



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO

TALES MOTA DE FREITAS

MINIMIZAÇÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO EMPRESARIAL À LUZ DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ESTUDO DE CASO DA EMPRESA TERCEIRIZE SERVIÇOS E ENTREGAS LTDA

FORTALEZA

2015

TALES MOTA DE FREITAS

**MINIMIZAÇÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO EMPRESARIAL À LUZ DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ESTUDO DE CASO DA EMPRESA TERCEIRIZE SERVIÇOS E ENTREGAS LTDA**

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade para a obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Jocildo Figueiredo Correia Neto.

FORTALEZA

2015

TALES MOTA DE FREITAS

**MINIMIZAÇÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO EMPRESARIAL À LUZ DO
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ESTUDO DE CASO DA EMPRESA TERCEIRIZE SERVIÇOS E ENTREGAS LTDA**

Monografia apresentada ao Curso de Administração do Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, da Universidade Federal do Ceará para obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Aprovada em ___/___/___.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Jocildo Figueiredo Correia Neto (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. João da Cunha Silva
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Álvaro Luiz Bandeira de Paula
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dedico este trabalho aos meus pais, Mário e Ilma, que, desde sempre, figuram como fontes de motivação e inspiração na conquista dos meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por ter me concedido a sabedoria e a força de vontade necessárias para que eu pudesse trilhar este caminho vitorioso.

Aos meus familiares pelo apoio e encorajamento nos momentos mais difíceis desta trajetória.

Aos meus amigos, companheiros de trabalho e irmãos de amizade pela confiança depositada no alcance deste objetivo.

À empresa Terceirize Serviços e Entregas Ltda., na figura de Márcia Avelino, pela esplêndida contribuição e enriquecimento do trabalho.

À Universidade Federal do Ceará e a todo seu corpo docente que me proporcionaram o conhecimento e a experiência que, certamente, me acompanharão ao longo desta nova jornada.

Ao Prof. Dr. Jocildo Figueiredo Correia Neto, pelo suporte e dedicação e pela excelente orientação na elaboração deste trabalho.

Aos professores participantes da Banca examinadora Prof. João da Cunha Silva e Prof. Álvaro Luiz Bandeira de Paula pelo tempo e pelas valiosas colaborações e sugestões.

A todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, os meus mais sinceros agradecimentos.

“A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo.”

(Albert Einstein)

RESUMO

O estudo tem como objetivo primordial responder à pergunta: É possível minimizar significativamente o ônus tributário da atividade empresarial através do planejamento tributário? A priori, o trabalho discorre acerca do conceito de planejamento tributário, diferenciando as práticas elusivas, elisivas e evasivas. Adiante, são abordadas considerações práticas acerca da elisão, tomando como objeto as formas de enquadramento tributário, quais sejam: Lucro Real, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido e Sistema Integrado para Pagamento de Impostos e Contribuições (Simples Nacional). Em seguida, são analisadas a carga tributária e a divisão dos tributos em espécies. Posteriormente, adentra-se no contexto da carga tributária brasileira, discorrendo sobre sua evolução e suas implicações decorrentes de seu ônus. Após o referencial teórico, é realizado um estudo de caso detalhado sobre uma empresa prestadora de serviços, mediante dados obtidos junto à Terceirize Serviços e Entregas Ltda. No estudo de caso, é verificada, através de simulações, a opção de enquadramento que minimiza o ônus tributário da atividade empresarial.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Carga Tributária, Ônus Tributário, Atividade Empresarial, Enquadramento Tributário.

ABSTRACT

The study's primary objective answer the question: Is it possible to significantly minimize the tax burden of business activity through tax planning? At first the work talks about the concept of tax planning, differentiating elusive, elisivas and evasive practices. On, practical considerations are addressed about avoidance, taking as object forms of tax framework, namely: Taxable Income, Arbitrated Profit, presumed income and Integrated System for Payment of Taxes and Contributions (Simples Nacional). They are then analyzed the tax burden and the division of taxes in species. Later, it enters in the context of the Brazilian tax burden, discussing evolution and implications of its burden. After the theoretical framework, it conducted a detailed case study on a service company, through data obtained from the Outsource Services and Deliveries Ltda. In the case study, it is verified, through simulations, the framing option that minimizes the tax burden of business activity.

Keywords: Tax Planning, Tax Burden, Tax Liens, Business Activity, Tax Framework.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Impostos cobrados por Ente Federativo	32
Figura 2 - Nomenclatura técnica dos impostos	32

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução da Carga Tributária Brasileira: 1947 - 1985	37
Gráfico 2 - Evolução da Carga Tributária Brasileira: 1986 – 2013	38
Gráfico 3 - Carga Tributária (%) do PIB dos países da América Latina.....	40
Gráfico 4 - Carga Tributária (%) do PIB - BRICS	41
Gráfico 5 – Carga tributária por base de incidência – Brasil e Países da OCDE (2012).....	42
Gráfico 6 - Participação monetária dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento	49
Gráfico 7 - Participação monetária dos tributos incidentes sobre o Faturamento/Lucro Presumido	52
Gráfico 8 - Ônus tributário por empresa constituída no Simples Nacional.....	57

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Carga Tributária por Ente Federativo.....	39
Tabela 2 - Receita Tributária por Ente Federativo nos anos 2012 e 2013.....	40
Tabela 3 - Atividades e seus respectivos percentuais para apuração do Lucro Presumido.....	50
Tabela 4 - Alíquotas e partilha do Simples Nacional: Prestação de serviços (Anexo III)	53
Tabela 5 – Incidência de impostos por Unidade no Simples Nacional.....	57
Tabela 6 – Comparativo do ônus tributário por enquadramento.....	58

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BRICS	Brasil, Rússia, Índia, China, África do Sul
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária Bruta
CTL	Carga Tributária Líquida
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EC	Emenda Complementar
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ETCO	Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
FGV	Faculdade Getúlio Vargas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LR	Lucro Real
ME	Microempresa
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto

PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ATIVIDADE EMPRESARIAL.....	17
2.1	Conceito de planejamento tributário	17
2.2	Diferenciação das práticas elisivas, elusivas e evasivas	19
2.3	Formas de enquadramento tributável	21
2.3.1	<i>Lucro real.....</i>	<i>22</i>
2.3.2	<i>Lucro presumido.....</i>	<i>23</i>
2.3.3	<i>Lucro arbitrado</i>	<i>24</i>
2.3.4	<i>Simples nacional.....</i>	<i>25</i>
3	CARGA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO EMPRESARIAL.....	28
3.1	Conceito de carga tributária	28
3.2	Divisão de tributos em espécies	29
3.2.1	<i>Imposto.....</i>	<i>31</i>
3.2.2	<i>Taxa</i>	<i>33</i>
3.2.3	<i>Contribuição de Melhoria</i>	<i>34</i>
3.2.4	<i>Contribuições Sociais</i>	<i>35</i>
3.2.5	<i>Empréstimo Compulsório.....</i>	<i>36</i>
3.3	A evolução da carga tributária brasileira	37
3.4	Ônus da carga tributária brasileira	39
4	METODOLOGIA.....	44
5	ESTUDO DE CASO	45
5.1	Dados Gerais da Empresa.....	45
5.2	Particularidade do Caso.....	46
5.3	Enquadramento Tributário	47
5.3.1	<i>Lucro Presumido.....</i>	<i>47</i>
5.3.2	<i>Simples Nacional</i>	<i>52</i>
5.4	Comparativo do ônus tributário.....	58
6	CONCLUSÃO.....	59

REFERÊNCIAS	62
ANEXO A - TRIBUTOS BRASILEIROS	65
ANEXO B - COMPARATIVO DE TRIBUTOS COMUNS: SIMPLES NACIONAL X LUCRO PRESUMIDO	69
ANEXO C - COMPARATIVO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO POR ENQUADRAMENTO ANALISADO.....	70

1 INTRODUÇÃO

É de conhecimento de muitos que o Brasil possui um nível elevado de tributação sobre pessoas físicas e jurídicas. No âmbito empresarial, a elevada carga tributária chega a comprometer os negócios, especialmente, aqueles que não possuem uma conduta voltada para o planejamento tributário.

Empresas convivem com a situação de elevadas dívidas fiscais, muitas vezes, porque não conseguem minimizar os seus encargos tributários de maneira legal, através da elisão fiscal. O planejamento tributário consiste exatamente na elaboração de um sistema que permita ao seu usuário, na forma legal, reduzir o pagamento de tributos e estruturar o seu negócio em condição menos onerosa, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento.

O que muitas empresas desconhecem é como executar o planejamento tributário de maneira mais eficiente. A escolha do enquadramento tributário é fundamental para o sucesso do planejamento tributário. Analisar os fatores que impactam diretamente o pagamento de tributos é importante na tomada de decisão pelo enquadramento tributário ótimo da empresa.

Quanto ao objetivo geral do estudo, pretende-se verificar se a utilização do planejamento tributário pela empresa, objeto do estudo de caso, impacta significativamente na redução do pagamento de tributos. Como objetivos específicos, listam-se: I) analisar o planejamento tributário na atividade empresarial, demonstrando as formas de enquadramento tributário; II) realizar simulações de enquadramentos tributários e verificar suas consequências. A minimização do ônus incidente é o resultado que se almeja chegar, após realizar as simulações.

Ante o exposto, disserta-se sobre cada seção do estudo, a saber: planejamento tributário na atividade empresarial; carga tributária no contexto empresarial; metodologia; estudo de caso; e conclusão.

De início, define-se o conceito de planejamento tributário, elucidando as diferenças entre as práticas evasivas, elusivas e elisivas. As práticas são abordadas no âmbito legal, destacando-se sua finalidade no contexto empresarial.

Em seguida, realiza-se um estudo acerca das formas de enquadramento tributário respaldadas na lei: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. O estudo tem caráter descritivo-comparativo, salientando os cálculos de apuração para cada regime.

Adiante, analisa-se a carga tributária na atividade empresarial, conceituando-se carga tributária e divisão dos tributos em espécies. O estudo se aprofunda no contexto das empresas, discorrendo sobre principais impostos e encargos incididos sobre estas. Posteriormente, adentra-se no contexto da carga tributária brasileira, discorrendo sobre sua evolução e suas implicações decorrentes de seu ônus.

Isto posto, adentra-se aos aspectos metodológicos aplicados ao estudo, explicando como a pesquisa fora realizada, abordando os métodos e técnicas a serem empregadas no desenvolver do estudo.

Logo após, analisa-se o estudo de caso de uma empresa prestadora de serviços, mediante informações obtidas junto à Empresa Terceirize Serviços e Entregas Ltda. Analisam-se as particularidades da empresa em estudo, dentre as quais destacam-se: dados gerais sobre a empresa e as formas de enquadramento tributário possíveis.

Nessas condições, conforme as informações obtidas, calcula-se e compara-se o ônus tributário incidente em dois dos tipos de enquadramento que a empresa pode optar, quais sejam: Simples Nacional e Lucro Presumido.

Finalmente, apresenta-se a conclusão dos resultados auferidos com o desenvolvimento do estudo acerca do planejamento tributário no ambiente empresarial, solucionando a pergunta motivadora do presente trabalho.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA ATIVIDADE EMPRESARIAL

Nesta seção, é abordado o conceito de planejamento tributário, diferenciando as práticas elusivas, evasivas e elisivas de acordo com a legislação tributária e, em seguida, são realizadas considerações acerca dos enquadramentos tributários.

2.1 Conceito de planejamento tributário

A relevância do pagamento de impostos no contexto empresarial tem se justificado por ações de economia fiscal focadas em práticas que resultam em consequências tributárias menos onerosas. A empresa preocupa-se não somente com o ônus incidente, mas, com as alternativas legais que visam reduzir este ônus. A consciência empresarial que gera essa premissa é a base para a compreensão do planejamento tributário.

As empresas podem organizar seus negócios mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de excluírem, reduzirem ou adiarem os encargos tributários. A aplicação dessas estruturas corresponde à natureza do planejamento tributário. Em face do exposto, Borges conceitua o planejamento tributário como:

(...) uma atividade técnica – realizada no universo da gestão empresarial da tributação – que visa projetar as atividades econômicas da empresa, para conhecer as suas válidas e legítimas alternativas estruturais e formais, assim como suas respectivas obrigações e encargos fiscais, para daí, então, mediante meios e instrumentos adequados, avaliá-las com vistas à adoção daquela (alternativa) que possibilita a anulação, maior redução ou o mais extenso adiamento do ônus tributário pertinente, e, por outro lado, que se integra harmonicamente à planificação global dos negócios. (BORGES, 2004, p.69)

Latorraca (2000) corrobora ao afirmar que planejamento tributário corresponde à projeção dos atos e fatos administrativos, desenvolvida de forma preventiva, que têm como finalidade informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.

Ainda acerca da definição de planejamento tributário, Fabretti (2005, p.32) afirma que “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 denomina-se Planejamento Tributário.”

Destaca-se o papel do planejamento tributário como uma ferramenta utilizada para a elisão fiscal. As alternativas adotadas devem possuir caráter legal, não se confundindo com práticas ilícitas como evasão fiscal.

Qualquer setor ou atividade de uma empresa pode-se utilizar do planejamento tributário com vistas à eficiência econômico-financeira. De acordo com Amaral (2001), o planejamento de tributos pode ser operado em três esferas:

- I) no âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que promovam a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminuam o montante devido ou que adiem seu vencimento. Por exemplo, para possibilitar o adiamento do tributo na prestação de serviços, o contrato deve estabelecer o momento da realização da receita;
- II) no âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, pela utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário. Exemplo: para possibilitar o enquadramento de um produto numa alíquota menor de IPI, deve a empresa adequá-lo tecnicamente e requerer a nova classificação junto à Receita Federal;
- III) no âmbito do Poder Judiciário, pela adoção de medidas judiciais, com o fim de suspensão do pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquotas e contestação quanto à legalidade da cobrança. Por exemplo, como a ânsia do Poder Público em arrecadar é enorme e urgente, nem sempre o legislador toma as cautelas devidas, instituindo a quantidade de normas tributárias, ocorrendo, muitas vezes, contradição entre elas. No Direito Tributário, vige o princípio da dúvida em favor do contribuinte, assim, compete a ele descobrir essas contradições.

