



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIAS,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GABRIELA ALVES MAGALHAES

ANÁLISE DAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS FEDERAIS E DISTRIBUIÇÃO
DE LUCRO EM CLIENTES PRESTADORES DE SERVIÇO DE UMA
EMPRESA DE CONTABILIDADE

ORIENTADORA: PROF^a. DRA. JACKELINE LUCAS SOUZA

FORTALEZA

2015

GABRIELA ALVES MAGALHAES

**ANÁLISE DAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS FEDERAIS E DISTRIBUIÇÃO
DE LUCRO EM CLIENTES PRESTADORES DE SERVIÇO DE UMA
EMPRESA DE CONTABILIDADE**

Artigo submetido à Disciplina de Monografia do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção do título de bacharel.

Orientadora: Prof^ª Dra. Jackeline Lucas Souza

Aprovado em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. Jackeline Lucas Souza, Dra.

Orientadora

Prof^ª. Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva, Ms.

Membro da Banca

Prof^ª. Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante, Ms.

Membro da Banca

ANÁLISE DAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS FEDERAIS E DISTRIBUIÇÃO DE LUCRO EM CLIENTES PRESTADORES DE SERVIÇO DE UMA EMPRESA DE CONTABILIDADE

Orientanda: Gabriela Alves Magalhães

Orientadora: Prof^a. Dra. Jackeline Lucas Souza

RESUMO

Estudos realizados pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), entre 2010 e 2013, comprovaram que o Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, apresentando crescimento na arrecadação de 2,5 pontos percentuais (MOREIRA, 2015). Com o crescimento do setor de serviços, esse passou a ser alvo de tributação com uma forma de arrecadação diferenciada. A Distribuição de Lucros, por sua vez, é uma forma legal de remuneração dos investidores pelo capital investido, sendo o maior atrativo dessa remuneração, ser livre de tributação. Este trabalho tem por objetivo avaliar diversas características das retenções tributárias federais e/ou distribuição de lucros em clientes prestadores de serviço em uma empresa de contabilidade. Para tanto, foi utilizado um escritório de contabilidade com uma população 31 clientes empresariais, dos quais 16 representam a amostra desta pesquisa - prestadores de serviço sujeitos à retenção tributária e distribuição de lucros. Os resultados apontaram o PIS/PASEP, a COFINS, a CSLL, o IRRF e a Distribuição de Lucros em 1132 notas fiscais de serviço, decorrente de um faturamento de R\$59.243.219,23 e de retenções tributárias de R\$ 1.602.329,82, distribuídas em 6% de PIS/PASEP, 25% de COFINS, 8% de CSLL e 61% de IRRF. No ano analisado, 62,5% dos clientes da amostra (10) distribuíram lucros entre seus sócios, sendo que 40% desses clientes (quatro) fizeram em excesso.

PALAVRAS-CHAVE: Retenção tributária, prestadores de serviço, distribuição de lucros.

ABSTRACT

Studies conducted by OCDE (Organization for Economic Cooperation and Development) indicated that Brazil has the highest tax burden in Latin America (MOREIRA, 2015). Only between 2010 and 2013 the collection of taxes grew by 2.5 percent. With the growth of the service sector, which in 2010 reached the participation of 67.4% of the GNP (Gross National Product), and in 2036, according to a survey of IPEA (Applied Economic Research Institute) it will represent 82% (OLIVEIRA, 2013). With the growth of the service sector, this has become tax target with a form of differentiated collection. The Profit Distribution, in turn, is a legal form of compensation of investors for the capital invested, and the biggest attraction of this remuneration be tax free. This work aims to assess various characteristics of federal tax withholdings and/or profit sharing service providers customers in an accounting firm. Therefore, an accounting firm was used with a population 31 business customers, of which 16 represent the sample of this research - service providers and having tax withholding. The results showed the PIS/PASEP, COFINS, CSLL, the IRRF and Profit Distribution in 1132 invoices service, due to sales of R\$ 59,243,219.23 and tax deductions of R\$ 1,602,329, 82, distributed in 6% of PIS/PASEP, COFINS 25%, 8% social contribution and 61% of withholding tax. Over this year, 62.5% of customers of the sample (10) distributed profits among its members, with 40% of these customers (four) made in excess.

KEY-WORDS: Withholding tax, service providers, profit distribution.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com estudos realizados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) o Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, entre os anos de 2010 a 2013 a arrecadação cresceu 2,5 pontos percentuais do PIB nacional (MOREIRA, 2015).

Com o intuito de alcançar 100% da capacidade de arrecadação são instituídas novas medidas de fiscalização e arrecadação tributária, como por exemplo, a obrigatoriedade da retenção de tributos por parte do tomador do serviço.

O setor de serviços no Brasil tem sido alvo de arrecadação tributária intensa, principalmente por conta do seu crescimento acelerado, que segundo estudos realizados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), no ano de 2036 representará 82% do PIB brasileiro (OLIVEIRA, 2013).

Graças a esse crescimento, observou-se a necessidade de um estudo mais aprofundado sobre os casos de retenção tributária e distribuição de lucros nos prestadores de serviços, buscando identificar as exigências impostas às fontes pagadoras e beneficiárias dos rendimentos, apresentando o tratamento correto desses tributos, evitando possíveis irregularidades fiscais e sanções administrativas.

Diante do exposto, a problemática dessa pesquisa busca responder a seguinte questão: Quais as características das retenções tributárias federais e da distribuição de lucros em clientes, prestadores de serviço de um escritório de contabilidade?

