



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS  
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS  
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA  
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO  
ARTIGO CIENTÍFICO

**OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**  
SEUS ASPECTOS LEGAIS E JURIDICOS

ORIENTANDO: GABRIEL COSTA JUNQUEIRA  
ORIENTADOR: MARISVALDO CORTEZ AMADO - MESTRE

GOIÂNIA-GO  
2021

## **OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

### **E SEUS ASPECTOS LEGAIS**

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Prof. Orientador: MARISVALDO CORTEZ AMADO - MESTRE

GOIÂNIA-GO  
2021

GABRIEL COSTA JUNQUEIRA

**OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**  
SEUS ASPECTOS LEGAIS E JURIDICOS

Data da Defesa: \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

\_\_\_\_\_  
Orientador: Marisvaldo Cortez Amado - Mestre Nota

\_\_\_\_\_  
Examinador (a) Convidado (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo Nota

À minha família, por sempre acreditarem em mim.

Em especial aos meus pais que mesmo separados, não deixam de me apoiar e a minha namorada que me emprestou o notebook para complemento do projeto.

Ao meu orientador, o professor Marisvaldo Cortez Amado, agradeço com profunda admiração, por acompanhar-me neste projeto, por me fornecer todas as bases necessárias e Leandro Alves, professor de Tributário na PUC, que não se importando com o horário, procura me ajudar sempre.

## SUMÁRIO

### RESUMO

### INTRODUÇÃO

#### 1. CAPÍTULO 1: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

1.1 ASPECTOS JURIDICOS.....	11 - 14
1.2 LEI COMPLEMENTAR 70/1991.....	14 - 16
1.3 ALIQUOTA.....	16
1.4 FATURAMENTO.....	16 - 18
1.5 LUCRO PRESUMIDO.....	18 - 19
1.6 CALCULO.....	19 - 20
1.7 PAGAMENTO.....	20 - 21
1.8 OBJETIVOS.....	21 - 22

#### 2 CAPÍTULO 2: PIS – PRODUTO DE INTEGRAÇÃO SOCIAL

2.1 ASPECTOS GERAIS.....	22 - 24
2.2 ALIQUOTA.....	24 - 25
2.3 LUCRO PRESUMIDO.....	25 - 27
2.4 LUCRO ARBITRADO.....	27 - 29
2.5 OBJETIVOS.....	29 - 30
2.6 PASEP.....	30 - 31
2.6.1 ABONO SALARIAL – SUSPENSÃO.....	31 - 35

#### 3 CAPÍTULO 3: IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURIDICA

3.1 ASPECTOS GERAIS.....	35 - 37
3.1.1 LUCRO.....	37 - 38
3.1.1.1 LUCRO REAL.....	38
3.1.1.2. LUCRO PRESUMIDO.....	39 - 40
3.1.1.3 LUCRO ARBITRADO.....	40 - 41
3.2 SIMPLES NACIONAL.....	41 - 43
3.2.1 LEI COMPLEMENTAR 123/2006.....	43 - 44

### CONCLUSÃO

### RESUMO EM LÍNGUA ESTRANGEIRA

### PALAVRAS-CHAVE EM LÍNGUA ESTRANGEIRA

**REFERÊNCIAS**

**GLOSSÁRIO ANEXOS (opcional)**

**APÊNDICES ANEXOS (opcional)**

**ANEXOS (opcional)**

## **OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS**

### **SEUS ASPECTOS LEGAIS E JURIDICOS**

Gabriel Costa Junqueira<sup>1</sup>

Este trabalho consiste no estudo acerca da obrigação tributária e seus aspectos legais, os sujeitos da relação obrigacional, visando dar uma básica de suas espécies, classificação, seus elementos e ainda as características do fato gerador bem como as responsabilidades advindas deste instituto. O Direito Tributário possui natureza obrigacional, ou seja, gira em torno de relações obrigacionais, objetivando, ao final, a aquisição de receitas para o erário. Tendo em vista as obrigações sobre pessoas físicas e jurídicas, resolvi abordar neste tema as principais obrigações, já que são muitas para um entendimento específico e a tamanha importância que impacta na vida jurídica e física do cidadão, tanto na esfera social quanto financeira.

**Palavras-chave:** Tributário. Obrigações. Direito.

---

<sup>1</sup> Qualificação do autor.



## INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é a abordar um assunto que está presente em nosso dia a dia, falar sobre situações que acontecem mais do que imaginamos, para que assim, seja possível abirmos os olhos para fatos que nem sempre vemos de perto, por isso não damos tanta importância, mas que ocorrem constantemente. A questão central é refletir sobre a pertinência ou não de poderem normas editadas pelos Executivos das três esferas instituir obrigações tributárias acessórias.

Esta obra destina-se a todos aqueles que buscam entender o Direito Tributário brasileiro da forma como foi legislado e tendo por parâmetro sua interpretação jurisprudencial, principalmente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, guardiões da lei federal e da Constituição Federal, respectivamente. Assim, são destinatários do trabalho os profissionais que lidam com o Direito Tributário, os estudantes que não querem se alhear à prática e, claro, os candidatos a cargos e empregos no serviço público.

Apesar das possibilidades sociais que os valores arrecadados podem proporcionar a utilização dos recursos é cada vez mais questionada pelos cidadãos, em especial pela classe empresarial, que não percebe uma contraprestação clara por parte do poder público, mas sente que a carga tributária para o seu negócio e para a sociedade brasileira é cada vez maior. Em virtude disso a busca do empresariado e também do contribuinte pessoa física pelo menor imposto é constante. Por causa disso é que advogados tributaristas, contadores e outros, trabalham de forma incansável para tentar diminuir o impacto dos tributos nos negócios.

O direito das obrigações foi estudado na seara do direito civil, sendo no âmbito desse ramo jurídico que se deve buscar o conceito de obrigação. Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio (BARROS, 1952)

A relação jurídico-tributária é eminentemente obrigacional, tendo, no polo ativo (credor) um ente político (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa e, no polo passivo, um particular obrigado ao cumprimento da obrigação. Essas duas pessoas, necessariamente presentes para que se forme o vínculo obrigacional, constituem os elementos subjetivos da obrigação tributária e serão estudadas em item específico.

Em matéria tributária, existem diversas obrigações enquadradas nas modalidades de fazer ou de não fazer, caracterizadas como um dever burocrático, sem qualquer conteúdo economicamente apreciável. Alguns autores afirmam, justamente por isso, que esses deveres não seriam alcançados pelo conceito de obrigação, sendo considerados simples deveres administrativos. Registre-se, por oportuno, que a existência de obrigações sem qualquer conteúdo patrimonial não é novidade do direito tributário. Já em 1971, Pontes de Miranda, no seu Tratado de direito privado, afirmava – e bem exemplificava – o seguinte:

Longe vai o tempo em que se não atendia ao interesse somente moral da prestação, em que se dizia que a prestação tinha de ser patrimonial. O que se deve pode não ter qualquer valor material, como se A obtém de B que o

acompanhe ao teatro por ser B de alta família. Nem o interesse é patrimonial, nem a prestação é de valor patrimonial, nem há ilicitude na promessa (...) no direito brasileiro, não há regra jurídica que exija às prestações prometidas o serem avaliáveis em dinheiro. (MIRANDA, 1971)

Assim, pode-se afirmar que o caráter econômico da prestação não é algo essencial à definição de obrigação em direito privado e, ainda que o fosse, seria possível ao direito tributário alterar o conceito, porque este não foi utilizado expressa ou implicitamente pelas leis máximas dos entes políticos para limitar ou definir competências tributárias (interpretação a *contrário sensu* do art. 112 do CTN).

Tendo em vista a natureza da tributação, o credor (fisco) vai ao encontro do patrimônio do devedor (contribuinte) de maneira compulsória, objetivando a retirada de valores, que são os tributos. A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, estabelecendo regras para essa invasão do patrimônio do contribuinte. Tais limitações estão expressas nos arts. 150, 151 e 152 da CF.

Ao falar em prestações positivas ou negativas, o legislador tributário quis se referir às obrigações que os civilistas classificam como de fazer ou deixar de fazer. Não se incluem as obrigações de dar dinheiro, porque estas são consideradas principais. São, na realidade, obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais. Aqui não valem as lições dos civilistas, no sentido de que a existência da coisa acessória pressupõe a da coisa principal. Em direito tributário, existem vários exemplos de obrigações acessórias que independem da existência de obrigação principal. Um excelente exemplo de tal situação é o art. 14, III, do CTN, que coloca como um dos requisitos para gozo de imunidade por parte das entidades de assistência social sem fins lucrativos que estas mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. É uma obrigação acessória para quem, em circunstâncias normais, não possui obrigações principais, ao menos no que se refere aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços (CF, art. 150, VI, c).

Embora o tributo, mais especificamente o imposto, decorra da necessidade de prover o Estado de recursos para a consecução do bem comum, não se pode perder de vista, como já realçado acima, a necessidade de assentimento dos representantes do povo para sua instituição.

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória. A primeira tem como objeto, isto é, como prestação, a de adimplir o tributo ou a penalidade pecuniária. Na terminologia do Direito Privado, é uma obrigação de dar, portanto, tem natureza patrimonial.