Do ponto de vista empresarial, quanto ao nível do planejamento tributário, Borges (2004) define as seguintes abordagens:

- a) operacional (Planejamento Tributário Operacional): refere-se aos procedimentos formais prescritos pelas normas ou pelo costume, ou seja, na forma específica de contabilizar determinadas operações e transações, sem alterar suas características básicas; e,
- b) estratégico (Planejamento Tributário Estratégico): alude-se à mudança de algumas características estratégicas da empresa, tais como: estrutura de capital, localização, tipos de empréstimos, contratação de mão-de-obra.

Ainda segundo Borges (2004, p.75), há três tipos de planejamento tributário quanto aos objetivos:

- I) planejamento que tem por objetivo a anulação do ônus fiscal: Neste objetivo, pretende-se articular o negócio, mediante o emprego de estrutura e formas jurídicas que sejam capazes de evitar a concretização de incidências tributárias;
- II) planejamento que tem por objetivo a redução do ônus fiscal: Neste objetivo, pretende-se organizar o negócio, mediante a utilização de estrutura e formas jurídicas que venham possibilitar a concretização de incidências tributárias, cujas consequências resultem num ônus fiscal menor;
- III) planejamento que tem por objetivo o adiamento do ônus fiscal: Neste objetivo, pretende-se arquitetar o negócio, mediante a adoção de estrutura e formas jurídicas que venham a possibilitar uma das seguintes situações: a) Deslocamento da ocorrência do fator gerador; e b) Procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto.

Quanto à importância do planejamento tributário na atividade empresarial, Miranda e Lemos (2004) destacam que:

Não por outra razão é que percebemos a prática do planejamento tributário no Brasil como alternativa necessária e essencial à otimização dos resultados dos empreendimentos comerciais ou, em não raros casos, como condição *sine qua non* de sobrevivência das organizações. (MIRANDA; LEMOS, 2004, p. 577)

O planejamento tributário é fundamental às empresas que buscam minimizar seu ônus tributário com adoção de práticas lícitas. A licitude dos atos é indispensável e sua inobservância pode acarretar severos gravames à empresa. A fim de aprofundar a temática, a seguir são abordadas as práticas elisivas, elusivas e evasivas.

2.2 Diferenciação das práticas elisivas, elusivas e evasivas

Realizadas as explicações acerca do conceito de planejamento tributário, adentra-se na questão dos atos elisivos, elusivos e evasivos. Para melhor compreensão dos termos, faz-se necessário a apresentação dos conceitos e singularidades de cada prática.

A priori, é realizada a definição geral das práticas, conforme os ensinamentos de Carvalho (2008):

- a) evasão: conduta praticada pelo indivíduo tendente a fugir preventivamente (lícita) ou escapar furtivamente (ilícita) da tributação, sendo a primeira antes da ocorrência do fato jurídico tributário e a segunda após a ocorrência deste;
- b) elisão: conduta praticada pelo indivíduo, mediante atos ou negócios jurídicos válidos e permitidos pela ordem jurídica, no intuito, exclusivo ou não, da economia fiscal, ao que chamamos de planejamento tributário; e
- c) elusão: conduta praticada pelo indivíduo, mediante a realização de atos ou negócios jurídicos permitidos pela ordem jurídica, mas desprovidos de causa, com intuito exclusivo de economia fiscal, por intermédio de violação indireta da lei.

Consoante a explicação geral, especifica-se cada prática à luz dos estudiosos a seguir. Acerca da elisão fiscal, Cassone (1997) afirma que elidir consiste em evitar, reduzir o montante ou retardar o ônus tributário através de atos ou omissões do sujeito passivo, desde que aconteçam de forma lícita e anteriores à ocorrência do fato gerador.

A elisão versa sobre a legitimidade de práticas que contribuem visando à economia fiscal. Segundo Sarandy (2004), a elisão pode ser induzida ou pode ser caracterizada por fatos não contemplados pela legislação. A elisão induzida ocorre quando a própria lei estimula seu uso pelo contribuinte. Por outro lado, a elisão, caracterizada por fatos não contemplados pela legislação, ocorre quando o legislador não envolve todos os eventos previsíveis, podendo ocasionar interpretações jurídicas e éticas em sua avaliação.

Integrando os conceitos de elisão fiscal e planejamento tributário, Greco (2008, p.81) denota sua similaridade ao afirmar que “planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos. ”

Prosseguindo a explicação das diferentes práticas, aborda-se o conceito de evasão fiscal. Segundo Cassone (1997), evadir significa evitar, reduzir o pagamento do tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

Nota-se que as definições de elisão e evasão se diferem quanto à ocorrência do fato gerador. No contexto tributário, o fato gerador é a ocorrência que traz à tona a exigência do respectivo ônus para o contribuinte. Conforme o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
 I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
 II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

A evasão fiscal, ao contrário da elisão fiscal, utiliza-se de meios ilícitos, considerados crimes contra a ordem tributária, tais como: fraude, sonegação e simulação. O

intuito da evasão é ocultar ou reduzir o montante de valores destinados ao fisco na forma de tributos.

De acordo com Torres (2003, p.178), por evasão fiscal deve-se entender o fenômeno decorrente de um comportamento voluntarioso e doloso, omissivo ou comissivo, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial.

Verifica-se, ainda, a estreita relação que há entre o planejamento tributário e a evasão fiscal na qual Fabretti (2005) afirma que o mau planejamento tributário, redundando em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e são classificadas como crime de sonegação fiscal.

Finaliza-se as particularidades das práticas abordando-se os atos elusivos. A elusão fiscal é um termo recente na doutrina tributária brasileira. Segundo Torres (2003), a elusão fiscal é uma figura intermediária entre a evasão e elisão fiscal. Há ocorrência desta figura nos casos em que o contribuinte tenha praticado atos que, apesar de lícitos, são desprovidos de causas negociais tendo sido realizados com fraude à lei ou abuso de direito, nos termos do art. 166 IV e 187 do Código Civil.

Ainda segundo a elusão fiscal, Alexandre (2012) afirma ser uma prática que aparentemente não se trata de uma forma ilícita de isenção de tributo, mas que se vale de meios artificiosos e atípicos para não o pagar. Ocorre quando o contribuinte simula determinado negócio jurídico, com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador. Assim sendo, é considerado pela doutrina como o abuso das formas, pois o sujeito adota uma conduta atípica, mas artificiosa.

As práticas elisivas, elusivas e evasivas permeiam o contexto tributário das empresas. Esclarecidas suas singularidades, adentra-se nas opções de enquadramento tributável no tocante da atividade empresarial.

2.3 Formas de enquadramento tributável

A escolha adequada por um dos regimes tributários previstos em lei pode provocar consequências ao contribuinte, como, por exemplo, a redução do ônus tributário da atividade empresarial realizada durante o ano-calendário. Por este motivo, é indispensável que a empresa avalie todas as sistemáticas de recolhimento de tributos, de modo que seja aplicada aquela cujas

singularidades se intercalem ao perfil da empresa, garantindo ao contribuinte a opção que lhe será mais eficiente, ou seja, que lhe ensejará menos custos.

A seguir, são abordados os regimes tributários nos quais as empresas podem se enquadrar, quais sejam: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (Simples Nacional).

2.3.1 Lucro real

O Lucro Real (LR) pode ser entendido como o resultado (Lucro ou Prejuízo) do período de apuração (antes de computar a despesa com a constituição da provisão para o imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou aprovadas pela legislação fiscal. (NEVES; VICECONTI, 2013, p. 23).

Ainda segundo os autores supracitados, o lucro real é apurado através da escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), do Livro Diário e Razão, e livros fiscais referentes às normas relativas ao IPI, ICMS e/ou ISS.

Higuchi (2015) ressalta que as empresas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no último dia do ano-calendário (31 de dezembro) ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9430/96.

Quanto à opção pelo regime, deve-se observar o que trata os incisos do art. 14 da Lei nº 9.718/98 quanto à obrigatoriedade de tributação pelo lucro real:

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\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

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

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

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

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

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Segundo Matias (2007, p.227) “o lucro real é calculado com base no lucro realmente obtido por meio da apuração contábil”. Diante do exposto, destaca-se a importância da realização da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), para apuração do Lucro Líquido e, conseqüentemente, para os cálculos da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

Verifica-se que, diferentemente dos demais regimes tributários, o lucro real é o único cujo a base de cálculo do IRPJ e CSLL incide diretamente no lucro líquido e, não, no faturamento (receita bruta). Complementa o especialista Antônio Lopes de Sá (1994, p. 30), afirmando que lucro real é “lucro verdadeiro. Lucro que serve de base para ser tributado.”

2.3.2 Lucro presumido

Conforme fonte extraída do site da Receita Federal, o lucro presumido é definido como “uma forma de tributação 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”. Matias (2007) complementa ao afirmar que lucro presumido é obtido através de um percentual da receita bruta que o fisco presume ser o lucro da empresa.

O Lucro Presumido é uma modalidade que, como o nome sugere, permite ao contribuinte presumir seu lucro, através de uma base de cálculo de acordo com a categoria do negócio. Nesta opção é realizada uma apuração simplificada do lucro e, conseqüentemente, do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Consoante o art. 15 da Lei nº 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Ressalva-se que o percentual da base de cálculo do IRPJ pode variar de 1,6% a 32% de acordo com as atividades das quais trata o artigo. Ainda de acordo com a Lei nº 9.249/95, o art. 20 define a base de cálculo do CSLL correspondente a 12% da receita bruta, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32%.

A alíquota do IRPJ tributadas pelo lucro real, lucro presumido ou arbitrado, é de 15% que será aplicada à base de cálculo. Incide-se o adicional do imposto de renda à alíquota de 10% nos casos em que o valor obtido na base de cálculo exceder o montante de R\$ 20.000,00. Destarte, a alíquota de 10% incidirá na diferença entre a base de cálculo e o valor de R\$ 20.000,00. A alíquota do CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88 é de 9%. (HIGUCHI, 2015, p. 74).

Martins (2005) atenta que, além dos encargos relativos ao IRPJ e CSLL, as empresas que optam pelo lucro presumido são tributadas pelo Programas de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e os demais tributos estaduais e/ou municipais acarretados pela atividade econômica da empresa.

Quanto à opção pelo lucro presumido, Higuchi (2015) afirma que só poderá ser feita pela empresa que não se enquadrar em nenhum dos incisos do art. 14 da Lei nº 9.718/98 – explicitadas no tópico anterior.

A partir de 1º de janeiro de 2014, o limite para opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido foi aumentado de R\$ 48.000.000,00 para R\$ 78.000.000,00, por meio da edição da Lei nº 12.814/2013. Isso significa que a empresa que auferiu a receita bruta total anual de R\$ 78.000.000,00 ou mensal de R\$ 6.500.000,00, salvo os casos previstos no art. 14 da Lei nº 9.718/98, poderá optar pelo lucro presumido. (NEVES; VICECONTI, 2013, p. 813)

2.3.3 Lucro arbitrado

O lucro arbitrado é uma forma de tributação que, em princípio, deverá ser aplicada pela autoridade fiscal, nas hipóteses de descumprimento das disposições legais referentes ao Lucro Presumido e ao Lucro Real. (NEVES; VICECONTI, 2013, p. 44)

Essa opção acontece, especialmente, nos casos em que a pessoa jurídica não cumpre regularmente as obrigações acessórias de escriturar os livros fiscais. Segundo Higuchi (2015), à empresa, não basta a manutenção da escrituração na forma das leis comerciais e fiscais se a pessoa jurídica não mantiver a documentação que embasou a escrituração.

O art. 47 da Lei nº 8.981/95 enumera as hipóteses em que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:
I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração

na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;

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

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

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

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998);

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

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Destarte, ressalva-se a condição de auto arbitramento – arbitramento realizado pela própria pessoa jurídica – quando ocorre o extravio de documentos nos casos fortuitos ou de força maior, conforme exposto na Lei Civil, quando devidamente comprovados e quando for conhecida a receita bruta. (NEVES; VICECONTI, 2013, p. 45)

Higuchi (2015, p.114) traz à tona o art. 538 do RIR/99, no qual dispõe que “o arbitramento do lucro não exclui a aplicadas penalidades cabíveis. Isso significa que o arbitramento de lucro é uma forma de regime de tributação, não constituindo em penalidade.”

2.3.4 Simples nacional

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, é um regime de tributação legal destinado às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, segundo art. 3 da Lei Complementar nº 123/2006, são definidas respectivamente:

No caso de microempresa, aufera em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos sessenta mil reais); e no caso de empresa de pequeno porte, aufera em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

A solicitação de opção pelo Simples Nacional somente pode ser realizada no mês de janeiro, até o seu último dia útil. Uma vez deferida, produz efeitos a partir do primeiro dia do ano calendário da opção.

O Simples Nacional unifica a arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas ME e EPP. A alíquota é progressiva de acordo com a receita bruta da empresa. O recolhimento mensal é realizado mediante documento único de arrecadação dos seguintes impostos e contribuições:

- I) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);
- II) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- III) Programa de Integração Social (PIS);
- IV) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- V) Contribuição para a Seguridade Social (CPP);
- VI) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- VII) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Além de unificar impostos e contribuições, o optante pelo Simples Nacional é dispensado do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social do chamado Sistema S (SESC, SESI, SENAC e SEBRAE) e demais entidades de serviço social autônomo. (NEVES; VICECONTI, 2013, p. 45)

Dentre todos os regimes de tributação, o Simples Nacional é o de menor complexidade, tendo em vista que as alíquotas dos impostos e contribuições são aplicadas à receita bruta. Aliada a esta regra, criou-se a divisão de empresas por anexos, especificando-as por ramo de atividade, conforme abaixo:

- a) anexo I – Comércio;
- b) anexo II - Indústria;
- c) anexo III – Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5º-C e 5º-D do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006;
- d) anexo IV – Receitas decorrentes da Prestação de Serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006;

- e) anexo V - Receitas decorrentes da Prestação de Serviços relacionados no §§ 5º-D do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006;
- f) anexo VI – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no §§ 5º-I do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006 (Incluída pela LC 147/2014).