O objetivo desta pesquisa é avaliar diversas características das retenções tributárias federais e/ou distribuição de lucros em clientes prestadores de serviço de uma empresa de contabilidade. Como objetivos específicos, apurar as características de tributação dos clientes, identificar os serviços que sofrem retenções e quais tributos são retidos, a representatividade de cada tributo frente ao montante retido e as características dos lucros distribuídos.

A metodologia aplicada para o trabalho é descritiva e documental, onde os dados do ano de 2013 foram analisados qualitativamente, em uma carteira de 16 clientes de um escritório de contabilidade, sendo feito um estudo de caso para obter os resultados.

O presente estudo encontra-se dividido em cinco seções: na primeira está introdução; na segunda, a fundamentação teórica evidenciando os tributos federais que sofrem retenção e a distribuição de lucros; na terceira, os aspectos metodológicos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa; na quarta, os dados e as análises feitas do portfólio de clientes do escritório estudado; na quinta e última, as considerações finais.

2 RETENÇÃO NA FONTE DE TRIBUTOS FEDERAIS E DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

Os governos federal, estaduais e municipais vêm adotando, de forma cada vez mais intensa, sistemáticas de “Retenção de Impostos e Contribuições na Fonte Pagadora” dos rendimentos para, agilizar a arrecadação, controlar o seu pagamento e transferir para o tomador do serviço a atividade de fiscalização (GALHARDO, 2013), sendo a responsabilidade pelo tributo das duas partes, tomador do serviço e prestador, solidariamente.

Diferente do pró-labore, o rendimento tributável que o sócio recebe por seu trabalho, a Distribuição de Lucros - denominação utilizada para as sociedades limitadas - é uma forma legal e fiscal de remuneração dos investidores pelo capital investido. Seu grande atrativo é a isenção do IRRF. O principal requisito para a distribuição é a existência efetiva de lucro ou reserva de lucros, além disso, não basta que o lucro exista

apenas na escrituração contábil. A sociedade deve possuir ativos ou recursos suficientes para quitar o valor a ser distribuído (Contas em Revista, 2014).

2.1 PIS/PASEP, COFINS E CSLL

O Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) é uma contribuição social de natureza tributária instituída com o objetivo de financiar o pagamento de benefícios como, por exemplo, o seguro desemprego e o abono salarial. O PIS é administrado pela Caixa Econômica Federal e destinado aos trabalhadores celetistas, enquanto o PASEP é voltado ao benefício do servidor público, sendo administrado pelo Banco do Brasil.

A sigla COFINS corresponde a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, que é uma contribuição social aplicada sobre o valor bruto apresentado por uma empresa e o seu recolhimento objetiva financiar a Seguridade Social, ou seja, áreas fundamentais como a Previdência Social, Assistência Social e Saúde Pública.

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), também objetiva o financiamento da Seguridade Social e incide sobre o lucro líquido antes da provisão para o impostos de Renda das pessoas jurídicas.

2.1.1 Fato gerador

Desde 1º de fevereiro de 2004, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o PIS/PASEP (ARANHA, 2014).

2.1.2 Base de cálculo

O valor da CSLL, da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual total de 4,65%, (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente (OLIVEIRA, 2011).

A base de cálculo corresponde ao valor do montante a ser pago pelo serviço prestado, não sendo admitidas deduções dessa base, por não haver previsão legal nesse sentido.

Essas alíquotas são devidas inclusive na hipótese de as receitas da prestadora do serviço estarem sujeitas ao regime de não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP ou aos regimes de alíquotas diferenciadas.

2.1.3 Recolhimento e compensação

Os valores retidos deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica que efetuar a retenção, até o terceiro dia útil da semana subsequente àquela em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica prestadora do serviço (BRASIL, 2013).

É previsto legalmente a compensação dos valores retidos, pelo contribuinte, com o imposto e contribuições de mesma espécie, devidos relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção, sendo assim, caso o valor devido de algum dos

tributos dessa seção for inferior ao retido, o excesso poderá ser utilizado para compensações futuras.

2.1.4 Dispensa de retenção

A retenção das contribuições só será devida quando o valor do serviço constante na nota fiscal for superior a R\$ 5.000,00. Quando houver a emissão de mais de uma nota para o mesmo contratante dentro do mesmo mês, devem ser somados os valores dos serviços para apurar a base de cálculo desses tributos (OLIVEIRA, 2011).

Além do valor mínimo do serviço para início da retenção das Contribuições, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 459 de 18 de outubro de 2004, lista diversos serviços que não sofrem retenção, entre eles: serviços prestados por cooperativas, em relação somente a CSLL, permanecendo a retenção dos demais tributos (as cooperativas de consumo sofrem normalmente as retenções); serviços prestados por pessoa física; transporte de valores por empresas estrangeiras, entre outros.

2.2 IRRF

O Imposto de Renda (IR) foi instituído através da Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, porém apenas em 1934 foi incluído na Constituição Federal, passando assim a ser de competência da União cobrar o IR sobre a renda de qualquer natureza, conforme o artigo 153 da CF: “Compete à união instituir impostos sobre: [...] III renda e proventos de qualquer natureza.”

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 45 deixa claro que o contribuinte desse imposto é o titular da disponibilidade, porém, conforme disposto em seu parágrafo único, “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.” Assim, fica claro que o responsável pelo IR é o titular da renda, porém pode um terceiro ser o substituto tributário desta operação. Nas hipóteses em que existe um substituto tributário para o IR, este passa a ser chamado de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

2.2.1 Fato gerador

O artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece o fato gerado do IR como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.