Assim, tendo em vista o caráter de generalidade e abstração inerente a lei *stricto sensu*, é bastante razoável que os órgãos competentes do Poder Executivo das três esferas possam editar atos que complementem aquela, através dos quais os contribuintes e terceiros envolvidos em situações tributadas sejam chamados a prestar informações e manter controles de suas atividades e bens, em benefício do próprio Estado.

Tal entendimento, que se submete à crítica, não malferir o princípio da legalidade, mas, sopesado a outros, também basilares do Estado Democrático de Direito, como, por exemplo, o da livre concorrência e o da eficiência administrativa, é consentâneo com a realidade contemporânea, à qual se deve ajustar a hermenêutica das normas.

## **1. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

O presente trabalho tem por objetivo tratar dos aspectos gerais dos COFINS, tais como os aspectos subjetivos, materiais, temporais, quantitativos e a forma de lançamento, com as características peculiares de cada contribuição.

A complexidade de tais tributos se dá, dentre outros aspectos, pela dificuldade de classificação tributária, tendo em vista existirem contribuições sociais com repercussão econômica e matérias econômicas em âmbito social, assim como matéria de importância social tratada em seção de ordem econômica. Exemplificando o que fora anteriormente citado, temos o caso específico do PIS que possui destinação social e econômica previstas na Constituição, que serão tratados de maneira minuciosa a frente, diferentemente da COFINS que possui destinação total para a seguridade social. Apesar do Supremo Tribunal Federal reconhecer que trata de uma contribuição de cunho social, diferentemente da COFINS que possui destinação total para a seguridade social.

Por essas e outras razões, que essas contribuições fazem parte de diversas discussões jurídicas dentro do Direito Tributário acerca de suas peculiares complexidades.

### **1.1 ASPECTOS JURIDICOS**

Um tributo federal criado em 1991 que incide sobre empresas e pessoas jurídicas, calculado a partir de suas receitas brutas.

Considerada um dos principais obstáculos no cotidiano das empresas brasileiras, a confusa política fiscal brasileira impressiona pela sua complexidade. A COFINS, por exemplo, é um dos principais impostos desse sistema, mas por ter características diferentes e múltiplas formas de cálculo, muitas pessoas não entendem como ela funciona.

Por ser um imposto federal que precisa ser calculado e pago mensalmente, muitas vezes os empresários precisam de um profissional específico só para cuidar do recolhimento da COFINS.

Precisam pagar a COFINS todos os contribuintes estabelecidos como pessoa jurídica, ou seja, todas as empresas legalmente constituídas e as pessoas físicas equiparadas às empresas, de acordo com regulamentação do Imposto de Renda.

A exceção, nesse caso, são as empresas de pequeno porte e microempresas que optam pelo sistema Simples Nacional. Criado para reduzir e desburocratizar as obrigações

tributárias do pequeno empresário, o Simples reúne o recolhimento de todos os impostos em uma só cobrança, o que dispensa a aplicação de cada tributo separadamente.

O recolhimento da COFINS é realizado pela própria empresa. Para isso, ela precisa emitir uma DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) com o valor a ser recolhido e efetuar o pagamento até dia 25 do mês seguinte.

O objetivo desse tributo é custear algumas esferas básicas da seguridade social brasileira. Isto é: o que é arrecadado com o tributo é empregado em investimentos com saúde pública, a previdência social e demais programas nacionais de assistência social.

A COFINS, e conseqüentemente também o PIS sobre importação, são regulados pela Lei 10.865/2004. Essa lei, além da legislação que determina a COFINS de forma geral, determina o recolhimento dos dois tributos em casos de entrada de bens estrangeiros no território nacional.

No caso de empresas e PJs que trabalham com importações, a base de cálculo e as alíquotas são diferentes do normal, sendo de 9,65% para importação. Nessa situação, a COFINS para importação é regida pela Lei 10.865/2004 numa alíquota geral de 7,6% existindo alíquotas específicas para determinados produtos. A base constitucional para instituição da COFINS, Importação está disposta no inciso II do § 2º do artigo 149, da CF e no inciso IV do artigo 195, da CF, ambos incluídos pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

Ordinariamente, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu a COFINS Importação. O referido diploma legal em seu art. 15 prevê o direito ao crédito somente aos contribuintes que estiverem sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da referida contribuição, previsto na Lei nº 10.833/2003.

Podemos ainda implicar na COFINS dois sujeitos. O sujeito ativo, (o ente federativo tributante), e o sujeito passivo, (o contribuinte).

A questão da sujeição ativa das contribuições sociais é tema polêmico. Para alguns doutrinadores, a lei que instituir contribuição social, com fundamento no art. 195, I, deve indicar como sujeito ativo pessoa que administra a Seguridade Social. Nesse sentido, preceitua Misabel Derzi:

Consentir que a União cobre, arrecade e fiscalize as contribuições destinadas ao custeio dos órgãos de Seguridade Social, para depois repassá-las, pelo mecanismo das transferências, aos órgãos da seguridade, é transformar as contribuições em impostos com destinação, expressamente vedados; é invalidar o regime que a Constituição lhes atribui, é ferir a letra e o espírito da Constituição Federal, que objetivou resguardar a caixa da Seguridade Social. (Contribuição para o FINSOCIAL, RDtributário 55/212).

Conforme esse entendimento, no caso das Contribuições à Seguridade Social, embora a União tenha competência para legislar (art. 22, XXII, CF), não possui capacidade tributária ativa, isto é, não pode figurar como credora no polo ativo da relação tributária para exigir e administrar o tributo.

O sujeito passivo das contribuições PIS e COFINS, isto é, o contribuinte, é aquele que auferir receitas que estejam incluídas no rol legislativo retro mencionado. Além das pessoas jurídicas que auferem receitas decorrentes das vendas e prestações de serviços já apontadas, temos também como contribuintes: Instituições financeiras e de seguro, Pessoas jurídicas tributadas pelo IR com base no lucro presumido ou arbitrado, Pessoas jurídicas tributadas pelo Simples. Pessoas jurídicas imunes a imposto. Órgãos públicos, autarquias, fundações públicas, Sociedades cooperativas, exceto agropecuárias e de consumo.

Também quanto ao sujeito passivo, impende observar a sistemática do regime de substituição tributária. Relembrando o conceito, trata-se de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação com o real contribuinte. Na substituição, portanto, o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte, que realizou o fato gerador, prevendo desde logo o encargo da obrigação a uma outra pessoa, denominada substituto, compelido a pagar a dívida.

Na substituição regressiva, a lei atribui a responsabilidade a um terceiro participante do negócio jurídico, por razões de comodidade, praticidade, ou pela circunstância de o verdadeiro contribuinte não manter organização adequada. Na substituição progressiva, o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de determinado valor, relativo a fato futuro e incerto, à operação que ainda irá se realizar.

No caso das contribuições aqui tratadas, são reconhecidas as seguintes situações de substituição tributária:

I - As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores das motocicletas e semeadores, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS devida pelos comerciantes varejistas (de acordo com a medida provisória 2.158-35/2001, art. 43)

II - Os fabricantes e os importadores de cigarros são contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento do PIS/PASEP e da COFINS devidos pelos comerciantes varejistas.

Por fim, há um aspecto interessante a ser destacado no que diz respeito ao fato de o empregador, empresa ou entidade a ela equiparada serem considerados os sujeitos

passivos. Embora aparentemente o empregador não tenha vantagens com esse recolhimento, na realidade ele auferir uma vantagem indireta, na medida em que seu empregado adquire segurança quanto à situação física, mental e financeira de sua própria pessoa e de seus dependentes.

## 1.2 LEI COMPLEMENTAR 70/1991

Originalmente, as obrigações não possuíam regime de não cumulatividade, tendo em vista a ausência de previsão constitucional ou legal para tanto. Atualmente, o regime cumulativo é encontra previsão nas Leis n.º 9.715/98 e 9.718/98. Tais leis dispõem que as contribuições em estudo possuem regime de apuração mensal, sendo os sujeitos passivos as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias e as pessoas jurídicas de direito público interno, sendo a base de cálculo, com relação a estas o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas no mês, e com relação àquelas, o faturamento auferido no mês.

Através da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, fora instituída a COFINS que, em seu artigo 6º, inciso II, isentou desse pagamento as sociedades civis descritas no Decreto-Lei n.º 2.397/87.

O Decreto-Lei n.º 2.397/87, citado no inciso II do artigo 6º da Lei Complementar n.º 70/91, em seu artigo 1º, classificou as sociedades civis que estariam enquadradas em tal isenção, quais sejam:

Sociedades civis de prestações de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no registro civil das pessoas jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país.

Nota-se que as únicas exigências para as sociedades civis gozarem de tal isenção são:

- a) Sociedades civis de prestações de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (...)
- b) Registradas no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.
- c) Constituídas por pessoas físicas domiciliadas no país.

Inicialmente, o supramencionado direito à isenção tributária da COFINS foi contestado pela Receita Federal, que argumentava que o direito à fruição da isenção da COFINS prevista na Lei Complementar nº 70/91 estaria condicionada à opção pelo regime de tributação para o imposto de renda.

Desse modo, em conformidade com o entendimento proferido pelo STF, a 1ª Seção do STJ, cancelou o enunciado 276, onde dizia que:

Sumula 276/STF (Cancelada) - As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.

