06
ADICIONAL 10%				0,00												
Cálculo Adicional				11.090,14				55.837,32				111.536,38				34.218,06
Valor IR Adicional				1.109,01				5.583,73				11.153,64				3.421,81
IRPJ DEVIDO 15%	3.366,38	5.030,41	2.266,72	10.663,52	3.415,98	3.476,79	10.482,82	17.375,60	13.102,00	6.081,87	6.546,59	25.730,46	6.847,89	5.654,37	1.630,45	14.132,71
IRPJ RETIDO E COMPENSADO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	(8.983,95)	(8.983,95)	(6.877,57)	(3.532,18)	0,00	(10.409,75)	0,00	0,00	(466,09)	(466,09)
IRPJ A RECOLHER NO MÊS	3.366,38	5.030,41	2.266,72	11.772,53	3.415,98	3.476,79	1.498,87	13.975,38	6.224,43	2.549,69	6.546,59	26.474,34	6.847,89	5.654,37	1.164,36	17.088,43

VALOR PAGO **65.090,15** **100.853,38** **155.126,62** **87.751,98**

DIFERENÇA IRPJ A COMPENSAR **53.317,62** **86.878,00** **128.652,28** **70.663,55**

Tabela 5 - Memória de Cálculo Impostos e Contribuições - Lucro Presumido – ABCD Construções Ltda - Alíquota de Presunção 8% e 12%.

Fonte: Elaborado pela autora

ABCD CONSTRUÇÕES LTDA
XX.XXX.XXX/XXXX-XX

RELATÓRIO GERENCIAL MENSAL EXERCÍCIO 2011

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	ACUMULADO
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS	280.531,81	419.201,19	188.893,74	284.664,94	289.732,89	873.568,70	1.091.833,19	506.822,35	545.549,19	570.657,48	471.197,41	135.870,90	5.658.523,79
Dedução Mercadorias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dedução da Receita Bruta												0,00	0,00

MEMÓRIA DE CÁLCULO PIS E COFINS - 2011

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
RECEITA DE VENDAS	280.531,81	419.201,19	188.893,74	284.664,94	289.732,89	873.568,70	1.091.833,19	506.822,35	545.549,19	570.657,48	471.197,41	135.870,90
RECEITA FINANCEIRA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	280.531,81	419.201,19	188.893,74	284.664,94	289.732,89	873.568,70	1.091.833,19	506.822,35	545.549,19	570.657,48	471.197,41	135.870,90
VR PIS 0,65%	1.823,46	2.724,81	1.227,81	1.850,32	1.883,26	5.678,20	7.096,92	3.294,35	3.546,07	3.709,27	3.062,78	883,16
PIS RETIDO	-	-	-	-	-	(3.893,05)	(2.980,29)	(1.530,61)				(201,98)
PIS A PAGAR	1.823,46	2.724,81	1.227,81	1.850,32	1.883,26	1.785,15	4.116,63	1.763,74	3.546,07	3.709,27	3.062,78	681,18
VR. COFINS 3%	8.415,95	12.576,04	5.666,81	8.539,95	8.691,99	26.207,06	32.755,00	15.204,67	16.366,48	17.119,72	14.135,92	4.076,13
COFINS RETIDO	-	-	-	-	-	(17.967,91)	(13.755,16)	(7.064,36)				(932,19)
COFINS A PAGAR	8.415,95	12.576,04	5.666,81	8.539,95	8.691,99	8.239,15	18.999,84	8.140,31	16.366,48	17.119,72	14.135,92	3.143,94
PIS PAGO	8.415,95	12.576,04	5.666,81	8.539,95	8.691,99	8.239,15	18.999,84	8.140,31	16.366,48	17.119,72	14.135,92	3.143,94
COFINS PAGO	8.415,95	12.576,04	5.666,81	8.539,95	8.691,99	8.239,15	18.999,84	8.140,31	16.366,48	17.119,72	14.135,92	3.143,94

Tabela 6 - Memória de Cálculo Contribuições: PIS e COFINS – Regime Cumulativo – ABCD Construções Ltda.