O fato gerador do Imposto de Renda é toda disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas.

Desta forma, a base de cálculo para o IRRF é dada de acordo com cada rendimento, e esses são divididos em seis modalidades: trabalho; capital ou aplicações financeiras; remessa ao exterior; prêmios e sorteios em geral; serviços de propaganda prestados por pessoas jurídicas; e serviços prestados por pessoa jurídica.

Cada uma das seis modalidades expostas de IRRF possui características próprias com relação à alíquota aplicada, apuração da base de cálculo, vencimento e regras de compensação.

Dentre as várias categorias de retenção na fonte, foi analisado apenas o imposto retido incidente na remuneração dos serviços prestados por pessoa jurídica.

2.2.2 Base de cálculo

O IRRF incide em quaisquer pagamentos ou créditos efetuados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços. Entretanto nem todos os serviços prestados sofrem incidência de IR. A partir da publicação da Instrução Normativa nº 23 de 1986, relacionou-se 40 serviços sujeitos à retenção do imposto de renda. Isso significa que, se o serviço prestado não estiver relacionado na lista, não estará sujeito à retenção na fonte.

Para as pessoas físicas, como regra geral, a retenção do IRRF está sujeita a tabela progressiva e é feita através do pagamento dos rendimentos, enquanto para as pessoas jurídicas, se dá por meio do pagamento ou emissão da nota fiscal do serviço realizado por cooperativa de trabalho e serviços, representante comercial ou fornecedor de serviços gerais, sendo eles: serviços de limpeza e conservação; vigilância; locação de mão de obra; propaganda e publicidade; profissionais liberais como advogados, contadores, entre outros; assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber.

As alíquotas referentes à retenção do IR variam de acordo com a legislação vigente. Atualmente a regulamentação do IRRF é dada pelo RIR/99 (PETRI et al., 2012). A tabela apresenta as alíquotas referentes a esta retenções:

Tabela 1 - Alíquotas da Retenção de IR

Serviços Profissionais Prestados por Pessoas Jurídicas	Cooperativa de Trabalho e Serviços	Autônomo e Pessoa Física	Trabalho Temporário	Estágio	Representante Comercial
1,0 % e 1,5%	1,5%	Tabela Progressiva	1,0%	Tabela Progressiva	1,5%

Fonte: Zanluca e Teixeira (2010).

Para cada categoria é utilizado uma alíquota diferente de IR, no caso de autônomos e pessoas físicas em geral, essa tabela progressiva citada é expedida anualmente pela Secretaria da Receita Federal, o mesmo é válido para também para o estágio.

A alíquota do Imposto de Renda na fonte sobre os serviços listados no Art. 647 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999) é de 1,5%. Entretanto, as importâncias pagas ou creditadas pela prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e por locação de mão de obra é feita pela alíquota de 1%.

2.2.3 Recolhimento e compensação

O vencimento do IRRF está descrito no artigo 70 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005, onde o prazo de recolhimento do tributo varia de acordo com o tipo de rendimento (Quadro 1):

Quadro 1 – Prazos de recolhimento de IRRF

Prazo para recolhimento	Modalidades de incidência de IRRF
Data da ocorrência do fato gerador	Rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior e pagamentos a beneficiários não identificados.
Até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores	Juros sobre o capital próprio e aplicações financeiras, inclusive, os atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior, e títulos de capitalização; prêmios, inclusive, os distribuídos sob a forma de bens e serviços, obtidos em concursos e sorteios de qualquer espécie e lucros decorrentes desses prêmios; e multa ou qualquer vantagem, de que trata o artigo 70 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.
Último dia útil do mês subsequente ao encerramento do período de apuração	Rendimentos e ganhos de capital distribuído pelos fundos de investimento imobiliário.
Último dia útil do 2º (segundo) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores	Nos demais casos.

Fonte: Adaptado de: Brasil (1999).

O prazo de recolhimento do IRRF vai depender da modalidade do serviço prestado de acordo com o explicitado na legislação. Pagamento realizado ultrapassando o prazo pré-estabelecido acarretará multa de juros para o responsável pelo valor retido.

O imposto retido na fonte ou pago pelo contribuinte, salvo disposição em contrário, será deduzido do valor devido pela Pessoa Jurídica através de declaração de rendimentos transmitida no mesmo mês em que os rendimentos foram pagos ao beneficiário, no caso de imposto retido na fonte. Essas quantias recolhidas deverão ser requeridas pelo contribuinte mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PERD/COMP).

No caso das cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas, a compensação do IRRF será feita com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. Lembramos que o desconto do imposto sobre os rendimentos dos seus associados será efetuado mediante aplicação da tabela progressiva vigente no mês do pagamento do rendimento (*Tax Contabilidade*, 2014).

O IRRF aqui analisado poderá, ainda, ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação com base ao imposto apurado pela Pessoa Jurídica, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda.

2.2.4 Dispensa de retenção

Existe na legislação um caso em que a retenção de imposto de renda não é necessária na prestação dos serviços de pessoa física e jurídica. Como tratado no art. 67 da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o qual diz: “Fica dispensada a retenção de imposto de renda, de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais), incidente na fonte sobre rendimentos que devam integrar a base de cálculo do imposto devido na declaração de ajuste anual” (BRASIL, 1996). Sendo assim, quando o valor que deveria ser retido for igual ou inferior ao valor estipulado, fica dispensada a retenção, acima deste valor deverá ser feito o recolhimento do IRRF por parte do tomador de serviço, caso contrário será considerada sonegação fiscal.