Desde então o Conselho Federal da OAB pede que a tese tenha efeitos *ex nunc*, ou seja, que os efeitos só ocorram a partir do julgamento do caso pelo Supremo, o que não tem sido reconhecido pela corte.

A problemática gira em torno do STJ sempre ter admitido a isenção, protegendo juridicamente as sociedades civis, que deixaram de recolher a contribuição em análise, que estavam sob o manto jurídico de uma decisão sumulada pelo Tribunal.

Nesse sentido, é inegável a segurança jurídica causada, bem como a violação tão comentada acerca da boa-fé e da proteção da confiança do contribuinte. Essas decisões contraditórias geram no contribuinte, e na sociedade como um todo, uma revolta acerca da instabilidade das decisões dos Tribunais Brasileiros. Ao não realizar a modulação dos efeitos, o STF admite que a ação de um agente que esteja em conformidade com o ordenamento jurídico, assegurada até mesmo por uma determinação jurisprudencial expressa seja desconsiderada.

Mais que isso, o STF permite que o contribuinte seja duplamente punido e deverá recolher a contribuição em razão da alteração de um entendimento jurisprudencial, sem haver mudança fática pra tanto e, além disso, deverá recolher a contribuição em relação ao período em que o Judiciário expressamente o declarou como isento.

Deste modo conclui-se que, a respeito da referida Lei Complementar, a regra geral da eficácia *ex nunc* ou retroativa, as decisões que declararam a inconstitucionalidade comportam algumas exceções. A chamada modulação temporal, dos efeitos da decisão pode ser utilizada nas hipóteses em que aplicar a regra da nulidade da norma inconstitucional torna a decisão ainda mais afastada da verdade constitucional, tal como preceituado pela doutrina e jurisprudência.

Isto é, nos casos em que se vislumbrar o excepcional interesse social e para resguardar a segurança jurídica, o STF deverá limitar os efeitos da decisão, cujo período

pode compreender entre a edição da lei e a decisão, desde a decisão ou algum momento após a decisão.

Em se tratando de matéria tributária, que aponta repercussão direta no orçamento público e na preservação dos direitos fundamentais, o pressuposto da segurança jurídica, como apontado no presente artigo, não merece ser utilizado para defender o estado, tendo em vista que a mesma se destina à defesa dos contribuintes.

Ademais, tratou-se sobre o cabimento da modulação dos efeitos da decisão não só na hipótese de declaração de inconstitucionalidade, mas também nos casos de alteração na jurisprudência, uma vez que já admitia possibilidade e veio a ser expressamente permitida no novo CPC.

### 1.3 ALÍQUOTA

Com a Lei 10.833/2003, para as empresas optantes pelo lucro real, a partir de 01.02.2004, com exceções específicas, acaba a cumulatividade da COFINS sobre a receita bruta, descontando-se créditos da contribuição

A alíquota geral da COFINS não cumulativa é de 7,6%. Para determinadas operações de vendas de produtores, distribuidores ou importadores de combustíveis, produtos farmacêuticos, perfumaria, toucador, higiene pessoal, máquinas e veículos, autopeças, pneus novos de borracha, câmaras-de-ar de borracha, querosene de aviação, embalagens para bebidas, água, refrigerante, cerveja e preparações compostas e papel imune a impostos, por força do art. 21 da Lei 10.865/2004 (que alterou vários parágrafos do art. 2 da Lei 10.833/2003), a alíquota é específica.

Já no regime cumulativo, a alíquota geral é de 3%, podendo variar de acordo, sendo instituições financeiras, que a COFINS chega a 4%, levando em conta operadoras de planos de saúde conforme art. 19 da Lei 12.783/2013. Existem ainda outros modelos de pagamento que devem ser considerados, como a tributação sobre importações de COFINS de 9,75% mais 1% adicional.

### 1.4 FATURAMENTO

A COFINS incide sobre a receita ou o faturamento (CF, art. 195, I, b) sendo, portanto, paga por todos os contribuintes, lucrativos ou não. Os contribuintes alegaram que a lei agredia a isonomia, pois tratava de maneira beneficiada as empresas lucrativas,



negando qualquer benefício àquelas que mais precisavam ser ajudadas, as que obtiveram prejuízos. O raciocínio é inteligente, mas o STF enxergou a mesma situação de uma maneira completamente diversa. Entendeu que a isonomia estava sendo respeitada, pois a lei apenas tentava atenuar a carga tributária das empresas sujeitas a dupla tributação. Por ser extremamente didático, transcreve-se o trecho mais relevante da Ementa:

“Alegada ofensa ao princípio da isonomia. Por efeito da referida norma, o contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito a ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do quantum devido, atenuando-se, por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação. Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela suficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que falar, pois, de ofensa ao princípio da isonomia”  
(STF, Tribunal Pleno, RE 336.134/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20.11.2002, DJ 16.05.2003).

Em outro sentido, é entendido que substancialmente, é o meio pelo qual se extrai a fatura das mercadorias vendidas. Fatura, por sua vez, em direito mercantil, é o documento relativo à venda de mercadoria, cujo teor discrimina o objeto da operação, mediante alusão explícita à quantidade, qualidade, espécie, tipo e outros caracteres, além das condições de entrega e de pagamento. Documento de emissão obrigatória, à luz da Lei nº 5.474, de 18 de julho de 1968. Sob influxo de índole contábil, o direito tributário tem utilizado a expressão, vez por outra, com a acepção de somatório das receitas, vale dizer, aquelas provenientes da atividade mercantil, acrescidas de receitas financeiras. Lembramos, por exemplo, que o faturamento representa a base de cálculo da contribuição social denominada COFINS, a qual incide na proporção de 2% em relação ao faturamento mensal das empresas. (JARDIM, 2008).

Como depreende-se de uma leitura do seu voto, o termo “faturamento”, utilizado no art. 195, I, alínea b, da Constituição Federal, deve ser tomado no sentido técnico consagrado pela doutrina e pela jurisprudência.

Assim, faturamento, na redação original do mencionado dispositivo constitucional, em síntese, é a riqueza obtida pelo contribuinte no exercício de sua atividade empresarial, sendo inadmissível a inclusão das receitas de terceiros ou que não importem, direta ou indiretamente, ingresso financeiro.

No que diz respeito ao conceito de faturamento constante das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica,

independentemente de sua denominação ou classificação contábil, também não há que se falar em inclusão do ICMS.

Com feito, o ICMS é um imposto indireto, ou seja, é destacado na nota fiscal e tem seu ônus financeiro transferido para o contribuinte de fato, que é consumidor final. O sujeito passivo do ICMS recolhe o valor correspondente ao Estado, sem que a respectiva quantia destinada aos cofres públicos integre sua receita.

Desta feita, constituindo receita do Estado-Membro ou do Distrito Federal, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso de caixa, não podendo, à evidência, compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Melhor dizendo, considerar o ICMS para esse fim significa admitir a incidência de contribuições sociais sobre o imposto devido à unidade da Federação. Implica dizer que, em se tratando de receita de terceiros (Estado-Membro ou Distrito Federal), o valor de tal imposto é elemento estranho a integrar a base de cálculo das contribuições em apreço, sejam elas exigidas sobre o faturamento ou sobre a receita.

Portanto, podemos aferir que tais contribuições possuem características peculiares quanto aos seus aspectos materiais, espaciais, temporais e quantitativos em relação a outros tributos e variam conforme os contribuintes sejam pessoas jurídicas de direito privado, de direito público e contribuintes especiais. Devido à alta complexidade do tema, existem muitos recursos com repercussão geral reconhecida no Supremo Tribunal Federal.

## 1.5 LUCRO PRESUMIDO

Os regimes tributários podem ser definidos como as diversas formas de tributar empreendimentos, que variam em complexidade, forma de cálculo dos impostos e alíquotas aplicadas.

O Lucro Presumido é um regime tributário em que a empresa faz a apuração simplificada do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A Receita Federal presume que uma determinada porcentagem do faturamento é o lucro. Com esse percentual de presunção, não será mais necessário comprovar para o fisco se houve ou não lucro no período do recolhimento dos impostos. Conforme

demonstraremos a seguir, isso é muito bom em algumas situações, mas pode ser desvantajoso em outros casos.

O Lucro Presumido pode ser utilizado pela maioria das empresas no Brasil. Os requisitos para aderir ao Lucro Presumido são apenas que se fature abaixo de R\$ 78 milhões anuais e que não se opere em ramos específicos, como bancos e empresas públicas.

As empresas que utilizam esse regime têm alíquotas de imposto que podem variar de acordo com o tipo de atividade que exercem. As porcentagens vão de 1,6% até 32% sobre o faturamento.

Os impostos cujo cálculo é feito todos os meses aplicando-se a alíquota ao faturamento da empresa são os Impostos sobre Serviços (ISS), que sua alíquota pode variar de 2,5% até 5% variando conforme a cidade e serviço prestado, PIS (0,65%) da mesma forma que o anterior e a COFINS (3%).

No Lucro Presumido, será necessário recolher os impostos separadamente, cada um deles em um documento de recolhimento diferente, além disso, as chamadas obrigações acessórias, que envolvem a produção e entrega de documentos e declarações, também são cobradas em quantidade superiores, em relação ao Simples Nacional.