Fonte: Elaborado pela autora

<u>IRPJ - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA</u>				<u>IRPJ - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA - REVISADO</u>			
1º TRIMESTRE - CALCULO IRPJ				1º TRIMESTRE - CALCULO IRPJ			
janeiro-11	280.531,81			janeiro-11	280.531,81		
fevereiro-11	419.201,19	Presunção 32% =	284.360,56	fevereiro-11	419.201,19	Presunção 8% =	71.090,14
março-11	188.893,74			março-11	188.893,74		
TOTAL	888.626,74	IRPJ = 15%	65.090,14	TOTAL	888.626,74	IRPJ = 15%	11.772,53
						Valor calculado:	65.090,14
						Diferença:	53.317,60
<u>CSLL - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA</u>				<u>CSLL - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA - REVISADO</u>			
1º TRIMESTRE - CALCULO CSLL				1º TRIMESTRE - CALCULO CSLL			
janeiro-11	280.531,81			janeiro-11	280.531,81		
fevereiro-11	419.201,19	Presunção 32% =	284.360,56	fevereiro-11	419.201,19	Presunção 12% =	106.635,21
março-11	188.893,74			março-11	188.893,74		
TOTAL	888.626,74	CSLL = 9%	25.592,45	TOTAL	888.626,74	CSLL = 9%	9.597,17
						Valor calculado:	25.592,45
						Diferença:	15.995,28

Tabela 7 – Comparativo do cálculo do IRPJ e da CSLL - 1º Trimestre de 2011.
Fonte: Elaborado pela autora

Segundo a tabela 7, os valores calculados para IRPJ e CSLL antes da Revisão Fiscal no 1º Trimestre de 2011, aplicando-se o percentual de presunção de 32%, totalizaram R\$65.090,14 e R\$25.592,45 respectivamente. Entretanto, utilizando-se os percentuais de 8% e 12% devido à aplicação de todo o material na obra conforme previsto na legislação, os novos valores calculados passaram a ser de R\$11.772,53 para IRPJ e de R\$9.597,17 para CSLL. A empresa teria uma economia de R\$69.312,88 na época, se diagnosticado corretamente o enquadramento destes percentuais de presunção. A variação percentual do IRPJ antes e depois da Revisão Fiscal foi de -81,91%, contra 62,50% de CSLL.

Tabela 8 – Comparativo do cálculo do IRPJ e da CSLL - 2º Trimestre de 2011.

<u>IRPJ - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA</u>				<u>IRPJ - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA - REVISADO</u>			
2º TRIMESTRE - CALCULO IRPJ				2º TRIMESTRE - CALCULO IRPJ			
abril-11	284.664,94			abril-11	284.664,94		
maio-11	289.732,89	Presunção 32% =	463.349,29	maio-11	289.732,89	Presunção 8% =	115.837,32
junho-11	873.568,70			junho-11	873.568,70		
TOTAL	1.447.966,53	IRPJ = 15%	109.837,32	TOTAL	1.447.966,53	IRPJ = 15%	22.959,33
						Valor calculado:	109.837,32
						Diferença:	86.877,99
<u>CSLL - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA</u>				<u>CSLL - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA - REVISADO</u>			
2º TRIMESTRE - CALCULO CSLL				2º TRIMESTRE - CALCULO CSLL			
abril-11	284.664,94			abril-11	284.664,94		
maio-11	289.732,89	Presunção 32% =	463.349,29	maio-11	289.732,89	Presunção 12% =	173.755,98
junho-11	873.568,70			junho-11	873.568,70		
TOTAL	1.447.966,53	CSLL = 9%	41.701,44	TOTAL	1.447.966,53	CSLL = 9%	15.638,04
						Valor calculado:	41.701,44
						Diferença:	26.063,40

Fonte: Elaborado pela autora

A tabela 8 apresenta os valores do 2º Trimestre de 2011 e os montantes sobre a presunção de 32% são de R\$109.837,32 para IRPJ e R\$41.701,44 para CSLL. Recalculados, estes mesmos impostos vão para R\$22.259,33 e R\$15.638,04. Variação de -79,10% e -62,50%.