Ademais, cabe ressaltar que o Simples Nacional é de enquadramento opcional. Parafraseando Higuchi (2015, p. 84), o administrador da empresa terá que escolher o regime tributário menos oneroso em termos de tributos e de burocracia. Nem sempre o Simples Nacional é a opção mais vantajosa do que o lucro presumido ou o lucro real. Deve-se levar em conta a tributação específica do ramo de atividade ou do produto/serviço oferecido.

3 CARGA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO EMPRESARIAL

Nesta seção são abordados, a priori, o conceito da carga tributária e a divisão de tributos em espécies, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios. Logo após, é evidenciada a evolução da carga tributária brasileira, seguida pela explanação a respeito do ônus da carga tributária, destacando sua composição e seu impacto na atividade empresarial.

3.1 Conceito de carga tributária

O Sistema Tributário Brasileiro é regido pelo disposto na Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. Foi denominado Código Tributário Nacional (CTN) pelo art. 7 do ato complementar nº 36, de 13 de março de 1967. (CTN, art.1 e 2)

Segundo Domingues (2000), a carga tributária pode ser entendida como o montante de tributos efetivamente ingressados aos cofres públicos, como uma porcentagem do Produto Interno Bruto (PIB) – que é o valor de mercados de todos os bens e serviços produzidos na economia durante um ano.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) complementa a definição afirmando que a carga tributária é “o resultado do total da arrecadação nas três camadas do governo (municipal, estadual e federal) dividido pelo PIB. ”

Tais definições fazem referência à carga tributária bruta, ou seja, o montante arrecadado de impostos sobre o PIB, desconsiderando-se o conjunto das transferências públicas devolvidas à sociedade.

Segundo fonte extraída do site do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), “a partir da Carga Tributária Bruta (CTB), quando descontado o conjunto das transferências públicas e subsídios imediatamente devolvido à sociedade, chega-se à Carga Tributária Líquida (CTL)”. A carga tributária líquida, portanto, reflete o impacto líquido da política fiscal sobre a renda disponível do setor privado.

Considerando que o foco do presente trabalho é dispor sobre a composição dos tributos incidente nas empresas e, assim, propor medidas para a redução do ônus, considerar-

se-á a carga tributária bruta para fins de análise. Não se fará juízo de valor acerca do melhor indicador comparativo entre a carga tributária bruta e líquida.

3.2 Divisão de tributos em espécies

O Código Tributário Nacional (CTN) Lei nº 5.172/66, art. 3 define tributo da seguinte forma: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. ”

De acordo com o art. 4 do CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador. Nas palavras de Fabretti (2006, p. 110), “fato gerador é o que faz nascer a obrigação de pagar o tributo”. O tributo pode ter como fato gerador uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, também chamado de tributo vinculado. Ou, então, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, conhecido como tributo não vinculados. (ATALIBA apud MACHADO, 2004, p. 280).

Tributo é um conceito genérico que engloba espécies tributárias. Seguindo este entendimento, segue a redação do art. 5º do Código Tributário Nacional, segundo o qual “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. ”

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) prevê as seguintes figuras tributárias, em seu art. 145:

Art. 145. “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I – impostos;
II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

A referida Constituição apregoa em seu art. 149º que é de competência exclusiva da União instituir três tipos de contribuições, quais sejam: a) sociais; b) de intervenção do domínio econômico; c) de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Segundo Fabretti (2006), a doutrina vem procurado demonstrar que tais contribuições se elencariam como uma quarta espécie do gênero tributo, tendo em vista que são prestações pecuniárias compulsórias e, portanto, tributo, como definido no art. 3º do CTN.

O jurista Hugo de Brito Machado autentica o entendimento em suas palavras:

Na verdade, as contribuições sociais constituem uma espécie do gênero tributo. A rigor, portanto, teríamos de dividi-las em subespécies. Preferimos, porém, fazer referência a elas como gênero e dividi-las em subespécies, a saber: (a) contribuição de intervenção do domínio econômico, (b) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e (c) contribuições da seguridade social.” (MACHADO apud FABRETTI, 2006, p.114)

Por fim, cabe incluir o empréstimo compulsório como mais uma espécie tributária, baseada no que versa o art. 148 da Constituição Federal:

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

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

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

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

Adotando a sistemática da teoria pentapartida, de acordo com Ricardo Alexandre (2012), onde considera-se espécies tributárias os seguintes: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios; o Supremo Tribunal Federal (STF) consolida seu entendimento em *ipsis literis*:

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.’ (Geraldo Ataliba, ‘Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário’, in ‘Diritto e pratica tributaria’, volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).” (ADI 447, Rel. Min. Octavio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-1991, Plenário, DJ de 5-3-1993.)

Diante do exposto, a seguir, são conceituadas as particularidades de cada espécie tributária, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

3.2.1 Imposto

O conceito legal de imposto está presente no art. 16 do CTN que dispõe: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

De acordo com Amaro (2008), os impostos, além de atenderem aos requisitos genéricos integrantes do conceito de tributo, apresentam as seguintes características:

- a) são instituídos através da previsão legal de fatos típicos que, uma vez ocorridos, dão nascimento a obrigação tributária;
- b) não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao contribuinte;
- c) não se afetam a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse coletivo.

Dessa forma, entende-se que o imposto, uma vez que é instituído por lei, é devido independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao sujeito passivo. Portanto, o imposto não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao contribuinte.

Fabretti (2006) explica que o imposto é de competência exclusiva da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (DF), atribuída pela Constituição Federal, dispostos nos art. 153 a 155. Destarte, convém discriminar os impostos de acordo com o ente federativo na seguinte ilustração:

Figura 1 - Impostos cobrados por Ente Federativo

IMPOSTOS FEDERAIS		
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO		
Art. 153, CF		Art. 154, CF
1. Imposto sobre Importação (Inciso I) 2. Imposto sobre Exportação (Inciso II) 3. Imposto sobre Renda (Inciso III) 4. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Inciso IV) 5. Imposto sobre Operações Financeiras – IOF (Inciso V) 6. Imposto Territorial Rural – ITR (Inciso VI) 7. Imposto sobre Grandes Fortunas (Inciso VII)		1. Imposto Residual (Inciso I) 2. Imposto Extraordinário de Guerra – IEG (Inciso II)
IMPOSTOS ESTADUAIS (Art. 155, CF)		
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL		
1. ITCMD (Inciso I)	2. ICMS (Inciso II)	3. IPVA (Inciso III)
IMPOSTOS MUNICIPAIS (Art. 156, CF)		
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS E DO DISTRITO FEDERAL		
1. IPTU (Inciso I)	2. ITBI (Inciso II)	3. ISS (Inciso III)

Fonte: Sabbag (2012)

Os nomes técnicos dos impostos, de acordo com as siglas mencionadas na ilustração acima, estão elencados na ilustração abaixo:

Figura 2 - Nomenclatura técnica dos impostos

1. II – Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;
2. IE – Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
3. IR – Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;
4. IPI – Imposto sobre produtos industrializados;
5. IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
6. ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural;
7. IEG – Imposto extraordinário de guerra;
8. ITCMD – Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos;
9. ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
10. IPVA – Imposto sobre propriedade de veículos automotores;
11. IPTU – Imposto sobre propriedade territorial urbana;
12. ITBI – Imposto sobre transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
13. ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza;
14. ISGF – Imposto sobre grandes fortunas.

Fonte: Sabbag (2012)

3.2.2 Taxa

De forma didática, Amaro (2008) explica que taxa é uma espécie de tributo cobrada pelo Estado a título de remuneração pela produção e oferecimento de serviço público específico prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Entende-se como serviço público a prestação de serviços por parte do Estado, com o intuito de beneficiar a coletividade e, eventualmente, atender aos interesses individuais. (CTN, art.77)

Ao contrário dos impostos, as taxas possuem na sua suposição normativa a descrição de um fato gerador que tenha a participação direta e específica de uma atividade estatal dirigida ao sujeito passivo, portanto, configurando-se como um tributo vinculado. (MARTINS, 2005, p.109).

Fabretti (2006) complementa a definição ao afirmar que a taxa também pode ser decorrente do exercício regular do poder de polícia. O poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público. Esse interesse público remete aos mais diversos setores da sociedade, tais como segurança, saúde, higiene, ordem, moral, disciplina da produção e do mercado, entre outros. (CTN, art. 78)

Verifica-se, portanto, que a taxa é cobrada em duas hipóteses: a) pela utilização do serviço público; ou b) pelo poder de polícia. A título de exemplo, podemos citar as seguintes taxas:

- I) Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - Lei 7.940/1989;
- II) Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da MP 2.158-35/2001;
- III) Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária Lei 9.782/1999, art. 23;
- IV) Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - art. 48 a 59 da Lei 12.249/2010;
- V) Taxa de Licenciamento Anual de Veículo - art. 130 da Lei 9.503/1997.

Por fim, ressalva-se que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos ao imposto, tampouco ser calculada em função do capital das empresas. (CTN, parágrafo único do art. 77)

3.2.3 *Contribuição de Melhoria*

A contribuição de melhoria é espécie tributária que difere das demais modalidades no intuito de que a sua hipótese de incidência consista em uma atuação positiva do Estado, ou seja, a execução de uma obra pública, e que essa traga uma valorização imobiliária aos imóveis para o contribuinte.

O CTN discorre sobre a contribuição de melhoria nos arts. 81 e 82. Transcreve-se o art. 81 conforme atuação da espécie do gênero tributo:

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

Segundo Martins (2005), a contribuição de melhoria é um tributo que objetiva proporcionar ao Estado a condição de recuperar o custo das despesas públicas com obras que aumentem o valor dos imóveis por elas beneficiadas.

Ressalta-se que não basta apenas a realização da obra pública. O ente federativo deve promover uma melhoria, uma valorização econômica aos imóveis adjacentes. Deve haver uma relação de causa e efeito, ou seja, a execução de obra pública e a consequente valorização imobiliária, para que seja instituída e cobrada a contribuição de melhoria.

Ainda segundo o CTN, é necessário observar uma série de requisitos mínimos presentes no seu art. 82:

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

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
 - b) orçamento do custo da obra;
 - c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
 - d) delimitação da zona beneficiada;
 - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Fabretti (2006) argumenta que em face das exigências do art. 82 e pela possibilidade de impugnação pelos interessados (inciso II) de qualquer dos elementos previamente publicados

(inciso I), a contribuição de melhoria, na prática, raramente é cobrada, por não atender todos os requisitos presentes no artigo.

3.2.4 Contribuições Sociais

Com base no que dispõe o art. 149 da Lei Maior, Hugo de Brito Machado (2004) explana a contribuição social como espécie de tributo com finalidades constitucionalmente definidas, dividida em três subespécies: intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

De acordo com Fabretti (2006), contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) são utilizadas como instrumentos de política econômica para combater determinadas situações que demandem a intervenção da União na economia do país.

Ressalta-se que esse tipo de contribuição atinge determinados setores de atividade econômica, e visam intervir na economia para assegurar a livre concorrência, preservação do meio ambiente, e a defesa do consumidor. (Ex: CIDE sobre preço dos combustíveis).

Amaro (2008) discorre sobre as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas, explicando que estas são destinadas ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público.

Neste tipo de contribuição, a União, disciplinada por lei, confere às entidades suporte financeiro, através da capacidade de arrecadar contribuições legalmente instituídas. (Ex: OAB, CRC, CREA, CRM).

Conforme Tavares (2006), as contribuições a seguridade social são aquelas voltadas a custear a seguridade social em suas funções, quais sejam: atender a saúde, previdência e assistência social.

As contribuições para a seguridade sociais estão previstas no art. 195 da Lei Magna, com a seguinte redação:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

A título de exemplo, citam-se: o recolhimento de INSS como contribuição incidente na folha de pagamento da empresa (Contribuição Patronal Previdenciária – CPP) ou no salário do empregado (Contribuição Previdenciária); a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e o PIS (Programa de Integração Social) incidentes sobre a receita ou o faturamento; e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) que recai sobre o lucro.

3.2.5 *Empréstimo Compulsório*

O empréstimo compulsório é uma espécie de tributo vinculado e de competência privativa da União, onde toda a receita obtida deverá ser aplicada à despesa que lhe serviu de fundamento de validade de sua instituição. (HARADA, 2004, p. 332)

Essa espécie tributária age com característica de restituição, devendo obedecer aos princípios e normas que regem a tributação brasileira. Possui conceito de compulsoriedade e obrigatoriedade previstos pela lei.

De acordo com Amaro (2008), o empréstimo compulsório ou empréstimo forçado é um ingresso de recursos, de forma temporária, nos cofres do Estado, tendo em vista que a arrecadação origina a obrigação para o Estado de restituir a importância que foi emprestada.