No Lucro Presumido, considerando-se um faturamento de até R\$ 187.500,00 por trimestre, os tributos resumem-se em 11,33% da parte federal mais o ISS, que pode variar de 2% a 5% de acordo com suas atividades, o que resulta em uma alíquota total de 13,33% a 16,33%.

Sendo assim, muitas empresas ainda tem duvidas na hora de escolher seu regime de lucro, sendo ele presumido ou real. As vantagens do lucro presumido podem ser especificadas na seguinte forma: Necessidade de fazer menos cálculos e guardar menos documentos que no lucro real; menor chance de recolhimentos incorretos; e o lucro da empresa é maior do que o percentual de isenção, há economia nos impostos; alíquotas menores para PIS e COFINS.

## 1.6 CALCULO

Para saber como calcular a COFINS, é preciso entender que o imposto é calculado com base em todas as receitas da empresa. Ou seja, o faturamento bruto e mensal da companhia, tudo aquilo que conseguiu angariar com suas vendas. Sendo assim, é

importante lembrar que a COFINS é calculada em dois regimes, o cumulativo e o não cumulativo.

Ademais será cobrado, sobre esse valor total do faturamento, uma alíquota de 3% para as empresas que se enquadram no regime cumulativo. Por outro lado, a alíquota será de 7,6% (como dito no item 1.3) para aquelas que se enquadraram no regime não cumulativo. O cálculo no regime cumulativo, é de uma forma bem mais complexa, sendo assim é feito pela receita total da empresa multiplicada pela alíquota, que vem a ser 7,6%.

De toda forma, é obrigatório para todas as pessoas jurídicas, tirando as micro e pequenas empresas optantes pelo regime tributário do Simples Nacional, pois pagam seus tributos de uma outra maneira, unificada.

A COFINS é nada mais do que a sigla para Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Passa a ser utilizada para garantir direitos como a previdência social, a saúde e a assistência social.

No caso da apuração não cumulativa da COFINS, as empresas conseguem se apropriar de alguns créditos que estão relacionados à compra de mercadorias e insumos, assim como as despesas que são descontadas dos débitos apurados da contribuição. Ou seja, o valor final do imposto, apesar da alíquota ser superior, pode acabar diminuindo.

## 1.7 PAGAMENTO

Como dito no item 1.1, o recolhimento da COFINS é feito até 25º dia de cada mês subsequente ao período a ser pago. Caso a data de vencimento não caia em dia útil, a empresa deve antecipar o pagamento para o dia útil anterior. Ou seja, se o dia 25 do mês for um sábado, garanta que o pagamento aconteça até a sexta-feira anterior a ele. O pagamento em si deve ser realizado por meio de um DARF, ou Documento de Arrecadação de Receitas Federais.

Cada DARF, como a da COFINS, tem seu próprio objetivo. E como o DARF é um documento de arrecadação, ele precisa ser preenchido com algumas informações específicas para ser válido. Dentre elas, estão o nome e telefone do contribuinte, o período de apuração dos tributos, a data de vencimento da receita que está sendo paga e outros dados importantes.

O pagamento da COFINS é indispensável para manter as contas da empresa ou PJ dentro da legalidade junto ao Governo Federal. Para garantir uma maior organização

desses pagamentos, o ideal é que o PJ não misture o faturamento da empresa com suas contas pessoais, pagando sempre por meio de uma conta profissional.

A COFINS deve ser pago pelas pessoas jurídicas, exceto micro e pequenas empresas enquadradas no regime tributário do Simples Nacional. Dessa forma, é possível entender que os microempreendedores estão desobrigados do pagamento desse imposto federal. Isso ocorre pelo fato de a intenção do Simples Nacional ser minimizar a carga tributária desses negócios, simplificando a regularização delas. No entanto, apesar da isenção quanto ao pagamento da COFINS, essas empresas têm a obrigação de quitar os demais tributos, sejam eles federais, sejam estaduais ou municipais.

Além das pequenas e microempresas enquadradas no Simples Nacional, estão isentos desse imposto entidades e associações sem fins lucrativos, partidos políticos, templos, sindicatos e demais.

No entanto, para se enquadrar nessa exceção, as entidades educacionais e de assistência filantrópica devem ter em mãos o Certificado Beneficente de Assistência Social, que precisa ser renovado a cada três meses e requisitado ao Ministério da Saúde, Educação e Desenvolvimento Social de Combate à fome, conforme o ramo de atuação.

Porém, no setor do agronegócio, particularidades em decorrência de diversas legislações, afirmando, embora seja aquela a regra, deve ser interpretada com cautela.

A primeira razão decorre do fato de que, em muitas operações, as vendas das agropecuárias são destinadas de forma direta ou indireta à exportação, o que implica na imunidade ou isenção no pagamento de PIS e COFINS em tais operações, seja no regime cumulativo ou não cumulativo (artigo 149, CF; artigo 14, MP 2.158; artigo 5º, da Lei 10.637/2002, artigo 6º, da Lei 10.833/2003).

Todas as ponderações a respeito da não cumulatividade e créditos para agropecuárias tornaram-se de ainda maior relevo em virtude da recente decisão do Superior Tribunal de Justiça no sentido de reconhecer a amplitude da noção de insumo. Portanto, a tributação do PIS e da COFINS para as agropecuárias merece atenção, pois são inúmeras as particularidades e oportunidades para redução e planejamento fiscal.

## 1.8 OBJETIVOS

É uma contribuição social regida pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991 e aplicada sobre o valor bruto apresentado por uma empresa. Como o próprio nome indica, a COFINS tem por objetivo financiar a Seguridade Social, ou seja, áreas fundamentais

como: Previdência Social, Assistência Social e Saúde Pública. Ambas as contribuições sociais são passíveis da tomada de crédito, desde que preenchidos os requisitos instituídos no art. 3º da lei 10.637 de 2002 e da 10.833 de 2002 e que o contribuinte esteja enquadrado no lucro real, ou em um regime não cumulativo, como dito anteriormente. O Brasil é um dos países que possui a maior quantia de impostos e tributos quando em comparação ao resto do mundo. Não à toa, empreendedores, microempreendedores e autônomos constantemente estão cheios de dúvidas quando em relação a alguns deles.

O COFINS, é um daqueles impostos que todos sabem que existe, mas que nem sempre a consciência sobre para que ele serve. Tendo como objetivo crucial, o financiamento da seguridade social, isto é, o que é arrecadado com o tributo é empregado em investimentos com saúde pública, a previdência social e demais programas nacionais de assistência social.

## 2. PRODUTO DE INTEGRIDADE SOCIAL – PIS

PIS é a contribuição social criada pela Lei Complementar nº 7/70, em que foi instituído o “PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL”, com a precípua finalidade de promover o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, é cobrado por meio de porcentagem progressiva ano a ano, culminando no percentual de 0,65% que passou a vigorar já nos idos anos de 1973; todavia, com o advento da Medida Provisória nº 66 de 2002, instituíram a não-cumulatividade do PIS, estabelecendo, outrossim, uma majoração de 0,65% para 1,65%.

### 2.1 ASPECTOS GERAIS

A Lei 10.637/02 estabelece como fato gerador o faturamento mensal, mas compreendido como o total das receitas auferidas, conforme seu art. 1º: A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas peia pessoa jurídica. A base de cálculo e prevista nos §§ 2º e 3º do mesmo art. 1º:

§ 2- A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento,

conforme definido no caput. § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; II - (VETADO); III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

O PIS incide sob os regimes cumulativos, não cumulativos, de substituição tributária, monofásicos, alíquotas zero, por volume, sobre importação, entre outros. A seguir destacam-se, em linhas gerais, os regimes de incidência do PIS e da COFINS. O Regime de Incidência Cumulativa da base de cálculo é a receita operacional bruta da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%.

As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido ou arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa.

As pessoas jurídicas, ainda que sujeitas à incidência não cumulativa, submetem à incidência cumulativa as receitas elencadas no artigo 10, da Lei 10.833/2003.

Os regimes de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS foram instituídos em dezembro de 2002 e fevereiro de 2004, respectivamente. O diploma legal da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa é a Lei 10.637/2002, e o da COFINS a Lei 10.833/2003.

Neste regime é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%.

As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no Lucro Real estão sujeitas à incidência não cumulativa, exceto: as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei 7.102/1983, e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo).

A característica comum é alguma diferenciação em relação à apuração da base de cálculo e/ou alíquota. A maioria dos regimes diferenciados se refere à incidência especial em relação ao tipo de receita e não a pessoas jurídicas, devendo a pessoa jurídica calcular

ainda a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS no regime de incidência não cumulativa ou cumulativa, conforme o caso, sobre as demais receitas.

De modo geral, os regimes diferenciados podem ser subdivididos em:

a) Base de cálculo e alíquotas diferenciadas, onde se enquadram: as instituições financeiras, as entidades sem fins lucrativos e as pessoas jurídicas de direito público interno;

b) Base de cálculo diferenciada: as empresas de fomento comercial (factoring), as operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil e as receitas relativas às operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda;

c) Substituição Tributária: cigarros e veículos novos da pessoa jurídica fabricante;

d) Alíquotas Concentradas: combustíveis, querosene de aviação, produtos farmacêuticos, veículos, pneus novos de borracha, bebidas, embalagens e biodiesel e;

e) Alíquotas Reduzidas: nafta petroquímica, papel imune, destinado à impressão de periódicos, papel destinado à impressão de jornais, determinados produtos hortícolas e frutas, aeronaves, suas partes, peças etc., sementes e embriões, Zona Franca de Manaus (ZFM), concessionários de veículos, fertilizantes, defensivos agrícolas e outros, gás natural canalizado, carvão mineral, produtos químicos e farmacêuticos, livros, combustíveis, bebidas e embalagens, receitas financeiras, Programa de Inclusão Digital e outros Regimes Especiais.