Nos termos da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 250, de 26 de novembro de 2002, art. 31, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica à outra pessoa jurídica, inscrita no Simples, pela prestação de serviços de natureza profissional. Entretanto, se uma empresa optante pelo Simples contratar serviços profissionais de outra pessoa jurídica, não optante pelo Simples, deverá, na condição de responsável, efetuar a

retenção do imposto de renda na fonte quando do pagamento da fatura (OLIVEIRA, 2011).

2.3 Distribuição de Lucros

O Lucro Distribuído é a remuneração pelo capital investido pelos sócios na empresa, e é devido independente deste ter trabalhado efetivamente ou não. A maior vantagem de se distribuir lucros é que essa remuneração já foi tributada na Pessoa Jurídica, sendo assim não será mais tributada na Pessoa Física através da Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda (Contas em Revista, 2014).

Os lucros obtidos durante o exercício financeiro devem ser distribuídos entre os sócios proporcionalmente ao valor do capital investido na sociedade, como remuneração do capital, independentemente de o sócio ter participação ativa nos serviços da sociedade ou ser apenas investidor.

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior (BRASIL, 1995).

2.3.1 Base de cálculo para o Lucro Presumido

Segundo a IN SRFn° 93, de 24 de dezembro de 1997, a pessoa jurídica tributada com base no Lucro Presumido está autorizada a distribuir lucros ou dividendos de resultados apurados através de escrituração contábil, ainda que por conta de período base não encerrado. Com isso, a pessoa jurídica poderá levantar balanços mensais, trimestrais e anuais e distribuir o resultado sem incidência de imposto desde que demonstrado contabilmente a apuração de tal resultado. A apuração do valor a ser distribuído se dá, inicialmente, por meio da Equação 1:

$$FP \times \%P = LAT \quad (1)$$

Onde:

FP: Faturamento do período;

%P: Percentual de presunção;

LAT: Lucro antes dos tributos

Para se apurar o Lucro Distribuível (LD), deve-se primeiro calcular o Lucro antes dos Tributos (LAT) através da multiplicação entre o Faturamento do Período (FP) e o Percentual de Presunção (%P) utilizado no IRPJ, de acordo com cada tipo de atividade (Tabela 2).

Tabela 2 - Alíquotas de presunção para apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido

ATIVIDADES	ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO	
	IRPJ	CSLL
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,60%	12%

Venda de mercadorias ou produtos (exceto revenda de combustíveis para consumo); Transporte de cargas; Serviços hospitalares; Atividades imobiliárias; Atividade rural; Construção por empreitada, quando houver emprego por materiais próprios, em qualquer quantidade; Industrialização com materiais fornecidos pelos encomendantes; Qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços), para a qual não esteja previsto percentual específico.	8%	12%
Prestação de serviços de transporte, exceto de carga;	16%	
Intermediações de negócios; Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer Natureza; Serviços de mão-de-obra de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra.	32%	32%

Fonte: ALMEIDA (2013)

As pessoas jurídicas, exclusivamente prestadoras de serviços em geral (exceto serviços hospitalares e de transporte), que não sejam sociedades civis de profissão regulamentada, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), poderão utilizar, para determinação da base de cálculo do imposto de renda, o percentual de 16% (dezesseis por cento) (BRASIL, Lei nº 9250/1995, art. 40). Caso a empresa exceda o limite de faturamento fixado para a redução da alíquota de presunção, deverá recalcular todos os valores pagos com a alíquota de 16%, com a alíquota de 32% e recolher as diferenças até o último dia útil do mês subsequente ao trimestre em que detectou o excesso (ALMEIDA, 2013).

Após a obtenção do resultado da Equação 1 (no caso o LAT), deve ser diminuído deste o valor do IRPJ (varia de acordo com a atividade desenvolvida, Tabela 2), da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS, o que sobrar nesta Equação 2 é o Lucro Distribuível (LD). Por meio da Equação 2, é possível demonstrar até quanto a empresa pode distribuir de lucro sem a tributação do IRRF (15%), pois se a empresa distribuir mais do que este montante, toda o valor que ultrapassar o LD será tributado.

$$\text{LAT} - \text{IRPJ} - \text{PIS/PASEP} - \text{CSLL} - \text{COFINS} = \text{LD} \quad (2)$$

Onde:

LAT: Lucro antes dos Tributos;

LD: Lucro Distribuível.

De acordo com a IN SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (artigo 48, parágrafos 7º e 8º), o valor apurado como Lucro Distribuível pode ser distribuído após o encerramento do trimestre correspondente, ou seja, a distribuição do lucro corresponde ao 1º trimestre, poderá ocorrer a partir do primeiro dia do trimestre seguinte (BRASIL, 1997) – no caso de empresas optantes pelo lucro presumido.

2.3.2 Tributação na distribuição de lucro

O lucro presumido pode ser determinado com base no regime de caixa ou de competência, sendo essa opção feita pelo próprio contribuinte, porém a opção por uma dessas alternativas pode trazer, por consequência, em situações idênticas, resultados diferentes no valor apurado do lucro (CRUZ, 2014). Em regra geral, o lucro distribuído entre os sócios, por já ter sido tributado na Pessoa Jurídica, é isento de tributação.