A Constituição prevê a instituição de empréstimos compulsórios pela União em duas situações, previstas em seu art. 148:

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

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

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

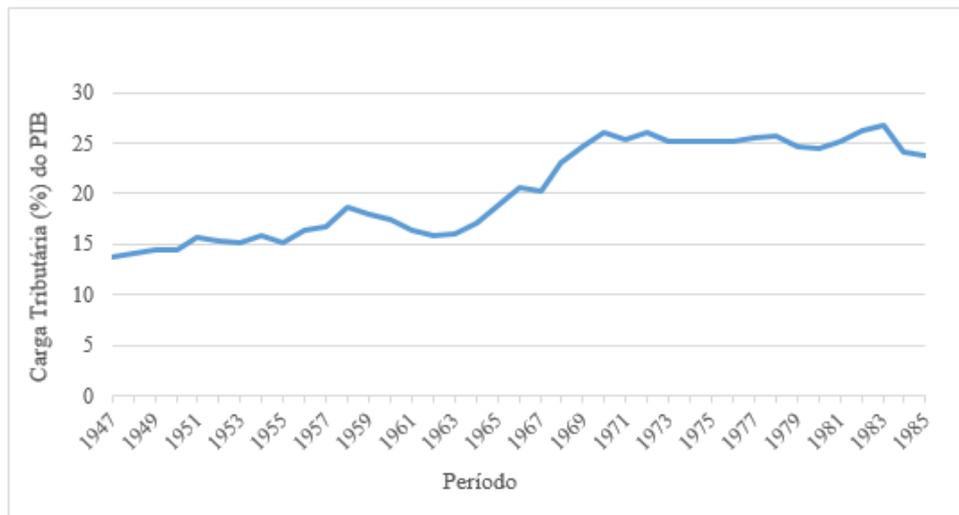
O especialista em direito tributário Baleeiro (2006) reforça que no empréstimo compulsório, não existe acordo de vontades nem contrato de qualquer natureza. O Estado, de forma unilateral, compele alguém, sob sua jurisdição, a entregar-lhe dinheiro, prometendo o reembolso sob certas condições ou dentro de certo prazo. A Constituição Federal não impõe

um prazo para que o empréstimo seja restituído. Destarte, o prazo deverá ser determinado pela lei que o instituir.

3.3 A evolução da carga tributária brasileira

O Brasil passou por um processo gradativo de evolução de sua carga tributária até chegar ao patamar atual. A carga tributária brasileira, medida pela relação entre a arrecadação e o PIB nacional, praticamente triplicou nos últimos 60 anos. A carga tributária que em 1947 era 13,8%, chegou a 35,95% em 2013. (RFB; IBGE, 2013)

Gráfico 1 - Evolução da Carga Tributária Brasileira: 1947 - 1985



Fonte: IBGE (2015)

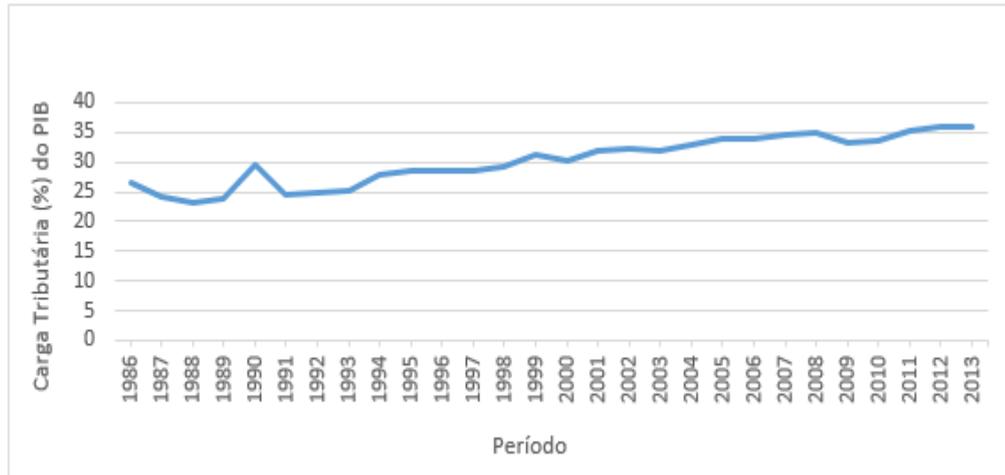
Certamente, diversos fatores contribuíram para o efeito multiplicador da carga tributária. Desde 1947, quando teve início o registro sistemático das contas nacionais do país, a carga tributária brasileira tem mostrado uma tendência claramente ascendente. Até os primeiros anos da década de 60, a carga tributária, praticamente, não demonstrou progressão.

Com a regulamentação da Lei nº 5.172/66 que dispõem sobre a regulamentação do sistema tributário, pela primeira vez a carga tributária atingiu o patamar de 20%. A Lei nº 5.172/66, intitulada como o Código Tributário Nacional (CTN), renovou o potencial de arrecadar do governo, de modo que houve um crescimento expressivo na carga tributária até 1970 quando chegou em um patamar de 26%.

Em meio ao período conturbado do regime militar, o Brasil atravessou um período de grande explosão econômica, conhecido como o milagre econômico. Nesse contexto, o

governo optou por aumentar a arrecadação apenas com o crescimento econômico do país, estabilizando a carga tributária entre a década de 70 e a primeira metade da década de 80.

Gráfico 2 - Evolução da Carga Tributária Brasileira: 1986 – 2013



Fonte: IBGE (Período 1986 – 2008; 2015); RFB (Período 2009 – 2013; 2015)

Em 1986, a carga tributária, situada em 26,2% do PIB, encontrava-se praticamente no mesmo patamar de 1970. Desde então, em razão da inflação e dos fracassados planos econômicos, houve um período de alta volatilidade, onde a carga tributária experimentou altos e baixos de um ano para o outro.

No ano em que se sucederam os debates pela nova constituição, a carga tributária se retraiu a 22,4% do PIB em 1988. Com a criação da Lei Magna, novos tributos e mecanismos foram criados, possibilitando que o governo aumentasse seu potencial arrecadatório.

Em 1994, o patamar da carga tributária chegou a 29,8% do PIB. Após o plano Real, instituído no mesmo ano, a estabilidade econômica foi mantida e, junto com isso, o panorama favorável de crescimento de carga tributária brasileira, que veio sendo gradativamente aumentada.

O governo Fernando Henrique Cardoso, em dois mandatos (de 1995 a 2002), elevou a carga tributária em 4,03 pontos percentuais. O governo Lula (2003 a 2010), também em dois mandatos, elevou a carga tributária em 1,58 ponto percentual, enquanto que nos 3 primeiros anos do governo Dilma (2011 a 2013), houve crescimento de 2,20 ponto percentual da carga tributária sobre o PIB brasileiro, alcançando 35,95% do PIB em 2013. (IBPT; RFB, 2013)

3.4 Ônus da carga tributária brasileira

O Brasil é conhecido por ser um país que apresenta uma elevada carga tributária. Segundo fonte extraída do Portal Tributário (ver Anexo A), atualizado em 16/09/2014, o governo exige o pagamento de, aproximadamente, 92 tributos, classificados como impostos, taxas e contribuições, que atingem direta ou indiretamente a todos os contribuintes.

Segundo Borges (2004), o governo, compreendido pelas esferas Federal, estadual e municipal, tem aumentado a arrecadação em proporção maior ao crescimento do produto interno bruto do país e assim a participação do estado na formação do PIB é significativamente alto.

Consoante a afirmação do autor supramencionado, é apresentada a seguinte tabela que evidencia a composição da carga tributária por ente federativo no biênio (2012-2013):

Tabela 1 - Carga Tributária por Ente Federativo

Entidade Federativa	2012			2013			Variação		
	R\$ milhões	% do PIB	% da Arrecad.	R\$ milhões	% do PIB	% da Arrecad.	R\$ milhões	p.p. do PIB	p.p. da Arrecad.
União	1.087.632,34	24,76%	69,06%	1.200.337,25	24,78%	68,92%	112.704,91	0,01	-0,14
Estados	396.338,82	9,02%	25,17%	440.400,79	9,09%	25,29%	44.061,97	0,07	0,12
Municípios	90.889,66	2,07%	5,77%	100.920,27	2,08%	5,79%	10.030,61	0,01	0,02
Receita Tributária Total:	1.574.860,82	35,86%	100,00%	1.741.658,31	35,95%	100,00%	166.797,49	0,09	0,00

Fonte: RFB (2013)

Para melhor elucidação de como são compostas as cargas tributárias federal, estadual e municipal, faz-se necessário trazer à tona a participação relativa dos tributos:

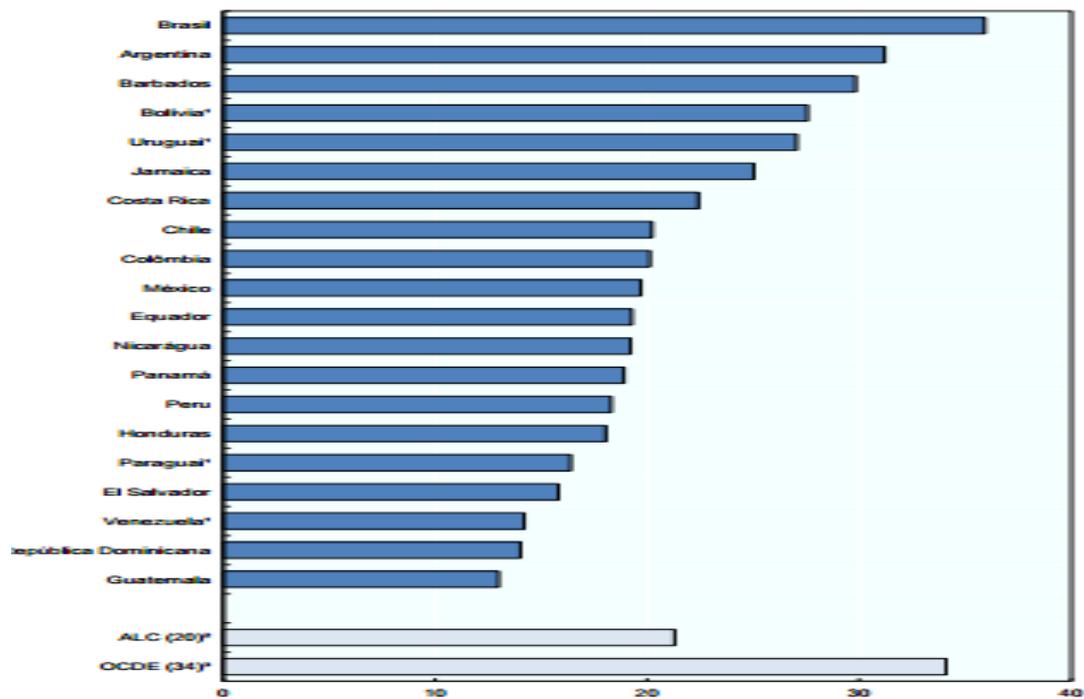
Tabela 2 - Receita Tributária por Ente Federativo nos anos 2012 e 2013

Tributo/Competência	2012	2013	Variação (p.p. do PIB)
	% PIB	% PIB	
Total da Receita Tributária	35,86%	35,95%	0,09
Tributos do Governo Federal	24,76%	24,78%	0,01
Imposto de Renda Pessoas Jurídicas	2,11%	2,26%	0,15
Cofins	3,98%	4,08%	0,09
Contribuição para o FGTS	1,95%	2,02%	0,07
Contribuição para a Previdência Social	6,24%	6,15%	-0,08
Imposto sobre Produtos Industrializados	0,97%	0,89%	-0,09
Imposto sobre Operações Financeiras	0,71%	0,61%	-0,10
Demais Tributos Federais	8,80%	8,77%	-0,03
Tributos do Governo Estadual	9,02%	9,09%	0,07
ICMS	7,45%	7,52%	0,07
Demais Tributos Estaduais	0,35%	0,33%	-0,00
Tributos do Governo Municipal	2,07%	2,08%	0,01
ISS	1,01%	0,99%	-0,02
Demais Tributos Municipais	0,14%	0,16%	0,03

Fonte: RFB (2013)

Analisando comparativamente a outros países do mundo, verifica-se que o Brasil é o de maior carga tributária entre os países da América Latina, segundo a Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL).

Gráfico 3 - Carga Tributária (% do PIB) dos países da América Latina

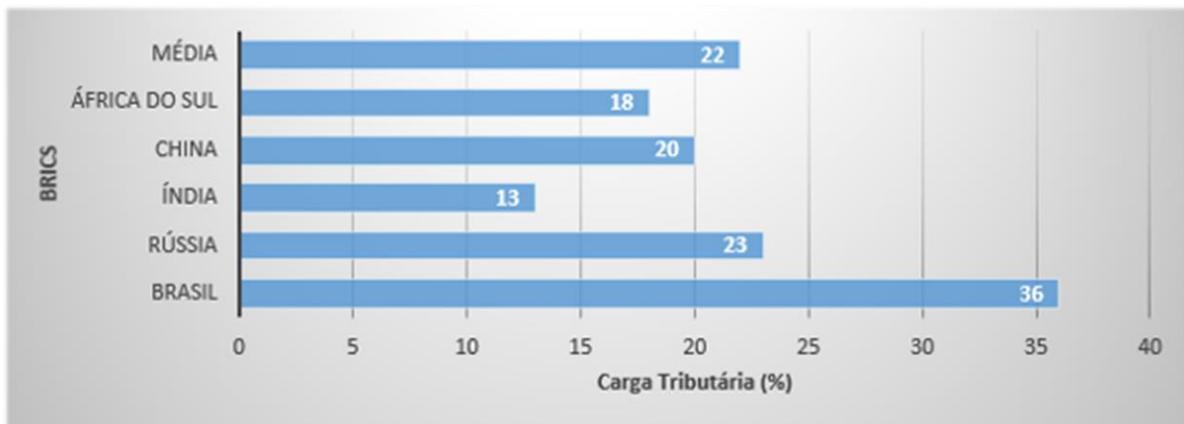


Fonte: Cepal (2013)

De acordo com o levantamento, o peso dos impostos no Brasil chega a ser quase o dobro da média da carga tributária dos 20 países pesquisados na região, que registraram uma média de 21,3% de impostos sobre o PIB. A Argentina ficou em segundo lugar no ranking, registrando uma carga tributária no período de 31,2%.

O Brasil também é o país de maior carga tributária entre os chamados BRICS – Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul. Analisando-se o gráfico a seguir, relativo ao ano 2013, verifica-se que a média percentual da carga tributária entre os BRICS é de 22%. Caso o Brasil fosse excluído, a média cairia para 18,5%. Ao analisar somente o Brasil, nota-se que o País apresenta quase o dobro da média de carga tributária dos demais países que fazem parte do BRICS.