## 2.2 ALÍQUOTA

Na incidência cumulativa, não existe a apropriação de créditos em relação a custos, despesas e encargos. Como regra, estão enquadradas neste regime as organizações que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, sendo assim a alíquota é de 0,65%.

Para calcular o PIS e COFINS com incidência cumulativa, basta multiplicar o faturamento bruto pela alíquota:  $\text{PIS/COFINS} = \text{Faturamento bruto} \times \text{Alíquota}$  (0,65% ou 3%). Portanto, uma empresa que obteve o faturamento bruto de R\$20.000,00 faria o seguinte cálculo:  $\text{PIS: } R\$20.000 \times 0,65\% = R\$130,00$ .

No regime de incidência não-cumulativa acontece a apropriação de créditos em relação a custos, despesas e encargos da empresa. As organizações enquadradas neste regime são aquelas que apuram o imposto de renda com base no Lucro Real, observadas algumas exceções. A alíquota é de 1,65%.

Para fazer o cálculo dos tributos no regime não-cumulativo é preciso considerar



não só o faturamento, mas também o valor das compras do período.

Se uma empresa que obteve o faturamento de R\$20.000,00 registrou R\$10.000,00 em compras no período, o cálculo que deve ser feito é: PIS sobre a venda: R\$20.000 X 1,65% = R\$330,00.

Conforme foi visto anteriormente, o prazo para o pagamento das contribuições PIS é o dia 25 do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores – com exceção das entidades financeiras e equiparadas, que devem recolher até o dia 20.

O recolhimento deve ser feito através do DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais), emitido pelo SICALC. Para o preenchimento do documento, devem ser utilizados os seguintes códigos:

Por muito tempo foi discutida a inconstitucionalidade da tributação do ICMS, PIS e COFINS sobre a mesma base de cálculo pela existência de uma bitributação. Esse assunto foi debatido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706 e foi decidido que o valor do ICMS destacado na nota fiscal não deve integrar a base de cálculo das contribuições, já que não compõe o faturamento da empresa.

Apesar dessa decisão da Corte, a Secretaria da Receita Federal continua exigindo o recolhimento do PIS e COFINS sem a exclusão do ICMS. Portanto, as empresas que desejam fazer o recolhimento do PIS e COFINS de acordo com a decisão do STF precisam fazer o ajuizamento de um ação.

Para uma decisão final sobre essa questão será preciso aguardar um posicionamento do Supremo Tribunal Federal para a definição dos efeitos dessa decisão.

### 2.3 LUCRO PRESUMIDO

Existe particularidades quanto a opção pelo regime tributário do Lucro Presumido podendo optar toda pessoa jurídica que não esteja obrigada a tributação pelo Lucro Real, porém ao que refere-se as contribuições para o Pis/Pasep e pra a Cofins terão a incidência conforme o faturamento, neste material apresentado discorreremos das regras específicas ao que refere-se ao percentuais, bem como apuração e casos específicos aplicados ao regime Lucro Presumido e situações de enquadramento por força de legislação estando no regime cumulativo para suas receitas auferidas.

Primeiramente para que seja abordado sobre as contribuições para o Pis/Pasep e da Cofins, descrevemos as situações que obrigam a empresa ao enquadramento conforme o regime do Lucro Real:

- a) cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78 milhões ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;
- b) 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;
- c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do artigo 2º da Lei nº 9.430/96;
- f) 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);
- g) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Conforme mencionado acima para estas situações quando enquadrada a empresa não poderão optar pelo regime tributário Lucro Presumido, porém ao que refere-se ao regime cumulativo estará sempre enquadrada, assim como as empresas no regime arbitrado, conforme previsto na Lei nº 10.833/2003, artigo 10, inciso II.

A arrecadação decorrente das contribuições passa, a partir da promulgação da Constituição Federal a financiar nos termos que a lei dispuser, ao programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono aos empregados nas normas da legislação. (Constituição Federal de 1988, artigo 239)

No que refere-se ao Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), sendo referenciado conforme Constituição Federal, artigo 239, Lei Complementar nº 7/70 e Lei Complementar nº 8/70.

Sendo assim, ficou evidente que o contribuinte que é do Lucro Presumido usa o chamado regime de incidência cumulativa, onde a base de cálculo é a receita operacional bruta, sem deduções nas aquisições. O regime não cumulativo por outro lado tem a possibilidade de dedução dos custos, despesas e encargos na aquisição de mercadorias, desde que respeitando as regras de apropriação da legislação. O crédito, portanto, não é abrangente a todas as aquisições.

O PIS/Pasep são contribuições complexas em termos tributários por conta da falta de consolidação da legislação e da falta de clareza.

O crédito de PIS e Cofins tem várias nuances que dificultam o seu entendimento, principalmente porque a RFB utiliza muito o conceito de insumo para aceitar o creditamento pela compra. O contribuinte deve sempre observar as regras da Lei 10.833/2003 e 10.637/02 em seus artigos 3º. O artigo 3º dispõe das situações onde será permitida a apropriação do crédito destas contribuições.

## 2.4 LUCRO ARBITRADO

O lucro arbitrado é aplicável quando o contribuinte, obrigado a manter escrituração pelo lucro real, não o faz, sujeitando-se às regras de tributação previstas nos artigos 530 e 531 do RIR/99.

Importa ressaltar que o contribuinte pode optar pelo arbitramento, nos trimestres que não manteve escrituração regular (artigo 531, I, do RIR/99). Esta possibilidade poderá ser interessante para fins de planejamento fiscal, no (s) trimestre (s) em que o contribuinte tiver um lucro operacional que justifique a opção.

A partir de 01.01.1997, a tributação com base no lucro arbitrado ocorrerá trimestralmente, em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

A partir de 01.01.1995, ocorrida qualquer das hipóteses que ensejam o arbitramento de lucro, previstas na legislação fiscal, poderá o arbitramento:

I) ser aplicado pela autoridade fiscal, em qualquer dos casos previstos na legislação do imposto de renda.

II) ser adotado pelo próprio contribuinte, quando conhecida a sua receita bruta;

A tributação com base no lucro arbitrado será manifestada mediante o pagamento da primeira quota ou da quota única do imposto devido, correspondente ao período de apuração trimestral em que o contribuinte, pelas razões determinantes na legislação, se encontrar em condições de proceder o arbitramento do seu lucro.

Já as hipóteses de arbitramento, são as seguintes: O imposto de renda devido trimestralmente será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando:

I) a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes 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;

II) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular;

III) o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido;

IV) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior;

V) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;

VI) o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, nos casos em que o mesmo se encontre obrigado ao lucro real.

O lucro arbitrado será apurado mediante a aplicação de percentuais; sobre a receita bruta quando conhecida, segundo a natureza da atividade econômica explorada e quando desconhecida a receita bruta, o lucro arbitrado também será apurado mediante a aplicação de coeficientes sobre valores (bases) expressamente fixados pela legislação fiscal.

A base de cálculo do lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: o valor resultante da aplicação de percentuais variáveis, conforme o tipo de atividade operacional exercida pela pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida nos respectivos trimestres e ao resultado obtido na forma do item 1 deverão ser acrescidos os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras (renda fixa e variável), as variações monetárias ativas, as demais receitas e todos os resultados positivos obtidos pela pessoa jurídica, inclusive os juros recebidos como remuneração do capital próprio, os descontos financeiros obtidos, os juros ativos não decorrentes de aplicações e os demais resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no item anterior.

Também deverão ser incluídos os valores recuperados correspondentes a custos e despesas inclusive com perdas no recebimento de créditos, salvo se o contribuinte comprovar não ter deduzido tais valores em período anterior no qual tenha se submetido à tributação com base no lucro real, ou que se refiram a período a que tenha se submetido ao lucro presumido ou arbitrado.

Ou seja, O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte.

É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

## 2.5 OBJETIVOS

O Fundo PIS-PASEP é resultante da unificação dos fundos constituídos com recursos do Programa de Integração Social - PIS, criado por meio da Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970, e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituído pela Lei Complementar nº 08, de 03 de dezembro de 1970.

Através da Lei Complementar nº 19, de 25 de junho de 1974, as arrecadações relativas aos referidos Programas passaram a figurar como fonte de recursos para o BNDES.

Essa unificação foi estabelecida pela Lei Complementar nº 26/1975, com vigência a partir de 01/07/1976, gerida pelo Decreto nº 4.751 de 17 de junho de 2003, que determina ao Conselho Diretor, coordenado por representantes da Secretaria do Tesouro Nacional para um novo site, a representação ativa e passiva do Fundo PIS-PASEP.

O Conselho Diretor, responsável pela gestão do fundo, é composto de representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, do Ministério do Trabalho e Emprego, da Secretaria do Tesouro Nacional, além de representantes dos Participantes do PIS e dos participantes do PASEP.