3 METODOLOGIA

Este trabalho evidencia informações por meio do método descritivo, especificando propriedades e características do fenômeno analisado. As informações utilizadas para a fundamentação teórica do estudo foram obtidas através de pesquisa bibliográfica na legislação atual e em estudos anteriores sobre o tema.

O escritório em análise é composto por uma carteira de 31 clientes empresariais, sendo 17 prestadores de serviço, quatro indústrias e 10 comércios. Dos 17 prestadores de serviços – clientes sujeitos à retenções tributárias não optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional - foram utilizadas 16 empresas, correspondendo a 52% dos clientes.

Foi feito um estudo de caso, onde os dados analisados de forma qualitativa, a fim de obter a relação do faturamento com os tipos de serviços prestados, bem como quanto do faturamento do prestador de serviço é absorvido pelas retenções e quais tributos mais retidos, além da análise da distribuição de lucros desses clientes, no ano de 2013.

Foram catalogadas todas as notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviço que sofrem retenções, verificando a proporcionalidade do montante das retenções tributárias por tipo de tributo; comparado os valores devidos dos tributos com os valores retidos; analisando o faturamento por tipo de atividade e clientes; e, ainda, identificando o lucro distribuível legalmente com o efetivamente distribuído e as possíveis sujeições de IRRF sobre o excesso distribuído.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

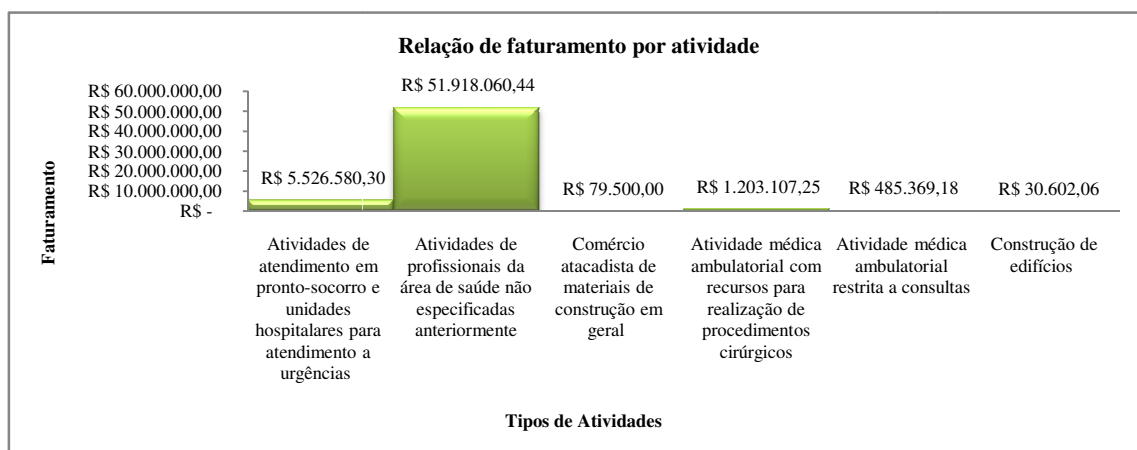
4.1 O ambiente de pesquisa

A empresa de contabilidade situa-se no município de Fortaleza/CE, fundado em setembro de 2012, optante pelo regime de tributação do Simples Nacional. A empresa possui foco apenas no mercado interno, não prestando seus serviços ao exterior, ainda não trabalha com empresas optantes pelo Lucro Real.

4.2 O portfólio dos clientes

A empresa possui 31 clientes empresariais, estando eles divididos em 17 prestadores de serviço, quatro indústrias e 10 comércios, sendo 77,42% desses tributados pelo Lucro Presumido e 22,58% optantes pelo Simples Nacional.

A carteira de cliente é pequena e o segmento de prestação de serviço resume-se a seis tipos de atividades com o faturamento bem diferentes entre si (Gráfico 1):

Gráfico 1 – Relação de faturamento dos clientes prestadores de serviços por atividade

Fonte: Elaborado pela autora (2015).

O faturamento mais expressivo é o relativo à ‘atividade de profissionais da área da saúde não especificados anteriormente’, a qual é desenvolvida por um cliente – uma cooperativa. O segundo faturamento mais expressivo refere-se a atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências’, composto pelo somatório dos faturamentos de seis clientes distintos. O terceiro maior por atividade é composto por apenas dois clientes somando um faturamento de R\$ 1.203.107,25, o quarto colocado representa um faturamento de R\$ 485.369,18 e é composto por outros dois clientes, já as duas outras atividades possuem seu faturamento apenas referente a um cliente, e são os menos expressivos.

Cada cliente presta um único tipo de serviço, não sendo percebida diversificação durante todo o ano analisado (Quadro 2):

Quadro 2 – Serviço prestado por cada cliente

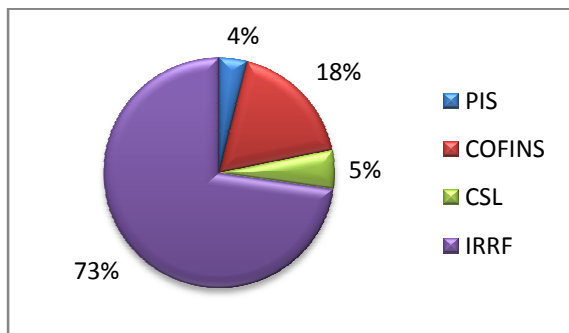
<u>CLIENTES</u>	<u>SERVIÇO PRESTADO</u>
Cliente 1	Atendimento em pronto socorro
Cliente 2	Atividade de profissionais da área da saúde não especificados anteriormente
Cliente 3	Representantes comerciais e agentes do comércio de madeira, materiais de construção e ferragens
Cliente 4	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 5	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 6	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 7	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 8	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 9	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 10	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 11	Atividade médica ambulatorial restrita a consulta
Cliente 12	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 13	Impermeabilização das coberturas e drenagem das águas
Cliente 14	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 15	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências
Cliente 16	Atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências

Fonte: Elaborada pela autora (2015).