Gráfico 4 - Carga Tributária (%) do PIB - BRICS

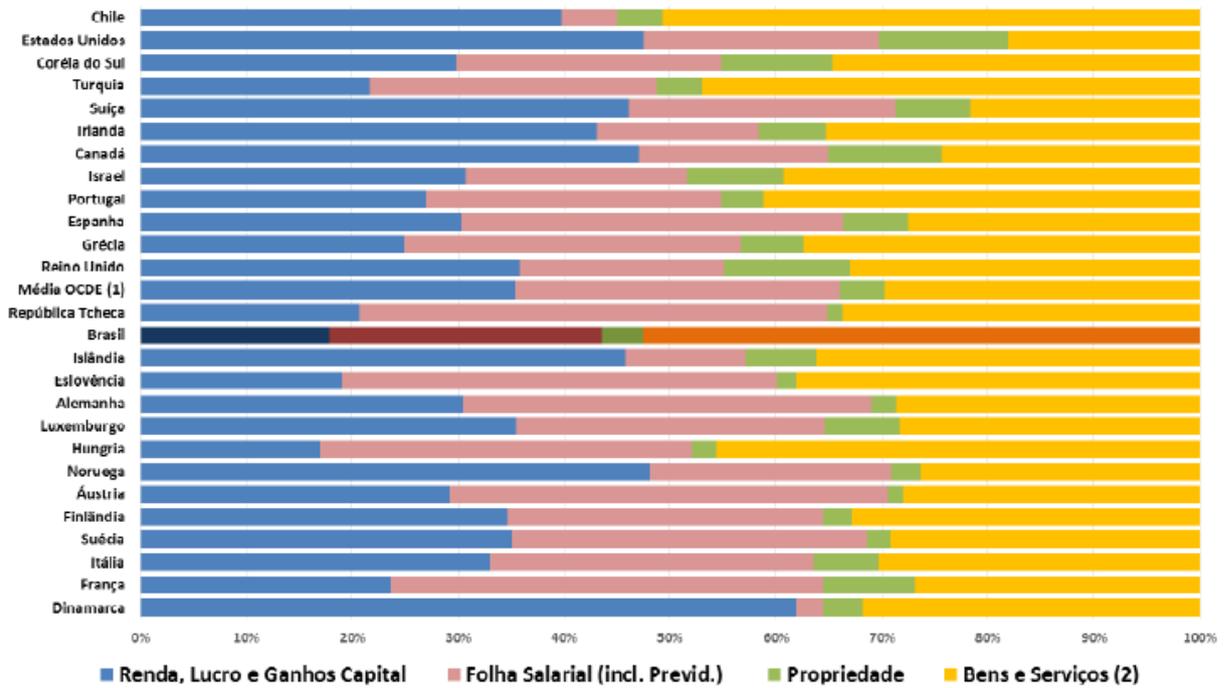


Fonte: IBPT (2013)

Apesar do grande volume da arrecadação de tributos sobre o PIB nacional, no comparativo a outros membros da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), em 2012, a carga tributária brasileira foi inferior à de países como Dinamarca (48% do PIB), Suécia (44,3% do PIB), França (45,3% do PIB), Noruega (42,2% do PIB), Itália (44,4% do PIB), Alemanha (37,6% do PIB) e Áustria (43,2% do PIB), considerados países desenvolvidos. (RFB; 2013).

Destaca-se no gráfico a seguir a composição da carga tributária no Brasil e em outros países membros da OCDE:

Gráfico 5 – Carga tributária por base de incidência – Brasil e Países da OCDE (2012)



Fonte: RFB (2013)

O gráfico traz o importante entendimento de que, embora as cargas tributárias nos países desenvolvidos supramencionados sejam maiores que a do Brasil, a base preponderante de incidência da tributação é distinta. Países como Dinamarca, Noruega, Canadá e EUA chegam a tributar 50% ou mais em renda, lucro e ganhos de capital (patrimônio) e 30% ou menos em bens e serviços (consumo), enquanto que no Brasil tal lógica se inverte.

Destarte, uma alta carga tributária com base preponderante de incidência no consumo pode apresentar diversas consequências no tocante à atividade das empresas. No contexto da competitividade empresarial, todos os tributos representam custos para a empresa. Assim, na estipulação de preços de venda dos produtos e serviços, a empresa deve considerar os valores que serão repassados ao poder público em forma de impostos. (SEBRAE, 2015)

É incontestável o fato de que a carga tributária influencia a competitividade empresarial. Nesse sentido, Tipke (2002, p. 117) é maestro em afirmar que “para os empresários os impostos representam um custo e, portanto, um componente que compromete a competitividade. Quem não reduz esse componente é menos competitivo.”

Outra consequência é a opção de muitas empresas pelo mercado informal. Segundo um levantamento realizado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) em parceria com o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO), em 2013, o mercado informal foi responsável por 16,3% do total do PIB gerado no Brasil. Essa opção, além de onerar o Estado na ausência de

recolhimento de tributos, é estímulo à pirataria, à violação de leis trabalhistas e compromete a competitividade das empresas que operam no mercado formal.

Illegalizar o pagamento de impostos não é de exclusividade das empresas informais. As empresas formais, na tentativa de reduzir o peso da carga tributária, descumprindo a lei, podem cometer a chamada evasão/sonegação fiscal. Nesse sentido, faz-se necessário pelas empresas a opção pelo planejamento tributário preventivo, aquele que produz a elisão fiscal e atua dentro da legalidade. (FABRETTI, 2006, p. 33)

A empresa deve dispor de um planejamento tributário que aproveite as alternativas legais, de modo que se minimize o ônus com impostos, reduzindo a influência da carga tributária na atividade empresarial.

4 METODOLOGIA

Os dados utilizados para o desenvolvimento do estudo de caso foram obtidos junto à empresa Terceirize Serviços e Entregas Ltda. A Terceirize, como é conhecida, atua no setor de serviços de entregas rápidas, também denominado serviço *courier*.

A unidade de análise utilizada foi o período equivalente a um exercício social, precisamente o ano-calendário 2014, no qual o faturamento da empresa foi de R\$ 7.661.760,00 (sete milhões, seiscentos e sessenta e um mil, setecentos e sessenta reais), com o intuito de procurar alternativas que minimizem a incidência de tributação para os próximos anos.

Para a elaboração do estudo de caso, a empresa disponibilizou registros e documentos contábeis de sua Matriz e de suas filiais. O estudo tem como objetivo simular a transformação da empresa, atualmente enquadrada no Lucro Presumido, para o Simples Nacional, analisando qual dos enquadramentos é mais vantajoso para a empresa no que se refere ao pagamento de tributos.

Destarte, o trabalho se classifica como pesquisa qualitativa, quanto à abordagem, pois as informações e resultados obtidos não poderão ser generalizados, tendo em vista que o planejamento tributário é uma ferramenta que não deve ser aplicada indistintamente, e sim adaptada às particularidades de cada empresa. Contudo, para se chegar a tais resultados, serão utilizadas ferramentas quantitativas para o enquadramento da empresa pelo Simples Nacional e pelo Lucro Presumido (MEDEIROS, 2010, p. 26).

Quanto ao objeto, a pesquisa é classificada como bibliográfica, uma vez que se utilizou de conhecimento científico consolidado. Quanto ao método de investigação qualitativa, a pesquisa utilizou-se do estudo de caso. O estudo de caso foi a opção adotada por ser um método eficiente de pesquisa empírica, no qual se investigam fenômenos contemporâneos dentro de seu contexto de vida real (GIL apud MEDEIROS, 2010, p. 28).

Quanto aos objetivos, o estudo se classifica como uma pesquisa descritiva, pois visa à identificação, registro e análise das características, fatores ou variáveis que se relacionam com o fenômeno ou processo (MEDEIROS, 2010, p. 29).

Na presente pesquisa, foi utilizado o método indutivo, uma vez que de fatos particulares, se visa buscar uma visão genérica. Contudo, o método indutivo utilizado não define que a opção que minimizará o ônus tributário da empresa, objeto do estudo de caso, será a mesma para as demais empresas. O método indutivo desta pesquisa age na acepção de que todas as empresas devem reaver suas políticas tributárias, buscando alternativas legais que lhe convenham pagar menos tributos (MEDEIROS, 2010, p. 67).

5 ESTUDO DE CASO

Nesta seção são apresentados, a priori, os dados gerais da empresa, obtidas mediante à Terceirize Serviços e Entregas Ltda. Em seguida, é tratada a particularidade do caso que envolve a transformação das filiais da atual empresa em novas empresas, viabilizando o enquadramento pelo Simples Nacional. Por fim, são realizadas as simulações de enquadramento tributário pelo Lucro Presumido e pelo Simples Nacional, comparando-as ao final desta seção.

5.1 Dados Gerais da Empresa

Fundada em maio de 2010, no estado do Ceará, a empresa Terceirize Serviços e Entregas Ltda atua no setor de serviços de entregas rápidas, também denominado de serviço *courier*. Os serviços de entrega rápida são serviços de transporte multimodal, porta a porta, que têm como objetivo a entrega de documentos ou encomendas, de forma mais rápida possível.

Há de se ressaltar que a empresa não opera com transporte tradicional de carga, como, por exemplo, frete de móveis. No serviço *courier*, o despacho, a documentação e o desembaraço alfandegário são facilitados por se tratar na sua maioria de documentos, amostras ou pequenas encomendas.

Dentre os principais serviços prestados pela empresa, encontram-se:

- Coleta e entrega de pequenos volumes;
- Pagamentos em bancos;
- Troca de malotes entre filiais;
- Serviços diversos em órgãos públicos;
- Coletas de assinaturas em contratos.

A empresa possui aproximadamente 200 funcionários para atender sua demanda, atuando em sete estados brasileiros, quais sejam: Ceará, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Alagoas, Tocantins, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul. Com exceção do estado do Ceará, onde funciona a Matriz da empresa. Cada estado é representado por uma filial.

Os serviços, em geral, são cobrados por chamada, respeitando o valor por raio de atendimento. Há também o contrato mensal, pelo qual o *motoboy* fica à disposição do cliente, cumprindo seu horário sob a orientação do contratante. Pode ainda ser realizado contrato diário, por meio período, e até por dias da semana pré-estabelecidos.

5.2 Particularidade do Caso

De acordo com a Terceirize Serviços e Entregas Ltda, em 2014, houve um faturamento de R\$ 7.661.760,00 (sete milhões, seiscentos e sessenta e um mil, setecentos e sessenta reais). Diante da impossibilidade do enquadramento pelo Simples Nacional, cujo o limite do faturamento anual é o valor de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), a empresa optou pelo Lucro Presumido como regime tributário.

Como dito anteriormente, a empresa opera em sete estados brasileiros. As operações das filiais são contabilizadas separadamente. Justifica-se essa medida por ser mais conveniente descentralizar os registros, haja visto que a filial opera geograficamente separada da Matriz. Além disso, por servir de suporte para determinar a rentabilidade gerada por cada filial. Apesar de possuir certa autonomia, a Matriz responde pelas dívidas e obrigações geradas pelas filiais, inclusive as tributárias e trabalhistas, visto se tratar de estabelecimentos de uma mesma empresa.

No contexto apresentado, busca-se minimizar a incidência de tributação para os próximos anos. Uma possível alternativa é a transformação das filiais da empresa em empresas com personalidade jurídica própria. Considerando que, atualmente, existem uma Matriz e seis filiais, o intuito desta alternativa é segregar a Terceirize Serviços e Entregas Ltda. em sete empresas com CNPJ distintos, de modo que estas possam responder individualmente por suas obrigações tributárias.

Desta forma, o estudo de caso visa simular a transformação da empresa, atualmente enquadrada no Lucro Presumido, em sete empresas distintas, enquadrando-as pelo Simples Nacional. Pretende-se, a partir da simulação, verificar qual dos regimes é o menos oneroso para fins tributários.

De antemão, é de extrema relevância alertar quanto aos pré-requisitos necessários para a realização de tal empreendimento no tocante à participação societária. A LC nº 123/2006 exclui da empresa o benefício do tratamento jurídico diferenciado pelo Simples Nacional, nas hipóteses em que:

- a) Sócios ou titulares de uma empresa optante pelo Simples Nacional participem como quotista de outra empresa igualmente optante pelo mesmo regime tributário quando o limite anual global de todas as empresas envolvidas supera o valor de R\$ 3.6 milhões;
- b) Sócios ou titulares de uma empresa optante pelo Simples Nacional participem com mais de 10% do capital social de outra empresa não optante pelo Simples

Nacional quando o limite anual global de todas as empresas envolvidas supera o valor de R\$ 3.6 milhões;

- c) Sócios ou titulares de uma empresa optante pelo Simples Nacional sejam administradores ou equiparados de outra pessoa jurídica com fins lucrativos quando o limite anual global de todas as empresas envolvidas supera o valor de R\$ 3.6 milhões;

Neste estudo de caso, não se discorrerá sobre a composição do quadro societário das empresas constituídas, uma vez que se trata de informação confidencial, pertinente aos interesses e à estratégia da empresa. Contudo, alerta-se que é imprescindível aos envolvidos no processo – segregação da atual empresa para constituição de novas empresas – observar se não estão incorrendo em situações que comprometam a continuidade dos negócios no Simples Nacional.

Por fim, cabe-se ressaltar que o gasto oriundo do trâmite jurídico, originado pela transformação das filiais em empresas próprias, não será determinado no trabalho, tendo em vista que o presente estudo busca analisar somente o ônus decorrente do enquadramento tributário escolhido pela empresa.

5.3 Enquadramento Tributário

Nos tópicos a seguir, são demonstradas as peculiaridades de cada enquadramento tributário para o caso, quais sejam: Lucro Presumido e Simples Nacional. Deseja-se evidenciar a quantidade total de tributos a serem recolhidos em ambos os enquadramentos tributários. Ressalva-se, todavia, que há diferenças em determinados tributos e em determinadas bases de cálculo entre cada enquadramento. Desse modo, nem todos os tributos calculados em um enquadramento, necessariamente, são calculados ou calculados sobre a mesma base de cálculo no outro.