Os objetivos do PIS e do PASEP são:

- 1) integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas;
- 2) assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo;
- 3) estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda; e possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988 estes objetivos foram modificados pelo artigo 239, vinculando-se a arrecadação do PIS-PASEP ao custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados com média de até dois salários mínimos

de remuneração mensal, e a financiar programas de desenvolvimento econômico através do BNDES.

Apesar de a Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, estabelecer a unificação dos fundos PIS e PASEP, estes Programas têm patrimônios distintos e como agentes operadores o Banco do Brasil S.A. e a Caixa Econômica Federal, além do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, encarregado da aplicação dos recursos do Fundo.

No que tange o pagamento do PIS, como foi dito acima, a remuneração é feita até o 25º dia de cada mês e contém as seguintes informações: O benefício é pago seguindo um calendário estabelecido pela Caixa Econômica Federal, instituição que gerencia os recursos do programa. Este calendário leva em conta o mês de nascimento dos beneficiados.

Para sacar a bonificação, a pessoa precisa ter o Cartão Cidadão, que é fornecido pela CEF. Se a pessoa já possui conta na CEF, seja corrente ou poupança, ela receberá o pagamento do benefício adiantado por meio de crédito direto na conta.

O dinheiro usado para o pagamento do benefício provém do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), vinculado ao Ministério do Trabalho (MT).

O PIS foi instituído com a justificativa de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Na prática consiste em um programa de transferência de renda, possibilitando melhor distribuição da renda nacional.

Atualmente o abono do PASEP (funcionários públicos) é pago no Banco do Brasil, enquanto que o abono do PIS (funcionários de empresas privadas) é feito na Caixa Econômica Federal.

Alguns trabalhadores não se enquadram nos requisitos para receber os pagamentos do abono salarial e, por isso, não possuem direito a receber o Abono Salarial como: Funcionários rurais e urbanos contratados por Pessoa Física; Empregados domésticos; Trabalhadores autônomos; Funcionários com salários mensais superiores a 2 salários mínimos; Trabalhadores do programa Menores aprendizes; Diretores que não tenham vínculo empregatício, mesmo que as empresas façam recolhimentos do FGTS.

## 2.6 PASEP

O Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, conhecido como PASEP, foi criado pela Lei Complementar nº 8/1970 e, por força da Lei Complementar nº 26/1975, o PASEP foi unificado com o PIS – Programa Integração Social, dando

origem ao Fundo PIS-PASEP.

A Constituição Federal de 1988 introduziu profundas modificações nos dois Programas, cessando as distribuições das cotas do Fundo PIS/PASEP, respeitando-se, contudo, a propriedade dos patrimônios individuais constituídos pelas distribuições das cotas, que foram realizadas entre os anos de 1972 e 1989

Conforme determinou o art. 239 da CF/88 a arrecadação decorrente das contribuições para o PIS e para o PASEP foi destinada ao financiamento do Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT, para patrocinar os programas do Abono Salarial e do Seguro Desemprego, por isso, somente os participantes cadastrados até 04.10.1988 podem possuir cotas individuais do PASEP.

Entre 1971 e 1988, os depósitos das empresas e órgãos públicos eram feitos em nome de cada um dos trabalhadores, em contas individuais do Fundo PIS/Pasep. Cada trabalhador, então, era dono de uma parte (cota) no fundo. Portanto, quem trabalhou como contratado em uma empresa ou como servidor público antes de 4 de outubro de 1988 tem uma conta no fundo PIS/Pasep. O benefício não tem relação com o abono anual salarial do PIS/Pasep. É algo extra e independente.

#### 2.6.1 ABONO SALARIAL

Instituído pela Lei nº 7.998/90, o Abono Salarial equivale ao valor de, no máximo, um salário mínimo a ser pago conforme calendário anual estabelecido pelo CODEFAT aos trabalhadores que satisfaçam os requisitos previstos em lei.

A CAIXA atua como Agente Operador no Pagamento do Abono Salarial, sob gestão do Ministério da Economia. A origem dos recursos para pagamento é do FAT - Fundo de Amparo ao Trabalhador.

Para ter direito, o trabalhador precisa:

- a) Estar cadastrado no PIS há pelo menos cinco anos;
- b) Ter recebido remuneração mensal média de até dois salários mínimos durante o ano-base;
- c) Ter exercido atividade remunerada para Pessoa Jurídica, durante pelo menos 30 dias, consecutivos ou não, no ano-base considerado para apuração;
- d) Ter seus dados informados pelo empregador (Pessoa Jurídica) corretamente na Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)/eSocial.

Com a Lei 13.134/15, o Abono Salarial passou a ter valor proporcional ao tempo de serviço do trabalhador no ano-base em questão. O cálculo do valor do benefício corresponde ao número de meses trabalhados no ano-base multiplicado por 1/12 do valor do salário mínimo vigente na data do pagamento.

O trabalhador deverá ter trabalhado no mínimo 30 dias com carteira assinada por empresa no ano-base, requisito para ter o direito ao Abono Salarial, e cada mês trabalhado equivale a 1/12 de salário mínimo no valor do benefício, sendo que o período igual ou superior a 15 dias contará como mês integral.

Com a publicação da Medida Provisória 1021/2020 de 30/12/2020, o valor do salário mínimo passa a ser de R\$ 1.100,00.

O pagamento pode ser realizado: por crédito em conta, quando o trabalhador possui conta corrente, poupança ou Poupança Social Digital na CAIXA; nos caixas eletrônicos, nas Casas Lotéricas e nos Correspondentes CAIXA Aqui utilizando o Cartão do Cidadão; em agência da CAIXA, apresentando o número do PIS e um documento oficial de identificação.

O eminente Ministro JOSÉ DELGADO, ao proferir voto sobre a matéria em discussão no REsp. n. 445.2331DF, de que foi o relator, acolhido pelos seus eminentes Pares da Primeira Turma do colendo Superior Tribunal de Justiça, assim se pronunciou a respeito:

“Quando o abono surgiu entre nós, em 1941, durante a 2ª Grande Guerra, muito se debateu se o mesmo integrava ou não o salário. Em princípio, a legislação determinava, expressamente, que o mesmo fosse excluído do salário, como pequeno adiantamento ou auxílio que o empregador prestava ao trabalhador. Atualmente, entretanto, não se pode duvidar que o abono integra o salário, principalmente, em vista do que dispõe o artigo 457, § 1º, da CLT, que tem a seguinte dicção:

'Art. 457. (omissis)

§1º. Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como, também, as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador”.

Oportuna se faz a citação de trecho de Eduardo Saad a este respeito "in" Consolidação das Leis do Trabalho Comentada, São Paulo, 6ª edição, 1974:

“No decorrer da II Guerra Mundial, nosso Governo pôs em prática medidas rígidas tendentes a impedir o aumento descontrolado dos salários. Nessa época, muitas empresas davam a seus empregados um complemento salarial que, com o tempo, se tornou conhecido com a denominação de abono.

A fim de encorajar as empresas a minorar as dificuldades de seus empregados, o Governo através do Decreto-lei n.º 3.813 de 19 de novembro de 1941, prorrogado pelo Decreto-lei n.º 4.356, de 4 de junho de 1942, estabeleceu que o abono jamais



se integraria ao salário para qualquer efeito legal. Muito tempo depois, em 1953, a Lei n.º 1.999, alterou a redação do § 10 do artigo supra para ordenar a incorporação do abono no salário.

Depois dessa explicação preliminar sobre o abono, desejamos frisar que o abono ou prêmio de produção, de frequência ou de qualquer outra natureza, quando sua concessão fica na dependência do trabalho ou da conduta do empregado, e, que portanto, não é uma decorrência da generosidade do empregador — integram o salário para fins indenizatórios e de férias.”

A solução trazida pelos economistas e burocratas do governo para a extinção do abono salarial não está correta. Afinal, o raciocínio sem base científica e sem pavimentação argumentativa está sujeito ao fracasso.

O Programa de Integração Social (PIS) e o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) foram criados em 1970, tendo como objetivos a formação de uma poupança individual para o trabalhador.

Com a unificação dos fundos, que se deu com a edição da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, houve a primeira referência ao pagamento do abono salarial, sem que fosse, contudo, adotada essa denominação. Assim, o caput do art. 2º da Lei Complementar manteve os critérios relativos à participação dos trabalhadores na arrecadação da contribuição, com o depósito dos valores nas contas individuais, enquanto o parágrafo único disciplinava o pagamento do “abono”, verbis: “Art. 2º Ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo, são mantidos os critérios de participação dos empregados e servidores estabelecidos nos arts. 7º e 4º, respectivamente, das Leis Complementares nº 7 e 8, referidas, passando a ser considerado, para efeito do cálculo dos depósitos efetuados nas contas individuais, o valor global dos recursos que passarem a integrar o PIS/PASEP. Parágrafo único. Aos participantes cadastrados há pelo menos cinco anos e que percebam salário mensal igual ou inferior a 5 (cinco) vezes o respectivo salário mínimo regional, será assegurado, ao final de cada exercício financeiro, depósito mínimo equivalente ao salário mínimo regional mensal, vigente, respeitada a disponibilidade de recursos.”. As diferenças em relação aos critérios atuais do abono são o salário médio mensal percebido pelo trabalhador para fazer jus ao benefício, que era de 5 salários mínimos regionais e hoje é de dois salários mínimos, e a forma como ele era pago.