Dos serviços prestados, 11 dos 16 clientes executam o mesmo tipo ‘atividades de atendimento em pronto-socorro e unidades hospitalares para atendimento a urgências’ (68,75% dos serviços prestados).

Com base nos serviços prestados por cada cliente, foi verificado um faturamento anual geral de R\$ 59.243.219,23, sendo que R\$ 1.216.690,40 ficou retido com o tomador do serviço. Esse valor corresponde ao somatório de PIS/PASEP (0,65%), COFINS (3%), IRRF (1,5%) e CSLL (1%) como representado no Gráfico 2:

Gráfico 2 – Rateio do valor retido por tributo



Fonte: Elaborado pela autora (2015).

Foi percebido que, mesmo a COFINS sendo o tributo com maior alíquota (3%), o valor retido desse corresponde a 18%, ficando atrás do IRRF, que graças ao fato gerador desse tributo ser mais abrangente, sua representatividade ficou em 73% do valor total das retenções do ano.

Apesar de o “Cliente 2” possuir o maior faturamento (R\$ 51.918.060,44), foi o cliente 16 que alcançou o maior valor retido a título de CSLL (R\$ 15.588,96). Isso ocorreu, pois a natureza jurídica do primeiro dispensa a retenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, porém o PIS/PASEP, a COFINS e o IR são descontados normalmente.

A Tabela 3 sumariza os dados referentes ao montante de cada tributo devido por cliente e seu respectivo valor retido:

Tabela 3 – Valor retido por cliente

CLIENTES	IRPJ DEVIDO	IRPJ RETIDO	PIS DEVIDO	PIS RETIDO	COFINS DEVIDO	COFINS RETIDO	CSL DEVIDO	CSL RETIDO
CLIENTE 1	15.767,25	5.007,91	2.135,14	1.312,67	9.854,52	6.058,47	9.460,36	2.019,49
CLIENTE 2		775.782,23	304.767,59	4.154,76	1.406.619,61	19.223,10		-
CLIENTE 3	3.816,00	1.192,50	4.411,57	516,75	20.361,11	2.385,00	2.289,60	795,00
CLIENTE 4	16.842,81	4.192,27	1.855,98	1.250,34	8.566,06	5.370,36	11.360,54	1.790,12
CLIENTE 5	32.577,77	10.180,55	4.411,57	4.299,55	20.361,12	19.844,07	19.546,66	6.614,69
CLIENTE 6	46.596,50	13.641,90	5.816,55	5.110,66	26.845,71	23.587,67	25.771,88	7.862,56
CLIENTE 7	15.996,85	4.999,01	2.166,24	1.882,39	9.998,03	8.687,93	9.598,14	2.895,98
CLIENTE 8	15.996,85	3.501,72	2.166,24	1.517,41	9.998,04	7.003,44	9.598,14	2.334,48
CLIENTE 9	24.594,02	7.114,22	3.330,46	2.867,90	12.469,77	13.236,46	14.756,41	4.412,15
CLIENTE 10	24.594,02	6.723,20	3.330,46	2.506,36	12.469,77	11.567,83	14.756,41	3.855,95
CLIENTE 11	4.420,13	1.438,77	598,15	288,71	2.762,61	1.332,46	2.652,11	444,16
CLIENTE 12	25.105,33	5.832,24	2.527,31	2.477,03	11.664,50	11.432,38	17.640,05	3.810,70
CLIENTE 13	1.468,90	413,72	198,91		918,06		881,34	
CLIENTE 14	45.044,17	12.832,01	5.609,84	5.401,08	25.891,55	24.928,25	24.855,89	8.309,43
CLIENTE 15	27.360,33	8.600,40	3.705,03	3.571,75	17.100,23	16.485,02	3.794,31	5.495,01
CLIENTE 16	120.984,40	23.809,58	10.317,48	10.132,82	47.619,15	46.766,87	90.508,14	15.588,96
	421.165,33	885.262,23	357.348,53	47.290,18	1.643.499,83	217.909,31	257.469,98	66.228,67

Fonte: Elaborada pela autora (2015).

Por meio da Tabela 3 identificou-se que penas dois dos 16 clientes não sofreram todas as retenções, isso acontece, no “Cliente 2” graças à sua natureza jurídica (Cooperativa), quanto ao “Cliente 13”, o serviço prestado para cada tomador não atinge R\$ 5.000,00, que é o valor que começa a ser devida a retenção das Contribuições Sociais (PIS/PASEP, COFINS e CSLL), sendo assim só sofreu retenção de IR.

A Tabela 4 foi elaborada a partir da anterior e demonstra a porcentagem dos valores retidos comparados aos devidos durante o ano (Tabela 4):

Tabela 4 – Valor retido anual

IRPJ DEVIDO	IRPJ RETIDO	PIS DEVIDO	PIS RETIDO	COFINS DEVIDO	COFINS RETIDO	CSL DEVIDO	CSL RETIDO
421.165,33	885.262,23	357.348,53	47.290,18	1.643.499,83	217.909,31	203.096,96	66.228,67
	210%		13%		13%		32,5%

Fonte: Elaborada pela autora (2015).