<u>IRPJ - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA</u>				<u>IRPJ - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA - REVISADO</u>			
3º TRIMESTRE - CALCULO IRPJ				3º TRIMESTRE - CALCULO IRPJ			
julho-11	1.091.833,19			julho-11	1.091.833,19		
agosto-11	506.822,35	Presunção 32% =	686.145,51	agosto-11	506.822,35	Presunção 8% =	171.536,38
setembro-11	545.549,19			setembro-11	545.549,19		
TOTAL	2.144.204,73	IRPJ = 15%	165.536,38	TOTAL	2.144.204,73	IRPJ = 15%	36.884,09
						Valor calculado:	165.536,38
						Diferença:	128.652,28
<u>CSLL - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA</u>				<u>CSLL - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA - REVISADO</u>			
3º TRIMESTRE - CALCULO CSLL				3º TRIMESTRE - CALCULO CSLL			
julho-11	1.091.833,19			julho-11	1.091.833,19		
agosto-11	506.822,35	Presunção 32% =	686.145,51	agosto-11	506.822,35	Presunção 12% =	257.304,57
setembro-11	545.549,19			setembro-11	545.549,19		
TOTAL	2.144.204,73	CSLL = 9%	61.753,10	TOTAL	2.144.204,73	CSLL = 9%	23.157,41
						Valor calculado:	61.753,10
						Diferença:	38.595,69

Tabela 9 – Comparativo do cálculo do IRPJ e da CSLL - 3º Trimestre de 2011.

Fonte: Elaborado pela autora

A tabela 9 exhibe os valores calculados para o 3º Trimestre de 2011. Neste período, o faturamento quase atinge a soma do 1º e 2º Trimestres. O IRPJ e a CSLL computados são de R\$165.536,38 e R\$61.753,10. Após o recálculo os valores são de R\$36.884,09 para IRPJ e R\$23.157,41 para CSLL. A diferença percentual foi de -77,72% e 62,50%.

<u>IRPJ - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA</u>				<u>IRPJ - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA - REVISADO</u>			
4º TRIMESTRE - CALCULO IRPJ				4º TRIMESTRE - CALCULO IRPJ			
outubro-11	570.657,48			outubro-11	570.657,48		
novembro-11	471.197,41	Presunção 32% =	376.872,25	novembro-11	471.197,41	Presunção 8% =	94.218,06
dezembro-11	135.870,90			dezembro-11	135.870,90		
TOTAL	1.177.725,79	IRPJ = 15%	88.218,06	TOTAL	1.177.725,79	IRPJ = 15%	17.554,52
						Valor calculado:	88.218,06
						Diferença:	70.663,55
<u>CSLL - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA</u>				<u>CSLL - ABCD CONSTRUÇÕES LTDA - REVISADO</u>			
4º TRIMESTRE - CALCULO CSLL				4º TRIMESTRE - CALCULO CSLL			
outubro-11	570.657,48			outubro-11	570.657,48		
novembro-11	471.197,41	Presunção 32% =	376.872,25	novembro-11	471.197,41	Presunção 12% =	141.327,09
dezembro-11	135.870,90			dezembro-11	135.870,90		
TOTAL	1.177.725,79	CSLL = 9%	33.918,50	TOTAL	1.177.725,79	CSLL = 9%	12.719,44
						Valor calculado:	33.918,50
						Diferença:	21.199,06

Tabela 10 – Comparativo do cálculo do IRPJ e da CSLL - 4º Trimestre de 2011.

Fonte: Elaborado pela autora

A tabela 10 exibe os cálculos efetuados no 4º Trimestre de 2011 e os valores encontrados foram R\$33.918,50 para IRPJ e R\$33.918,50 para CSLL. Novamente calculados os valores são de R\$17.554,52 para IRPJ e R\$12.719,44 para CSLL. Variação percentual de -80,10 e -62,50. A variação da CSLL se manteve constante nos quatro trimestres por causa da aplicação direta da alíquota de 9% sobre a base de cálculo presumida. No caso do IRPJ, houve a influência do adicional de 10% do imposto, quando aplicado à base de cálculo presumida, que exceder R\$60.000,00 no trimestre.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A alta carga tributária que incide sobre as empresas de um modo geral acarreta em pagamentos de grandes montantes de tributos sobre as suas receitas ao Fisco. Neste momento, destaca-se a parceria entre empresários e profissionais de contabilidade/auditoria que, envolvidos no processo de Gestão Tributária da empresa, precisarão de opções rápidas e precisas para a redução de seus passivos tributários. Para a obtenção de êxito, é indispensável que sejam feitos diferentes estudos e análises das informações contábeis e fiscais disponíveis na empresa, visando assim encontrar alternativas legais que venham elevar ao máximo seus lucros.