Antes, o salário mínimo era depositado na conta individual e, atualmente, é feito o saque pelo beneficiário.

Essa última distinção é facilmente explicada, uma vez que, após 1988, apenas subsistem as contas individuais de quem já integrava o sistema PIS/Pasep, não mais tendo sido criadas novas contas.

Assim sendo, não há possibilidade material de se efetivar depósito em relação a quem entrou no mercado formal de trabalho após o advento da atual Constituição. Além do parágrafo único do art. 2º, há uma outra menção ao pagamento de um salário mínimo na Lei Complementar, na forma estabelecida no § 3º do art. 4º. O caput desse artigo considera as importâncias depositadas nas contas individuais inalienáveis, impenhoráveis e, com exceção das hipóteses de saque<sup>9</sup> relacionadas no § 1º, indisponíveis. O § 2º, por sua vez, faculta a retirada dos rendimentos correspondentes aos juros e ao Resultado Líquido Adicional (RLA)<sup>10</sup> ao final de cada exercício financeiro. Por fim, o § 3º praticamente repete o parágrafo único do art. 2º, para estabelecer o seguinte:

Após a promulgação da Constituição de 1988, a arrecadação do PIS e do PASEP destina-se ao custeio do Programa do Seguro-desemprego e do Abono Salarial, sob a responsabilidade do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT). Trata-se de dinheiro do trabalhador que deve ser administrado em prol de seus interesses, de forma a ser bem remunerado, e lhe servir de rendimento.

A Constituição, portanto, prevê um direito fundamental de cunho social; o direito ao abono salarial.

Trata-se de um direito que se agrega ao patrimônio do trabalhador, tal como férias, salário, décimo terceiro, de cunho eminentemente salarial, não ressarcitório.

Como tal não pode ser modificado por lei ordinária. Como cláusula pétrea não pode ser modificado por emenda constitucional, pois o constituinte derivado deve respeitar essa vontade do constituinte derivado.

Não se trata, pois, de mero regime jurídico (leis relativas a sua existência), mas de direito adquirido do trabalhador.

Para Savigny (*Traité de droit romain*, Paris, tomo VIII, 1851, pág. 363 e seguintes), leis relativas à aquisição e à perda dos direitos eram consideradas as regras concernentes ao vínculo que liga um direito a um indivíduo, ou a transformação de uma instituição de direito abstrata em uma relação de direito concreto.

Por sua vez, as leis relativas à existência, ou modo de existência dos direitos eram definidas por Savigny como aquelas leis que têm por objeto o reconhecimento de uma instituição em geral ou seu reconhecimento sob determinada forma.

É sabido que Carlo Gabba (*Teoria della retroattività della legge*, 3ª edição, volume I, pág. 191) fundamenta o princípio da irretroatividade das leis no respeito aos direitos adquiridos. Define-o como sendo todo o direito que é consequência de um fato apto a produzi-lo em virtude da lei do tempo em que foi o fato realizado, embora a ocasião de o fazer valer não se tenha apresentado antes da vigência de uma lei nova sobre o assunto e

que, nos termos da lei sob a qual ocorreu o fato de que se originou, passou imediatamente a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu.

Reynaldo Porchat (obra citada, pág. 11 e seguintes) lembra definições: direito adquirido é o que entrou em nosso domínio e não pode ser retirado por aquele de quem o adquirimos.

Para Bergman, citado por Reynaldo Porchat, é o direito adquirido de modo irrevogável, segundo a lei do tempo, em virtude de fatos concretos.

É certo que Paulo de Lacerda (Manual do Código Civil Brasileiro, vol. I, 1ª parte, pág. 115 a 214) obtemperou, ao aduzir que na definição de Gabba se encontra apenas defeito de redação, uma vez que, segundo ele, o patrimônio individual, mencionado na definição geral de direito adquirido, não há razão para ser entendido unicamente em sentido econômico, sendo a condição jurídica do indivíduo composta não só de direitos econômicos, mas de atributos e qualidades úteis pessoais de estado e de capacidade.

Na lição de Limongi França (A irretroatividade das leis e o direito adquirido, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1982, pág. 204), o direito adquirido é a consequência de uma lei, por via direta ou por intermédio de fato idôneo; consequência que, tendo passado a integrar o patrimônio material ou moral do sujeito, não se fez valer antes da vigência da lei nova sobre o mesmo objeto.

Assim é o abono salarial: um direito adquirido do trabalhador que não deve ser retirado por norma jurídica.

### **3. IRPJ – IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURIDICA**

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica é um tributo federal previsto no Art. 153, Inc. III da Constituição Federal, que incide sobre os lucros obtidos por pessoas jurídicas (empresas) e equiparadas. que deve ser pago por todas as empresas com CNPJ ativo, isentas apenas algumas exceções. Sua base de cálculo considera o regime tributário da pessoa jurídica e atribui a cada um uma alíquota para cálculo. Podendo ser apurado mensalmente, trimestralmente, anualmente ou por evento, o não cumprimento dessa obrigação é passível de multas e taxas até que seja legalizada.

#### **3.1 ASPECTOS GERAIS**

São contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ): as pessoas jurídicas e as empresas individuais. As disposições tributárias do IR aplicam-se a todas

as firmas e sociedades, registradas ou não.

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei 9.430/96, art. 60).

As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (Constituição Federal, art. 173 § 1º).

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento. Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com o Regulamento. O disposto neste item aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural.

Ou seja, As disposições tributárias do IR aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não.

As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei 9.430/96, art. 60).

As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas

(Constituição Federal, art. 173 § 1º).

### 3.1.1 LUCRO

A alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 / mês. As alíquotas do imposto de renda em vigor desde o ano-calendário 1996 são as seguintes:

- A) 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, presumido ou arbitrado apurado pelas pessoas jurídicas em geral, seja comercial ou civil o seu objeto;
- B) 6% (seis por cento) sobre o lucro inflacionário acumulado até 31 de dezembro de 1987, das empresas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica e telecomunicações, das empresas de saneamento básico e das empresas que exploram a atividade de transporte coletivo de passageiros, concedida ou autorizada pelo poder público e com tarifa por ele fixada, realizado no período de apuração (trimestral ou anual) do imposto;

Já no adicional, tem que que exceder ao resultado da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência do adicional, à alíquota de 10% (dez por cento).

Também se encontra sujeita ao adicional a parcela da base de cálculo estimada mensal, no caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração do imposto de renda sobre o lucro real anual, presumido ou arbitrado, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Em relação às pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro presumido ou arbitrado, o adicional incide sobre a parcela que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

A alíquota do adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas. O adicional incide, inclusive, sobre os resultados tributáveis de pessoa jurídica que explore atividade rural (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, § 3º). No caso de atividades mistas, a base de cálculo do adicional será a soma do lucro real apurado nas atividades em geral com o lucro real apurado na atividade rural.

As pessoas jurídicas, mesmo se não obrigadas a tal, poderão apurar seus resultados tributáveis com base no Lucro Real.

Assim, por exemplo, uma empresa que esteja com pequeno lucro ou mesmo prejuízo, não estando obrigada a apurar o Lucro Real, poderá fazê-lo, visando economia tributária (planejamento fiscal).

### 3.1.1.1 LUCRO REAL

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6).

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei 8.981/95, art. 37, § 1º).

O lucro líquido do exercício referido no conceito acima é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. Portanto, o lucro líquido é aquele definido no art. 191, da Lei 6.404/76, porém, sem as deduções do art. 189 (prejuízos contábeis acumulados e provisão para o imposto sobre a renda).

Há também o Lucro Real Trimestral, que é importante ser observado. A apuração definitiva em períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, sendo irretroatável durante todo o ano calendário, tendo como manifestação da opção o pagamento do impostos.

Outro ponto a ser considerado é em relação às vantagens e desvantagens, sendo assim, é visto à limitação da compensação dos prejuízos fiscais, apenas as empresas que auferiram somente lucros, ou somente prejuízos em todos os trimestres tal forma de pagamento será benéfica.

Sendo assim, no lucro real a adesão é obrigatória para empresas que possuem um faturamento superior a R\$ 78 milhões no período de apuração. Empresas com atividades relacionadas ao setor financeiro também são obrigadas a adotar esse regime.

As alíquotas no regime do Lucro Real são calculadas com base no efetivo lucro obtido pela empresa. O cálculo do lucro é feito pela seguinte fórmula:  $\text{Receitas} - \text{Despesas} = \text{Lucro Real}$ . Empresas que adotam esse regime tributário precisam ficar atentas às suas contas. Devem ter um controle rigoroso dos valores de entradas e saídas. A opção pelo Lucro Real é adotada quando o lucro efetivo (Lucro Real) é inferior a 32% do faturamento no período de apuração.

### 3.1.1.2 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido é um regime tributário em que a empresa faz a apuração simplificada do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A Receita Federal presume que uma determinada porcentagem do faturamento é o lucro. Com esse percentual de presunção, não será mais necessário comprovar para o fisco se houve ou não lucro no período do recolhimento dos impostos. Conforme demonstraremos a seguir, isso é muito bom em algumas situações, mas pode ser desvantajoso em outros casos.