Através da Tabela 4, percebe-se que todo o valor devido de IRPJ pode ser compensado por meio da retenção destas nas notas fiscais de serviço, o PIS e a COFINS atingiram, simultaneamente, 13% de compensação de valores devidos, já a CSLL, 32,5% foi antecipado na fonte pagadora.

O cálculo do valor devido do PIS/PASEP e da COFINS se dá pela multiplicação da alíquota correspondente (0,65% e 3%) pelo faturamento, o mesmo procedimento é feito para o cálculo do valor retido nas notas fiscais, porém o somatório das notas emitidas para o mesmo tomador do serviço dentro do mesmo mês sendo inferior a R\$ 5.000,00 não se é devida a retenção de PIS/PASEP, COFINS e nem de CSLL, fazendo com que o valor retido dos dois primeiros seja inferior ao valor devido.

O IRPJ teve o valor retido superior ao devido graças, principalmente, ao Cliente 2, por ele ser uma Cooperativa e seu faturamento ser baseado em atos cooperados, só sendo devido IRPJ sobre atos não-cooperados, não sofre incidência, entretanto as notas fiscais emitidas sofreram retenções de R\$ 775.782,23, pois a obrigatoriedade da retenção desse tributo independe da natureza jurídica do prestador. Se desconsiderada a retenção deste Cliente, a porcentagem do valor retido sobre o devido de IRPJ passaria a ser de 26%.

Para a apuração do IRPJ devido e da CSLL devida deve ser levado em consideração o percentual de presunção de acordo com a atividade desenvolvida (Tabela 2) sobre o faturamento, para só depois ser aplicada a alíquota correspondente a cada tributo:

$$\text{IRPJ} = (\text{FP} \times \%P) \times 15\% \quad (3)$$

$$\text{IRPJ} = ((\text{FP} \times \%P) \times 15\%) + (((\text{FP} \times \%P) - 60.000,00) \times 10\%) \quad (4)$$

$$\text{CSLL} = (\text{FP} \times \%P) \times 9\% \quad (5)$$

Onde:

FP: Faturamento do período;

%P: Percentual de presunção

Para cálculo do IRPJ, quando a multiplicação entre o Faturamento do período e o Percentual de presunção for inferior a R\$ 60.000,00, utiliza-se a Equação 3, caso o valor desta multiplicação supere, é adicionado 10% ao excedente como na Equação 4. Para a CSLL utiliza-se a Equação 5, não havendo parcela adicional quanto a excedentes.

Com base nos dados encontrados, pode ser inferido que todos os clientes sofreram algum tipo de retenção, sendo que apenas 12,5% destes não sofreram todas as retenções. O tributo que teve a maior parcela do valor retido foi o IRPJ, pois para este,

em regra geral, basta ter rendimento que já ocorre à tributação, o que não acontece com as Contribuições Sociais (PIS/PASEP, CSLL e COFINS).

Durante o ano de 2013 foi distribuído R\$ 3.984.978,75 de lucro entre os 10 clientes que distribuíram no exercício (Tabela 5):

Tabela 5 – Distribuição de lucro

Clientes	Lucro Distribuível	Lucro Distribuído	Diferença entre Lucro Distribuível e Distribuído
Cliente 1	265.337,14	264.372,08	965,06
Cliente 2	50.206.673,24	0,00	50.206.673,24
Cliente 3	70.492,65	0,00	70.492,65
Cliente 4	246.909,79	0,00	246.909,79
Cliente 5	566.401,74	566.093,79	307,95
Cliente 6	738.334,68	704.129,28	34.205,40
Cliente 7	270.852,95	271.343,58	-490,63
Cliente 8	220.674,77	130.195,37	90.479,40
Cliente 9	424.067,85	417.847,31	6.220,54
Cliente 10	378.335,10	366.356,25	11.978,85
Cliente 11	72.753,34	75.787,45	-3.034,11
Cliente 12	331.879,42	0,00	331.879,42
Cliente 13	27.134,85	0,00	27.134,85
Cliente 14	711.821,73	712.099,76	-278,03
Cliente 15	474.772,47	476.753,88	-1.981,41
Cliente 16	1.317.875,83	0,00	1.317.875,83

Fonte: Elaborada pela autora (2015).

Quanto à distribuição dos lucros, verificou-se que 62,5% dos clientes analisados distribuíram lucros no exercício, sendo todos esses não tributados, pois não ultrapassaram ao limite do lucro presumido distribuível previsto legalmente. Os Clientes 7, 11, 14 e 15, durante o ano de 2013 distribuíram valores aos seus sócios (Tabela 4) além do Lucro Distribuível (LD).

A IN SRF nº 93, de 1997, art. 48, determina que o valor excedente ao Lucro Distribuível deve ser compensado com a conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros de exercícios anteriores, inexistindo montante suficiente para tal procedimento, bem assim quando se tratar de lucro que não tenha sido apurado em balanço, a parcela excedente será submetida à tributação, que, no caso de beneficiário pessoa física, será com base na tabela progressiva mensal vigente no respectivo período, com os devidos acréscimos legais referente ao pagamento em atraso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo principal de avaliar diversas características das retenções tributárias federais e/ou distribuição de lucros dos clientes prestadores de serviço de uma empresa de contabilidade, o presente estudo demonstrou tais características através da análise de clientes de diferentes atividades e faturamento, sendo esses optantes pelo Lucro Presumido, para isso foram utilizadas as notas fiscais emitidas por eles, os registros contábeis e os referenciais teóricos pertinentes.