5.1. Contribuições obtidas pelo trabalho de pesquisa

O planejamento tributário é um procedimento muito eficaz que pode derivar em real economia para as empresas, sem a ansiedade com futuras complicações com o Fisco. O exame das rotinas e processos operacionais, além de enxergar a empresa integralmente, valida posturas internas, seus controles e reflete na economia tributária.

Para se obter um adequado Planejamento Tributário é imprescindível que sejam constantemente analisados: a legislação tributária, a probabilidade de compensação/ressarcimento de tributos, o tratamento tributário diferenciado de produtos, mercadorias ou serviços, avaliação do ramo de atuação da empresa, o perfil dos clientes, o melhor enquadramento tributário para a empresa e preocupar-se com o aproveitamento de créditos tributários.

De tal modo o presente trabalho teve como objetivo responder ao questionamento da eficiência da Revisão Tributária ou Fiscal como forma de assegurar que os tributos estão sendo recolhidos corretamente. Conclui-se que todos os procedimentos de Revisão Fiscal e Auditoria contribuíram para uma gestão tributária competente no que tange à interpretação da

legislação e prováveis riscos que a prática incorreta pode oferecer a aplicabilidade das leis, oportunidades e o bom emprego de táticas e planejamentos.

Após as análises e procedimentos aplicados na Revisão Fiscal da empresa estudada, verificou-se que tributos não foram calculados corretamente. Contudo, foram recolhidos ao Fisco e as obrigações acessórias fiscais entregues, conforme determinado na legislação. Aos créditos tributários detectados decorrentes de pagamentos à maior dos impostos apurados após os procedimentos, recomendou-se que a empresa faça a compensação dos mesmos com futuros débitos que sucederão. Sugere-se ainda que as obrigações acessórias sejam retificadas e novamente enviadas.

Confirmou-se por meio deste estudo que é possível sim, através de um planejamento tributário, reduzir o pagamento de impostos, sem transgredir a legislação.

5.2. Sugestão para pesquisas futuras

Em seguida, aconselha-se a ampliação de novos estudos sobre estes aspectos do Planejamento Tributário, com o intuito de este trabalho se torne um auxílio para o julgamento de novas pesquisas sobre o tema, a fim de identificar tendências e proporcionar maiores discussões a respeito desta ramificação da Ciência Contábil.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial.**

Curitiba. 2000. Disponível em:

<<http://www.tributario.adv.br/3/textos.asp?assunto=13&texto=39>>. Acesso em: 12 jun. de 2013.

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

ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. **Auditoria de Impostos e Contribuições.** 2 ed.. São Paulo: Atlas, 2007.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da Pesquisa: Monografia, dissertação, tese.** São Paulo. Editora Atlas 2004.

BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Decreto Lei no 5.844 de 23 de setembro de 1943.** Getúlio Vargas: Dispõe sobre a Cobrança e Fiscalização do Imposto de Renda. Diário Oficial da União no 228 . Secção I. Sexta Feira 01 de outubro de 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5844.htm> .Acesso em 22 ago. 2012.

BRASIL. **Lei 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. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> .Acesso em 13 nov. 2011.

BRASIL. **Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, 1970. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/lcp/lcp07.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L6404consol.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da Republica Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 01 nov. 2011.

BRASIL. **Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em: 15 mai. 2013.

BRASIL. **Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Brasília. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L8981.htm>. Acesso em: 01 jun. 2013.

BRASIL. **Lei do Ajuste Tributário n. 9.065, de 20 de junho de 1995.** Dá nova redação a dispositivos da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9065.htm>. Acesso em: 01 jun. 2013.

BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/ lei924995.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei924995.htm)>. Acesso em: 01 jun. 2013.

BRASIL. **Lei n. 9.316, de 22 de novembro de 1996.** Altera a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Brasília, 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9316.htm>. Acesso em: 01 jun. 2013.

BRASIL. **Lei do Ajuste Tributário n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo

administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em: 15 mai. 2013.

BRASIL. **Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei971598.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. **Decreto Nº 3.000, de 26 de Março de 1999**. Regulamento do Imposto de Renda. RIR – 99. Brasília, 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/default.htm>> Acesso em 15 nov. 2011.

BRASIL. **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, 2001. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em: 15 mai. 2013.

BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – COFINS, para os Programas de Integração Social e da Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e do Imposto de Renda, e dá outras providências. Brasília, 2001. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acesso em: 01 jun. 2013.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. **Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10684.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. Emenda Constitucional No. 42, de 19 de Dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 15 mai. 2013.

BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2004/lei10925.htm>>. Acesso em: 01 jun. 2013.

BRASIL. Medida Provisória n. 213, de 10 de setembro de 2004. Institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior, e dá outras providências. Brasília, 2004. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Mpv/213.htm>. Acesso em: 03 jun. 2013.

BRASIL. Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui regimes especiais de tributação e dá outras providências. Brasília, 2005. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm>. Acesso em: 01 jun. 2013.

BRASIL. 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. Brasília, 2013. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm >. Acesso em: 01 ago. 2013.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. 2 ed.. Curitiba: Juruá, 2012.

CARVALHO, Odirlei; SOUZA, Wallace. **Lucro Real ou Lucro Presumido. O que escolher?** Publicado em 23 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://www.crcpr.org.br/new/content/noticias/anterior.php?id=383>>. Acesso em 22 ago. 2012

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DA BAHIA. **Construção Civil – Empreitada Lucro Presumido X Simples Nacional Tratamento Fiscal**. Disponível em: <<http://www.crcba.org.br/boletim/edicoes/luc.htm>>. Acesso em: 09 jun. 2013.

COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária**. São Paulo: Atlas, 2000.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário: para os cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 4. ed. São Paulo, 2005.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio H.; HIGUCHI, Celso H.. **Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática**. 31. ed. São Paulo: IR, 2006.

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINEZ, Manuel Perez. **O contador diante do planejamento tributário e da lei**

antielisiva. Curitiba, 2002. Disponível em: <
http://www.perez.pro.br/mperez_pages/mperez_artigos/art-001.htm >. Acesso em: 04 abr. 2013.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.
Instrução Normativa SRF nº 598, de 28 de dezembro de 2005. Aprova o Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação, versão 2.0 (PER/DCOMP 2.0), e estabelece as hipóteses de sua utilização. Alterada pela IN SRF nº 618, de 3 de fevereiro de 2006. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2005/in5982005.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2013.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.
Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 07 jun. 2013.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.
Estudos Tributários: Carga Tributária no Brasil – 2010 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>>. Acesso em: 14 nov. 2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.
Lucro Presumido. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucropresumido.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.
Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.244, de 30 de janeiro de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in12342012.htm>>. Acesso em: 22 ago. 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.
Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica PIR – 2013. Disponível em: <
http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_XIII_IRPJLucroPresumido_2013.pdf >. Acesso em: 22 mai. 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; HERNANDEZ PEREZ JUNIOR, José; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com respostas**. 8 ed. São Paulo: Atlas: 2009.

SANTOS, Cleônimo. **Auditoria fiscal e tributária**. 1 ed. São Paulo: IOB, 2010.

SILLOS, Lívio Augusto de. **Planejamento Tributário: Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Atlas, 2005.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS. **Diretrizes para normalização dos trabalhos acadêmicos apresentados na FACE/UFMG/** elaborado por: Maria Célia Carvalho de Resende, Marialice Martins Barroca. Belo Horizonte: FACE/UFMG, 2009.

Disponível em: <

http://www.cepcon.face.ufmg.br/index.php?option=com_phocadownload&view=category&id=3&Itemid=68>. Acesso em: 22 nov. 2011.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2009.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.