5.3.1 Lucro Presumido

A priori, analisa-se o lucro presumido por este ser o atual regime tributário utilizado pela empresa. Para efeitos de distinção dos tributos, este tópico divide-se em dois momentos: o primeiro elenca os tributos incidentes sobre a folha de pagamento; o segundo discorre sobre os tributos incidentes no faturamento e no lucro presumido da empresa.

No exercício 2014, a empresa obteve uma folha de pagamento da ordem de R\$ 2.986.464,00 (dois milhões, novecentos e oitenta e seis mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais). Destarte, considera-se que a empresa em questão teve uma folha de pagamento mensal média de R\$ 248.872,00 (duzentos e quarento e oito mil, oitocentos e setenta e dois reais), de modo que esta permaneceu constante por todo o ano.

A folha de pagamento compreende todo o montante gerado pelos salários, pró-labore e direitos trabalhistas dos funcionários da empresa. Quanto à tributação incidente na folha de pagamento, elencam-se:

- CPP: A contribuição previdenciária patronal correspondente à 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados:

Total Anual: $(2.986.464,00 \times 20\%) = \text{R\$ } 597.292,80$.

- Contribuição a Terceiros: O recolhimento de 5,80% sobre a folha de pagamento destinada às entidades SENAI, SESC, SESI, etc., onde o INSS se incumbem de arrecadar e repassar:

Total Anual: $(2.986.464,00 \times 5,8\%) = \text{R\$ } 173.214,91$.

- FGTS: O recolhimento de 8% sobre a folha de pagamento destinado ao fundo de garantia sobre tempo e serviço do trabalhador:

Total Anual: $(2.986.464,00 \times 8\%) = \text{R\$ } 238.917,12$.

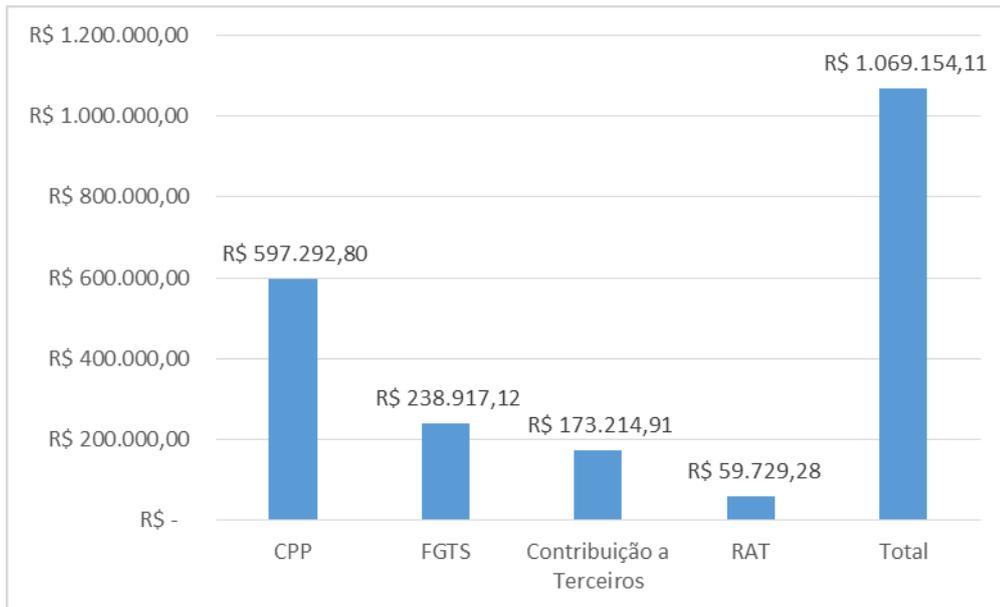
- RAT: É o valor recolhido para a manutenção do seguro contra acidente de trabalho. Recolhimento de 2% sobre a folha de pagamento para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado médio, caso da empresa:

Total Anual: $(2.986.464,00 \times 2\%) = \text{R\$ } 59.729,28$.

Resultado da soma dos tributos:

Total Anual de Tributos: R\$ 1.069.154,11.

Encerra-se o primeiro momento com o gráfico da participação monetária dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento:

Gráfico 6 - Participação monetária dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento

Fonte: Elaborada pelo autor.

Inicia-se o segundo momento com a informação de que no exercício 2014, a empresa obteve um faturamento da ordem de R\$ 7.661.760,00 (sete milhões, seiscentos e sessenta e um mil, setecentos e sessenta reais). Considera-se que a presente empresa alcançou um faturamento médio de R\$ 638.480,00 (seiscentos e trinta e oito mil, quatrocentos e oitenta reais), de modo que este permaneceu constante por todo o ano.

O faturamento da empresa compreende a receita bruta, ou seja, todo o valor gerado pela sua atividade sem considerar os descontos. Discorre-se sobre os seguintes tributos:

- **ISS:** É o imposto sobre a prestação de serviço da empresa. Conforme Lei Complementar municipal LC 14/2003, a alíquota do ISS para serviços de entregas foi fixada em 5% sobre o valor do faturamento:

Total Anual: $(7.661.760,00 \times 5\%) = R\$ 383.088,00$

- **PIS/PASEP:** A base de cálculo é o faturamento da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. No lucro presumido, a alíquota da contribuição é fixa de 0,65%

Total Anual: $(7.661.760,00 \times 0,65\%) = R\$ 49.801,44$.

- **COFINS:** Calculado da mesma forma do PIS/PASEP no regime de incidência cumulativa. A alíquota é fixa de 3,00% sobre o faturamento da empresa:

Total Mensal: $(7.661.760,00 \times 3\%) = R\$ 229.852,80$.

O percentual de lucro presumido é definido de acordo com o tipo de atividade realizada pela empresa. A tabela abaixo traz as atividades e seus respectivos percentuais para apuração do lucro presumido:

Tabela 3 - Atividades e seus respectivos percentuais para apuração do Lucro Presumido

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

Fonte: Receita Federal (2015)

A atividade de prestação de serviço de transporte na modalidade entrega rápida não constitui serviço de transporte de carga para fins de aplicação da redução do percentual de presunção do lucro presumido, devendo ser observada a regra geral aplicável aos serviços de transporte prevista no art. 15, § 1º, II, a, da Lei nº 9.249/95.

Portanto, a empresa enquadra-se na atividade de serviços de transporte (exceto o de carga) com percentual de 16% sobre o faturamento. Logo, o Lucro Presumido será a base de cálculo do IRPJ:

Base de Cálculo do IPRJ Anual: $(7.661.760,00 \times 16\%) = R\$ 1.225.881,60$.

Os tributos a seguir são calculados com base no lucro presumido:

➤ IRPJ: O IRPJ sobre o Lucro Presumido será pago sobre a base de cálculo presumida, à alíquota de 15%:

Total Anual: $(1.225.881,60 \times 15\%) = R\$ 183.882,24$.

- ADIC. IRPJ: A parcela do Lucro Presumido (ou seja, a base de cálculo) que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento):

Total Anual: $\{(1.225.881,60 - 240.000,00^*) \times 10\% \} = \text{R\$ } 98.588,16$

(*) O valor R\$ 240.000,00 é resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 (retirado do excedente) vezes 12 (número de meses no ano base).

Por força do artigo 22 da Lei 10.684/2003, a base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido corresponde a 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte.

Base de Cálculo da CSLL Anual: $(7.661.760,00 \times 12\%) = \text{R\$ } 919.411,20$

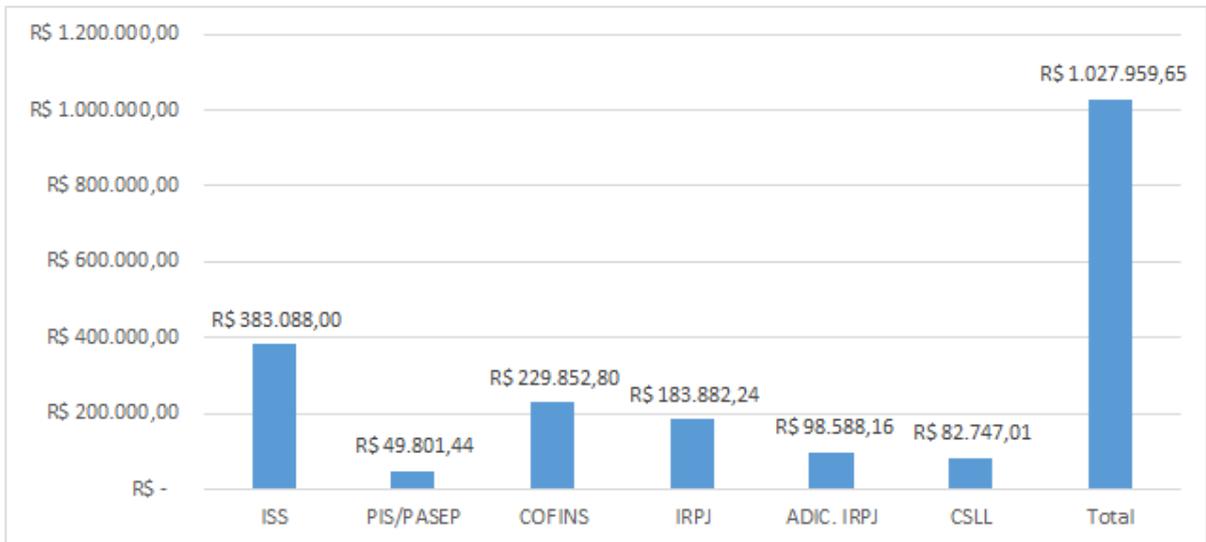
- CSLL: Da base de cálculo deduz-se a alíquota de 9% destinada à contribuição social sobre o lucro líquido:

Total Anual: $(919.411,20 \times 9\%) = \text{R\$ } 82.747,01$.

Resultado da soma de todos os tributos:

Total Anual de Tributos: = R\$ 1.027.959,65.

Encerra-se o segundo momento com o gráfico da participação monetária dos tributos incidentes sobre o faturamento/lucro presumido:

Gráfico 7 - Participação monetária dos tributos incidentes sobre o Faturamento/Lucro Presumido

Fonte: Elaborada pelo autor.

5.3.2 *Simples Nacional*

A apuração do Simples Nacional, diferentemente do Lucro Presumido, onde se considera a empresa como um todo, é feita individualmente por unidade, tendo em vista que se pretende transformar as filiais em empresas de CNPJ próprio. Neste enquadramento, simula-se o ônus tributário de cada empresa gerada. Para tanto, foram disponibilizados o faturamento e a folha de pagamento de cada filial.

Os valores apurados (faturamento e folha de pagamento) são individualizados por filial e Matriz correspondentes aos estados em que atuam. Cada unidade da atual empresa constituirá uma empresa distinta. A partir dos valores obtidos simula-se a tributação incidente para as novas empresas constituídas. Os tributos verificados nos cálculos, bem como suas respectivas alíquotas, com fulcro no anexo III da Lei Complementar nº 123/2006, estão dispostos na tabela a seguir:

Tabela 4 - Alíquotas e partilha do Simples Nacional: Prestação de serviços (Anexo III)

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

Fonte: Neves e Viceconti (2013)

Considerando-se o faturamento limite anual da tabela acima, todas as unidades da empresa são enquadráveis pelo Simples Nacional. Cabe-se ressaltar que todos os tributos da tabela incidem sobre o faturamento (receita bruta) da empresa.

Sobre a folha de pagamento, incide-se apenas o FGTS, à alíquota de 8%. Como a intenção é evidenciar o total de tributos a serem recolhidos, são discriminados os valores do FGTS pagos por unidade. Ressalta-se que o valor total do FGTS pago por todas as unidades no Simples Nacional corresponde exatamente ao mesmo valor pago no Lucro Presumido, visto terem como base de cálculo o mesmo valor.

Seguem, em ordem alfabética, as Unidades Federativas representadas pela empresa:

a) ALAGOAS

Em 2014, a filial localizada no estado de Alagoas obteve faturamento de R\$ 887.997,98 anual ou R\$ 73.999,83 mensal, considerando-se o valor constante ao longo do ano. Observando-se o Anexo III da tabela do Simples, verifica-se que a mesma se encontra na faixa de faturamento anual entre R\$ 720.000,00 e R\$ 900.000,00 com alíquota total de 11,40%.