Além disso, foram identificados os serviços que sofrem retenções e quais tributos retidos, a representatividade de cada tributo frente ao montante retido e as características dos lucros distribuídos.

Percebeu-se que, quanto à retenção dos tributos federais, os prestadores de serviços clientes do escritório contábil em análise, agiram de acordo com a legislação em vigor, aplicando as alíquotas determinadas e utilizando as bases de cálculos e fatos

geradores condizentes. Tendo, em um faturamento anual de R\$ 59.243.219,23, retido em 2013 o total de R\$ 1.216.690,40, sendo R\$ 47.290,18 referentes ao PIS/PASEP, R\$ 217.909,31 a COFINS, R\$ 66.228,67 ao CSLL e R\$ 885.262,23 ao IRRF.

Durante o ano analisado quatro Clientes distribuíram valores maiores do que o limite do Lucro Distribuível, totalizando R\$ 5.784,18 de excesso. A amostra distribuiu durante 2013 um total de 3.984.978,75, correspondendo 7% do total a distribuir.

O presente estudo possui grande relevância graças ao número crescente de prestadores de serviço e a sua representatividade no PIB nacional, com isso os profissionais da área contábil e os empresários precisam está em constante atualização sobre as regras de retenções e da Distribuição de Lucros para que não sejam prejudicados.

A pesquisa foi limitada a um único escritório contábil, podendo ser abrangido para uma população maior de dados a serem analisados gerando resultados mais abrangentes.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Vander. **Legislação Tributária: Apuração IRPJ e CSLL Pelo Lucro Presumido**. São Paulo: Gestão Tributária, 2013. Disponível em: <<http://contabilidadepessoal.com/gestao-tributaria/legislacao-tributaria-apuracao-irpj-e-csll-pelo-lucro-presumido/>> Acesso: 09 de junho de 2015.

AZEVEDO, Osmar Reis; CONCÓRDIA, Renato Mendes; MARCHEZIN, Glauco. **Manual Prático de Retenção de Impostos e Contribuições**. 7ª. ed. São Paulo: IOB, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 06 de fevereiro de 2015.

_____. **Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 07 de janeiro de 2015.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 093, de 24 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/insrf93.htm>>. Acesso em: 02 de junho de 2015.

_____. **Manual do Imposto de Renda Retido na Fonte**. 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/dirf/Mafondirf2009/Mafon2009.pdf>>. Acesso em: 23 de dezembro de 2014.

_____. **Parecer Normativo nº 1, de 24 de setembro de 2002**. Dispõe Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/PareceresNormativos/2002/parecer0012002.htm>>. Acesso em 10 de março de 2015.

CARVALHAES, Martelene. **Tributação dos lucros distribuídos - MP 627/13 - O conflito continua**. São Paulo: 2014. Disponível em: <<http://blogs.pini.com.br/posts/legislacao-tributos/tributacao-dos-lucros-distribuidos-mp-627-13-o-311578-1.aspx>> Acesso em: 01 de junho de 2015.

Contas em Revista. **Distribuição de lucros e dividendos deve seguir regras**. São Paulo: 2014.

CRUZ, Osvaldo. **Distribuição de lucro com base em escrituração – Tributação?**. Curitiba: Conselho Federal de Contabilidade, 2014. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2014/08/LUCRO-PRESUMIDO-distribui%C3%A7%C3%A3o-de-lucros.pdf>> Acesso em: 01 de junho de 2015.

GALHARDO, Alexandre. **Responsabilidade Tributária – Retenção de Tributos**. São Paulo: Portal Tributário, 2013.

MOREIRA, Assis. **Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE**. São Paulo: Econômico Valor, 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>> acesso 02/04/2015> Acesso em: 13 de maio de 2015.

OLIVEIRA, Carlos Eduardo. Serviços: PIB e Segmentação. São Paulo, Revista Conjuntura Econômica – FGV, 2014. Disponível em: <http://www.cnservicos.org.br/documentos/economia/001/Setorial_PIB_Segmentacao.pdf>. Acesso em: 31 de maio de 2015.

OLIVEIRA, Luis Martins; CHIEREGATO, Renato; GOMES, Marliete Bezerra; PEREZ, José Hernandez. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PETRI, Ramos Figueiredo; PETRI, Sergio Murilo; ROSA, Luciano; SCHOENELL, Camila. **Retenção de Imposto de Renda: uma análise do impacto para União das retenções dos Estados**. Santa Catarina: Navus – Revista de Gestão e Tecnologia, 2012. Disponível em: <file:///C:/Users/CCE/Downloads/Schoenell_Petri_Rosa_Petri_2012_Retencao-de-imposto-de-renda--_32522.pdf> Acesso em 07 de janeiro de 2015.

Tax Contabilidade. **IRRF: Cooperativas de trabalho e associações profissionais ou assemelhados** (Área: Guia de Impostos Retidos). Disponível em: <http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=287>. Acesso em: 01 de junho de 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7.ed. Rio de Janeiro: 2000.

ZANLUCA, Júlio César; TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Manual de Retenções Tributárias**. Curitiba: Portal Tributário® Editora e Maph Editora, 2010. Disponível em: <www.portaltributario.com.br>. Acesso em: 21 de março de 2015.