Total Tributos (Anexo III): 887.997,98 x 11,40% = R\$ 101.231,77

Considera-se ainda como tributo, o valor recolhido pelo FGTS sobre a folha de pagamento (total anual de R\$ 291.777,53):

$$\underline{\text{Total Anual FGTS:}} (8,00\% \times 291.777,53) = \text{R\$ } 23.342,20$$

Consolida-se o total anual de tributos pela soma:

$$\underline{\text{Total Anual de Tributos:}} 101.231,77 + 23.342,20 = \text{R\$ } 124.573,97$$

b) CEARÁ

Em 2014, a Matriz localizada no estado do Ceará obteve faturamento de R\$ 2.094.725,18 anual ou R\$ 174.560,43 mensal, considerando-se o valor constante ao longo do ano. Observando-se o Anexo III da tabela do Simples, verifica-se que a mesma se encontra na faixa de faturamento anual entre R\$ 1.980.000,00 e R\$ 2.160.000,00 com alíquota total de 15,06%.

$$\underline{\text{Total Tributos (Anexo III):}} 2.094.725,18 \times 15,06\% = \text{R\$ } 315.465,61$$

Considera-se ainda como tributo, o valor recolhido pelo FGTS sobre a folha de pagamento (total anual de R\$ 946.709,09):

$$\underline{\text{Total Anual FGTS:}} (8,00\% \times 946.709,09) = \text{R\$ } 75.736,73$$

Consolida-se o total anual de tributos pela soma:

$$\underline{\text{Total Anual de Tributos:}} 315.465,61 + 75.736,73 = \text{R\$ } 391.202,34$$

c) MATO GROSSO

Em 2014, a filial localizada no estado de Mato Grosso obteve faturamento de R\$ 760.812,77 anual ou R\$ 63.401,06 mensal, considerando-se o valor constante ao longo do ano. Observando-se o Anexo III da tabela do Simples, verifica-se que a mesma se encontra na faixa de faturamento anual entre R\$ 720.000,00 e R\$ 900.000,00 com alíquota total de 11,40%.

$$\underline{\text{Total Tributos (Anexo III):}} 760.812,77 \times 11,40\% = \text{R\$ } 86.632,65$$

Considera-se ainda como tributo, o valor recolhido pelo FGTS sobre a folha de pagamento (total anual de R\$ 221.894,28):

$$\underline{\text{Total Anual FGTS:}} (8,00\% \times 221.894,28) = \text{R\$ } 17.751,54$$

Consolida-se o total anual de tributos pela soma:

$$\underline{\text{Total Anual de Tributos:}} 86.632,65 + 17.751,54 = \text{R\$ } 104.484,20$$

d) MATO GROSSO DO SUL

Em 2014, a filial localizada no estado de Mato Grosso do Sul obteve faturamento de R\$ 787.628,93 anual ou R\$ 65.635,74 mensal, considerando-se o valor constante ao longo do ano. Observando-se o Anexo III da tabela do Simples, verifica-se que a mesma se encontra na faixa de faturamento anual entre R\$ 720.000,00 e R\$ 900.000,00 com alíquota total de 11,40%.

$$\underline{\text{Total Tributos (Anexo III):}} 787.628,93 \times 11,40\% = \text{R\$ } 89.789,70$$

Considera-se ainda como tributo, o valor recolhido pelo FGTS sobre a folha de pagamento (total anual de R\$ 255.342,67):

$$\underline{\text{Total Anual FGTS:}} (8,00\% \times 255.342,67) = \text{R\$ } 20.427,41$$

Consolida-se o total anual de tributos pela soma:

$$\underline{\text{Total Anual de Tributos:}} 89.789,70 + 20.427,41 = \text{R\$ } 110.217,11$$

e) PERNAMBUCO

Em 2014, a filial localizada no estado de Pernambuco obteve faturamento de R\$ 1.117.850,78 anual ou R\$ 93.124,53 mensal, considerando-se o valor constante ao longo do ano. Observando-se o Anexo III da tabela do Simples, verifica-se que a mesma se encontra na faixa de faturamento anual entre R\$ 1.080.000,00 e R\$ 1.260.000,00 com alíquota total de 12,54%.

$$\underline{\text{Total Tributos (Anexo III):}} 1.117.850,78 \times 12,54\% = \text{R\$ } 140.178,49$$

Considera-se ainda como tributo, o valor recolhido pelo FGTS sobre a folha de pagamento (total anual de R\$ 519.047,44):

$$\underline{\text{Total Anual FGTS:}} (8,00\% \times 519.047,44) = \text{R\$ } 41.523,80$$

Consolida-se o total anual de tributos pela soma:

$$\underline{\text{Total Anual de Tributos:}} 140.178,49 + 41.523,80 = \text{R\$ } 181.702,28$$

f) RIO GRANDE DO NORTE

Em 2014, a filial localizada no estado de Rio Grande do Norte obteve faturamento de R\$ 1.268.787,46 anual ou R\$ 105.732,29 mensal, considerando-se o valor constante ao longo do ano. Observando-se o Anexo III da tabela do Simples, verifica-se que a mesma se encontra na faixa de faturamento anual entre R\$ 1.260.000,00 e R\$ 1.440.000,00 com alíquota total de 12,68%.

$$\underline{\text{Total Tributos (Anexo III):}} 1.268.787,46 \times 12,68\% = \text{R\$ } 160.882,25$$

Considera-se ainda como tributo, o valor recolhido pelo FGTS sobre a folha de pagamento (total anual de R\$ 538.459,46):

$$\underline{\text{Total Anual FGTS:}} (8,00\% \times 538.459,46) = \text{R\$ } 43.076,76$$

Consolida-se o total anual de tributos pela soma:

$$\underline{\text{Total Anual de Tributos:}} 160.882,25 + 43.076,76 = \text{R\$ } 203.959,01$$

g) TOCANTINS:

Em 2014, a filial localizada no estado de Tocantins obteve faturamento de R\$ 743.956,90 anual ou R\$ 61.996,41 mensal, considerando-se o valor constante ao longo do ano. Observando-se o Anexo III da tabela do Simples, verifica-se que a mesma se encontra na faixa de faturamento anual entre R\$ 720.000,00 e R\$ 900.000,00 com alíquota total de 11,40%.

$$\underline{\text{Total Tributos (Anexo III):}} 743.956,90 \times 11,40\% = \text{R\$ } 84.811,09$$

Considera-se ainda como tributo, o valor recolhido pelo FGTS sobre a folha de pagamento (total anual de R\$ 213.233,53):

Total Anual FGTS: $(8,00\% \times 213.233,53) = \text{R\$ } 17.058,68$

Consolida-se o total anual de tributos pela soma:

Total Anual de Tributos: $84.811,09 + 17.058,68 = \text{R\$ } 101.869,77$

Reúnem-se os valores de cada imposto incidido por Unidade na tabela a seguir:

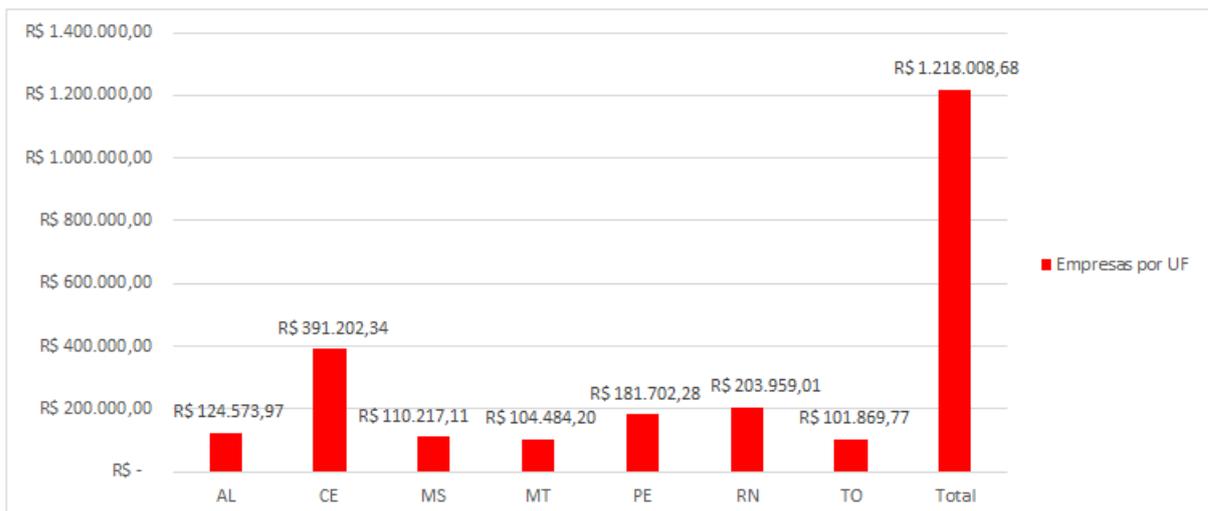
Tabela 5 – Incidência de impostos por Unidade no Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL								
	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS	FGTS	TOTAL
AL	R\$ 4.706,39	R\$ 4.617,59	R\$ 14.030,37	R\$ 3.374,39	R\$ 40.137,51	R\$ 34.365,52	R\$ 23.342,20	R\$ 124.573,97
CE	R\$ 14.453,60	R\$ 14.453,60	R\$ 43.779,76	R\$ 10.473,63	R\$ 127.568,76	R\$ 104.736,26	R\$ 75.736,73	R\$ 391.202,34
MS	R\$ 4.174,43	R\$ 4.095,67	R\$ 12.444,54	R\$ 2.992,99	R\$ 35.600,83	R\$ 30.481,24	R\$ 20.427,41	R\$ 110.217,11
MT	R\$ 4.032,31	R\$ 3.956,23	R\$ 12.020,84	R\$ 2.891,09	R\$ 34.388,74	R\$ 29.443,45	R\$ 17.751,54	R\$ 104.484,20
PE	R\$ 6.595,32	R\$ 6.259,96	R\$ 19.450,60	R\$ 4.694,97	R\$ 55.557,18	R\$ 47.620,44	R\$ 41.523,80	R\$ 181.702,28
RN	R\$ 7.485,85	R\$ 7.232,09	R\$ 22.330,66	R\$ 5.328,91	R\$ 63.820,01	R\$ 54.684,74	R\$ 43.076,76	R\$ 203.959,01
TO	R\$ 3.942,97	R\$ 3.868,58	R\$ 11.754,52	R\$ 2.827,04	R\$ 33.626,85	R\$ 28.791,13	R\$ 17.058,68	R\$ 101.869,77
TOTAL	R\$ 45.390,87	R\$ 44.483,72	R\$ 135.811,28	R\$ 32.583,01	R\$ 390.699,88	R\$ 330.122,79	R\$ 238.917,12	R\$ 1.218.008,68

Fonte: Elaborada pelo autor

Encerra-se esta simulação pelo enquadramento no Simples Nacional com o gráfico do ônus tributário por empresa constituída:

Gráfico 8 - Ônus tributário por empresa constituída no Simples Nacional



Fonte: Elaborada pelo autor

5.4 Comparativo do ônus tributário

Após realizar as simulações para o planejamento tributário, considerando-se somente as formas de enquadramento que a empresa poderia optar, percebeu-se uma diferença expressiva na tributação incidente nos dois tipos de enquadramento estudados.

No primeiro plano de análise, verificou-se que no enquadramento atual pelo Lucro Presumido, o ônus tributário anual é da ordem de R\$ 2.097.113,96. Tal valor, como foi explícito, é oriundo de tributos incidentes sobre o faturamento/lucro presumido e sobre a folha de pagamento. Há de se reiterar que, no contexto presente, a empresa não poderia optar pelo Simples Nacional, tendo em vista que seu faturamento anual (R\$ 7.661.760,00) é superior ao limite disposto neste enquadramento (R\$ 3.600.000,00).

Com o objetivo de viabilizar a opção pelo Simples Nacional, considerou-se a estratégia de transformação das filiais em novas empresas. Para efeitos de simulação, cada filial corresponderia a uma empresa distinta, com receita e folha de pagamentos próprias. Dessa forma, cada empresa gerada responderia individualmente por sua tributação. Este entendimento permitiu enquadrar todas as empresas no Simples Nacional.

Destarte, no segundo plano de análise, constatou-se que, optando pela transformação das filiais em novas empresas, conseqüentemente, enquadrando-as no Simples Nacional, o ônus tributário anual seria da ordem de R\$ 1.218.008,68. Destacam-se com a opção pelo Simples Nacional: a) a exclusão de pagamentos de tributos (Adicional do IRPJ, Contribuição a terceiros e RAT); e b) a redução expressiva dos demais tributos. A economia gerada pela nova opção seria de R\$ 879.105,28 anuais, ou seja, uma economia fiscal de aproximadamente 42% em relação à opção pelo Lucro Presumido. A tabela a seguir demonstra comparativamente o ônus tributário entre os enquadramentos:

Tabela 6 – Comparativo do ônus tributário por enquadramento

Tributos	Lucro Presumido		Simples Nacional		Economia
IRPJ	R\$	183.882,24	R\$	45.390,87	R\$ 138.491,37
Adic. IRPJ	R\$	98.588,16	R\$	-	R\$ 98.588,16
CSLL	R\$	82.747,01	R\$	44.483,72	R\$ 38.263,29
PIS	R\$	48.801,44	R\$	32.583,01	R\$ 16.218,43
COFINS	R\$	229.852,80	R\$	135.811,28	R\$ 94.041,52
ISS	R\$	383.088,00	R\$	330.122,79	R\$ 52.965,21
CPP	R\$	597.292,80	R\$	390.699,88	R\$ 206.592,92
FGTS	R\$	238.917,12	R\$	238.917,12	R\$ -
Contribuição a Terceiros	R\$	173.214,91	R\$	-	R\$ 173.214,91
RAT	R\$	59.729,28	R\$	-	R\$ 59.729,28
Total	R\$	2.097.113,96	R\$	1.218.008,68	R\$ 879.105,28

Fonte: Elaborada pelo autor.

6 CONCLUSÃO

Essa monografia se propôs a analisar o papel do planejamento tributário na minimização do pagamento de tributos na atividade empresarial. Demonstrou-se, ao longo do trabalho, que a carga tributária brasileira é elevada se comparada aos demais países de sua região – América Latina – e aos de semelhante estrutura econômica – BRICS. Evidenciou-se, ainda, que a base preponderante de incidência da tributação nacional é o consumo. Inevitavelmente, este ônus tributário gera um impacto substancial no resultado econômico da empresa.

Considerando-se um mercado caracterizado pela alta competitividade entre as empresas, onde se busca reduzir os custos para se manter competitivo e com preços atrativos para o consumidor, torna-se necessária a adoção de técnicas eficazes que possam garantir a continuidade dos empreendimentos. Para tanto, procurou-se no trabalho difundir o planejamento tributário como uma ferramenta ou técnica capaz de estruturar o negócio em condições menos onerosas.

A priori, no tocante aos objetivos específicos, o estudo analisou o planejamento tributário, concluindo que se entende pela prática de alternativas lícitas voltadas à economia fiscal, ou seja, alternativas respaldadas na lei que buscam minimizar o ônus tributário incidente sobre a empresa. Em seguida, balizou-se o entendimento acerca das práticas elisivas, evasivas e elusivas.

Continuamente, o estudo abordou os diferentes tipos de enquadramento tributável presentes na atividade empresarial. Destarte, analisaram-se: Lucro Real, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido, e, finalmente, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (Simples Nacional).

Por fim, passou-se à análise do Estudo de Caso, onde se buscou a melhor forma de enquadramento tributável em relação à economia fiscal. Dessa forma, realizaram-se simulações de enquadramentos tributários com o auxílio das técnicas de planejamento tributário. Conseqüentemente, verificou-se que a opção pelo Simples Nacional, com a segregação da atual empresa em novas empresas, seria aquela que minimizaria o ônus tributário incidente na empresa analisada.

No tocante ao objetivo geral do presente trabalho, concluiu-se que o planejamento tributário é uma ferramenta que possibilita a minimização significativa do ônus tributário da atividade empresarial. Constatou-se que, optando pelo Lucro Presumido, os tributos pagos pela empresa equivalem a 27,37% do seu faturamento, enquanto que pelo Simples Nacional, essa

porcentagem seria de 15,90%. Uma redução expressiva de 41,91% no ônus tributário, equivalente a uma economia anual de R\$ 879.105,28.

Ressalva-se que o enquadramento pelo Simples Nacional, em condições atuais da empresa, não seria possível, tendo em vista que o faturamento anual da mesma é superior ao disposto na LC 123/2006. Com o objetivo de viabilizar a opção pelo Simples Nacional, considerou-se a estratégia de transformação das filiais em novas empresas. Para efeitos de simulação, cada filial corresponderia a uma empresa distinta, com receita e folha de pagamentos próprias. Dessa forma, cada empresa gerada responderia individualmente por sua tributação.

Diante do exposto, é oportuno reiterar que os envolvidos devem atentar, no tocante à participação societária, para as hipóteses em que a LC nº 123/2006 exclui da empresa o benefício do tratamento jurídico diferenciado pelo Simples Nacional.

Pela observação dos aspectos analisados, restou evidente a importância da prática do planejamento tributário para a atividade empresarial, tendo em vista que essa ferramenta pode inviabilizar a atividade de uma empresa, caso não seja utilizada ou seja mal utilizada, ou reduzir gradativamente os custos do empreendimento com a tributação, caso seja utilizada de modo eficaz.

Em vista dos argumentos apresentados, destaca-se, entretanto, que o planejamento tributário é uma prática que não deve ser aplicada indistintamente no âmbito empresarial. Essa ferramenta deve estar associada às particularidades da empresa e do mercado ao qual ela está inserida. Diante disso, não se pode considerar o resultado deste Estudo de Caso como invariável ao contexto de outras empresas.

O estudo limitou-se a analisar e a apurar o ônus tributário, a partir da simulação entre as diferentes formas de enquadramento. Destarte, não foram verificadas a existência de outras práticas elisivas no ambiente da empresa. Os custos do projeto da empresa relacionados à transformação de suas filiais em empresas próprias não foram avaliados. Como limitação do estudo, por questões sigilosas, não foram descritos e aprofundados os impactos das mudanças de quadro societário, razão social e capital social com a segregação da empresa.

Por fim, como possíveis formas de corroborar e complementar o tema do presente trabalho, sugerem-se para estudos futuros:

- a) Identificar outros tipos de práticas elisivas no ambiente empresarial para incorporação ao planejamento tributário;
- b) Analisar os custos e viabilidade do projeto nos casos em que houver a transformação de filiais em novas empresas.

- c) Descrever e aprofundar as mudanças de quadro societário, razão social e capital social, nos casos em que houver segregação da empresa para criação de novas empresas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª Ed. – Rio de Janeiro: Editora Método. 2012

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do Planejamento Tributário**. 2001. Disponível em: <<http://tributario.net/glamaral/a-nova-otica-do-planejamento-tributario-empresarial/>>. Acesso em: 12 Abr. 2015.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2014. Atlas, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. 2006.

_____. **Lei n.º 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966.

_____. **Lei n.º 8981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. 1995

_____. **Lei n.º 9249, 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. 1995.

_____. **Lei n.º 9718, de 27 de novembro de 1998**. Relativa às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEPe à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. 1998

_____. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 447 - Ação Direta de Inconstitucionalidade, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 05/06/1991. Publicado 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI.SCLA.+E+447.NUME.+E+19910605.JULG.&base=baseAcordaos>>. Acesso em 15 Abr. 2015.

_____. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil 2013**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-adianeiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em 02 de maio de 2015.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Social. **Carga Tributária Evolução Histórica**: uma tendência crescente. Secretaria para Assuntos Fiscais – SF. Bndes, 2001. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_29.pdf>. Acesso em: 03 Mai. 2015.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 47 ed. São Paulo: MP Editora. 2008.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe. **Receitas Fiscais Totais como Percentagem do PIB, em 2013**. Disponível em: <http://www.cepal.org/sites/default/files/pr/files/grafico_cp-estadistica tributarias2015ocde_port.pdf>. Acesso em: 03 Mai. 2015.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. Os Reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade. In: **Congresso Brasileiro de Contabilidade**, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A contabilidade e a tributação.

ETCO - Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Economia Informal deve superar R\$ 830 bilhões em 2014, estima FGV**. G1-globo, 2014. Disponível em: <<http://www.etco.org.br/etco-na-midia/economia-informal-deve-superar-r-830-bilhoes-em-2014-estima-fgv/>>. Acesso em: 03 Mai. 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Código Tributário Nacional Comentado**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Tributário**. 2ed. São Paulo: Dialética, 2008

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2015. 40. Ed. São Paulo: IR Publicações, 2015.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Séries Estatísticas**: carga tributária bruta. Disponível em: <<http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/series.aspx?vcodigo=SCN49&t=carga-tributaria-bruta>>. Acesso em: 02 Mai. 2015.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013**. Curitiba (PR): 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoDacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>. Acesso em: 02 Mai. 2015.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MATIAS, A.B. **Finanças Corporativas de Curto Prazo**: a gestão do capital de giro. São Paulo, Atlas 2007.

MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da pesquisa**: guia prático. Itabuna, Via Litterarum, 2010.

MIRANDA, João Damasceno Borges de; LEMOS, Alexandre Marques Andrade. **Planejamento tributário para empresas prestadoras de serviços em face das recentes alterações legislativas**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo E. V. Curso prático de imposto de renda Pessoa Jurídica e tributos conexos: CSLL, PIS e COFINS. 15ed. **rev., atual. e ampl.** São Paulo: Fiscosoft, 2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9.ed. SÃO PAULO: Atlas, 1994.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** . 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012

SARANDY, William Wagner Silva. **A importância do planejamento fiscal para a micro e a pequena empresa**. Simulação e Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2okm/a-importancia-do-planejamento-fiscal-para-a-micro-e-a-pequena-empresa-wiliam-wagner-silva-sarandy>>. Acesso em: 22 Mai. 2015

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos do Direito Tributário**. 3 ed, Florianópolis: Momento Atual, 2006.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Tributaria del Estado y de Los Contribuyentes**. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003

ANEXO A - TRIBUTOS BRASILEIROS

Tributos no Brasil, conforme o Portal Tributário, atualizada em 16/09/14.

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - Lei 10.893/2004
2. Adicional de Tarifa Aeroportuária - ATA - Lei 7.920/1989
3. Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC) - Lei 5.461/1968
4. Contribuição à Comissão Coordenadora da Criação do Cavalão Nacional - CCCCN - art. 11 da Lei 7.291/1984
5. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - Lei 10.168/2000
6. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento de Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - Decreto 6.003/2006
7. Contribuição ao Funrural
8. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
9. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT), atualmente com a denominação de Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIIL-RAT)
10. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990
11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC) - Decreto-Lei 8.621/1946
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
13. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
14. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
15. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
16. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
17. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da MP 1.715-2/1998
18. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
19. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
20. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
21. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - Lei 10.336/2001

22. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - Lei 10.168/2000
23. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - Decreto 6.297/2007
24. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - Emenda Constitucional 39/2002
25. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da Medida Provisória 2228-1/2001 e Lei 10.454/2002
26. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008
27. Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) - art. 8º da Lei 12.546/2011
28. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
29. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo 578 da CLT, e a Confederativa foi instituída pelo art. 8, inciso IV, da Constituição Federal e é obrigatória em função da assembleia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na CLT)
30. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - Lei Complementar 110/2001
31. Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
32. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
33. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
34. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
35. Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
36. Fundo de Combate a Pobreza- art. 82 da EC 31/2000
37. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - Lei 5.070/1966 com novas disposições da Lei 9.472/1997
38. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) - Lei 5.107/1966
39. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da Lei 9.998/2000
40. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do Decreto-Lei 1.437/1975 e art. 10 da IN SRF 180/2002

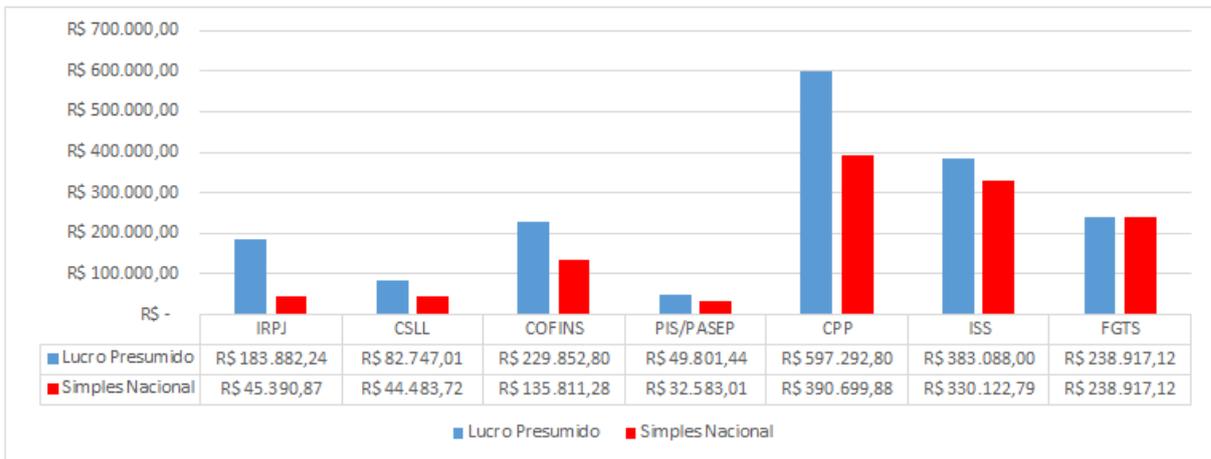
41. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) - Lei 10.052/2000
42. Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
43. Imposto sobre a Exportação (IE)
44. Imposto sobre a Importação (II)
45. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
46. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
47. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
48. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)
49. Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
50. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
51. Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI)
52. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
53. INSS Autônomos e Empresários
54. INSS Empregados
55. INSS Patronal (sobre a Folha de Pagamento e sobre a Receita Bruta - Substitutiva)
56. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
57. Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
58. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
59. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - Lei 10.870/2004
60. Taxa de Avaliação da Conformidade - Lei 12.545/2011 - art. 13
61. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - Decreto-Lei 1.899/1981
62. Taxa de Coleta de Lixo
63. Taxa de Combate a Incêndios
64. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
65. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - Lei 10.165/2000
66. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - Lei 10.357/2001, art. 16
67. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
68. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - Lei 11.292/2006
69. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da MP 437/2008
70. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - Lei 7.940/1989

71. Taxa de Fiscalização de SORTEIOS, Brindes ou Concursos - art. 50 da MP 2.158-35/2001
72. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária Lei 9.782/1999, art. 23
73. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - Lei 10.834/2003
74. Taxa de Fiscalização dos Mercados de SEGURO e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - art. 48 a 59 da Lei 12.249/2010
75. Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar - TAFIC - Entidades Fechadas de Previdência Complementar - art. 12 da Lei 12.154/2009
76. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo - art. 130 da Lei 9.503/1997
77. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - Lei 9.765/1998
78. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
79. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999
80. Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - Lei 9.960/2000
81. Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da Lei 9.933/1999
82. Taxa de Utilização de Selo de Controle - art. 13 da Lei 12.995/2014
83. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
84. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da Lei 9.427/1996
85. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da Lei 9.612/1998 e nos art. 7 e 42 do Decreto 2.615/1998
86. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da Lei 10.233/2001
87. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - Lei 9.961/2000, art. 18
88. Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da IN 680/2006
89. Taxa de Utilização do MERCANTE - Decreto 5.324/2004
90. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
91. Taxas Judiciárias
92. Taxas Processuais do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - art. 23 da Lei 12.529/2011

Fonte: Portal Tributário (2014).

ANEXO B - COMPARATIVO DE TRIBUTOS COMUNS: SIMPLES NACIONAL X LUCRO PRESUMIDO

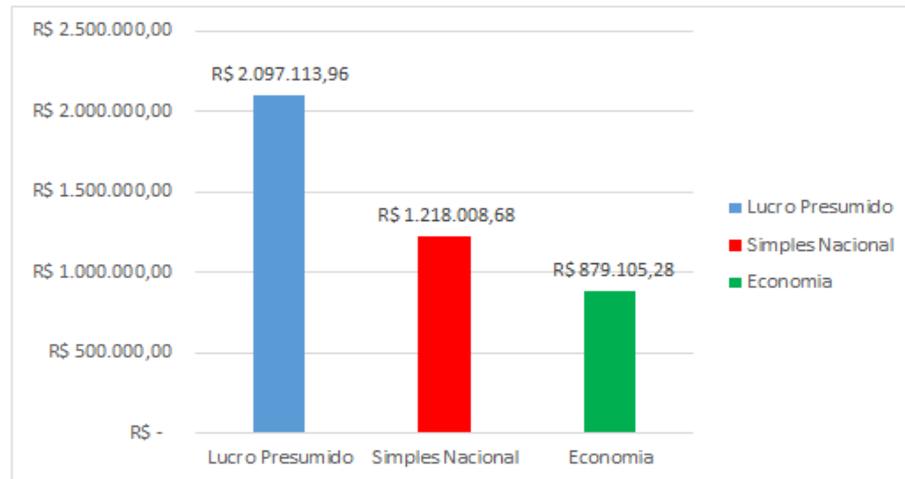
Comparativo de participação monetária dos tributos em comum ao Simples Nacional e Lucro Presumido



Fonte: Elaborado pelo autor.

ANEXO C – COMPARATIVO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO POR ENQUADRAMENTO ANALISADO

Comparativo de ônus tributário: Simples Nacional x Lucro Presumido



Fonte: Elaborada pelo autor.