O Lucro Presumido pode ser utilizado pela maioria das empresas no Brasil. Os requisitos para aderir ao Lucro Presumido são apenas que se fature abaixo de R\$ 78 milhões anuais e que não se opere em ramos específicos, como bancos e empresas públicas.

As empresas que utilizam esse regime têm alíquotas de imposto que podem variar de acordo com o tipo de atividade que exercem. As porcentagens vão de 1,6% até 32% sobre o faturamento.

O IRPJ sobre o Lucro Presumido será pago sobre a base de cálculo presumida, conforme a receita de cada atividade da empresa. Desde que não esteja obrigada à apuração do lucro real, a partir de 01.01.2014, o limite de receita bruta total anual, para opção pelo lucro presumido, é de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses (Lei 12.814/2013).

O primeiro requisito é não estar obrigada ao regime de tributação pelo lucro real. Assim, por exemplo as empresas de factoring e as que usufruam de benefícios fiscais, não poderão optar pelo lucro presumido.

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro presumido, apurado de conformidade com o Regulamento. O disposto neste item aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural.

A parcela do lucro presumido 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). O

adicional aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.

O adicional de que trata este item será pago juntamente com o imposto de renda apurado pela aplicação da alíquota geral de 15%.

As obrigações acessórias para o lucro presumido são:

- I – Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária, ou escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

O prazo de decadência do Imposto de Renda é de 5 (cinco) anos.

### 3.1.1.3 LUCRO ARBITRADO

Tributação aplicada pelo fisco aos contribuintes que obrigados ou optantes pelo Lucro Real, não mantiveram a escrituração na forma da lei ou esta escrituração apresentar indícios de fraude, tornando imprestável para determinar o Lucro Real, sendo que nos períodos não abrangidos pelo arbitramento o contribuinte poderá optar pelo Lucro Real/Arbitrado ou Lucro Presumido/Arbitrado. Quando conhecida a receita bruta, será aplicado os percentuais do lucro presumido, acrescido de 20%. Fundamento legal – CTN., art. 44; Lei n.º 8.981/95, art. 47; Lei n.º 9.430/96, art. 1º; RIR/99, art. 531.

São imunes, consideradas como as pessoas jurídicas constituídas de acordo com a legislação civil, e amparadas por dispostos constitucionais que vedam o alcance do Estado em tributá-las, visto as mesmas cumprirem de forma direta funções sociais de responsabilidade do Estado, devendo estas prestarem informações na DIPJ, nos prazos previstos na lei. São exemplos: templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social.

Segue os mesmos moldes das entidades Imunes, observando que neste caso o alcance da tributação não é tático, ou seja, depende se algumas condições a serem observadas pelas entidades, embora que as mesmas agem em parceria com o estado nas funções sociais, com as mesmas obrigações em relação a prestação de informações na DIPJ. São exemplos: Sociedades beneficentes, as fundações, as associações e sindicatos (exceto de trabalhadores).

Vale alertar que a Lei n.º 9.841/99 regulamenta as atividades societárias nestas



empresas, concedendo tratamento diferenciado, o que não se aplica a legislação tributária, pois poderá incorrer em determinada entidade enquadrada com “ME” ou “EPP”, sendo tributada normalmente pelo lucro real ou presumido, visto que a Lei n.º 9.317/96, restringi sua opção.

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real correspondente ao período de apuração. Como regra geral, integra a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. No caso da apuração com base no lucro real, o contribuinte ainda tem a opção de apurar anualmente o imposto devido, devendo, entretanto, recolher mensalmente o imposto por estimativa. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento. Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

### 3.2 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios. Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

- a) enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- b) cumprir os requisitos previstos na legislação;

c) formalizar a opção pelo Simples Nacional.

No caso do Simples Nacional, o IRPJ é incluído no DAS, guia única paga mensalmente pela empresa, e a alíquota (percentual sobre o lucro bruto) varia de acordo com o atividade e o faturamento da empresa.

Para pagar o IRPJ, é preciso gerar uma guia do DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais). Ele deve ser pago a cada três meses, entre o dia 30 e 31.

Uma das principais regras é o porte, que é definido pelo faturamento da empresa. Apenas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte podem optar pelo Simples Nacional. O Microempreendedor Individual (MEI) também faz parte do Simples Nacional, mas as regras para este perfil são diferentes e falaremos delas em um tópico específico

O teto da receita bruta anual de uma empresa que pode ser cadastrada no Simples Nacional é de R\$ 4,8 milhões. Esta conta é realizada sempre levando em consideração os últimos 12 meses de faturamento bruto da empresa, sem descontos.

Durante o primeiro ano de funcionamento do CNPJ, o cálculo do faturamento acumulado é realizado por média, da seguinte forma:

- a) 1º mês: Faturamento do mês multiplicado por 12 meses
- b) 2º mês: Faturamento do primeiro mês multiplicado por 12 meses
- c) 3º mês: Média do faturamento do primeiro e segundo mês multiplicado por 12 meses

E assim por diante, até que a empresa complete 13 meses de funcionamento, quando o faturamento dos últimos 12 meses será sempre utilizado. Vale ressaltar que, mesmo sendo optantes pelo Simples Nacional, empresas que faturam mais que R\$ 3,6 milhões nos últimos 12 meses, terão o ISS e o ICMS recolhidos como as empresas de regime normal (não optantes).

Ou seja, os impostos federais serão recolhidos na DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional, e o ICMS e ISS terão guias geradas a parte, com as regras do Lucro Presumido e Real.

Desde sua criação esse regime tributário passou por algumas mudanças, especialmente a partir de 2018. O limite de faturamento foi aumentado e os anexos foram alterados e um deles até excluído. Além disso, foi adicionado um novo elemento nesse cálculo, o Fator R. Basicamente, o Fator R é a divisão da folha de pagamento dos últimos

12 meses pelo faturamento conseguido no mesmo período. Para as empresas que possuem atividades afetadas por este fator, é necessário sempre realizar esta conta primeiro para identificar em qual anexo o faturamento será tributado.

### 3.2.1 LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006

Desde a promulgação da CF/88, existe previsão para que se institua tratamento diferenciado às microempresas (ME) e às empresas de pequeno porte (EPP), em seu art. 179 (no capítulo que cuida dos princípios gerais da atividade econômica):

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

O problema é que cada ente federativo criou um sistema próprio, concedendo tratamento diferenciado às MEs e EPPs, de forma que não havia qualquer uniformidade nas normas. Ou seja, a simplificação acabou se tornando uma “bagunça”. Diante disso, o legislador constituinte providenciou alteração no texto constitucional, por intermédio da Emenda Constitucional 42/2003, incluindo a alínea “d” ao art. 146, III.

A situação mudou completamente de figura. A partir da EC 42/03, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre o tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs, da mesma forma como o CTN cuidou da decadência e da prescrição, por exemplo. Isso significa que o objetivo do art. 179 da CF/88 será cumprido, mas terá que seguir os parâmetros definidos na lei complementar. Ainda foi acrescido o par. único ao art. 146, no qual está prescrito de que a lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Outro aspecto interessante é que o legislador também acrescentou o art.94 no ADCT (ao final da CF/88), estabelecendo que, a partir do momento em que a lei complementar definida no art. 146, III, d, da CF/88 entrar em vigor, cessarão todos os regimes especiais criados pelos entes para as MEs e EPPs. Surge, então, a eminente Lei Complementar 123/2006, já tendo sido modificada diversas vezes a partir de então.

O artigo 3º, parágrafo 4º, da Lei Complementar 123/2006 traz previsão expressa das pessoas jurídicas que estão excluídas dessa Lei. Como exemplo, não pode se beneficiar do Simples Nacional a pessoa jurídica

de cujo capital participe outra pessoa jurídica ou mesmo aquela pessoa jurídica que participe do capital de outra pessoa jurídica. É evidente que existem outras situações impeditivas. Tais situações configuram uma “vedação plena” ao Simples Nacional. Existe ainda as vedações “parciais” previstas no art. 17, da LC 123/2006, que impedem apenas a apuração e recolhimento dos impostos e contribuições na forma unificada e favorecida do Simples Nacional.

A vedação plena diz respeito ao impedimento total de participar do regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional. A vedação parcial, por outro lado, impede apenas as pessoas de recolherem os tributos e contribuições na forma do Simples Nacional.

O artigo 28, da LC 123/06, prevê que a exclusão poderá ocorrer de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes.

Importante frisar, em relação ao recolhimento de tributos, que estes serão apurados e recolhidos em um documento único de arrecadação. Ou seja, os impostos e contribuições da União, Estados, DF e Municípios estão todos somados em um único montante final.

Não se trata de um novo imposto único, mas sim de documento único. Desse montante, a depender do que a empresa do simples exerce e a depender do faturamento nos últimos 12 meses, será destinado uma certa porcentagem para cada imposto ou contribuição.

## CONCLUSÃO

A pesquisa buscou por respostas para o questionamento levantado no início deste estudo. Para tanto, foram propostos objetivos para direcionar a investigação. O objetivo norteador do estudo foi demonstrar, através de um estudo das normas tributárias referentes às sociedades de advogados, se há viabilidade, assim como benefício dessas sociedades passarem a optar pela tributação do Simples Nacional, ou se manter na tributação atual vigente, expondo também se esta opção lhes proporciona vantagem ou desvantagem na questão tributária.

A elaboração dos cálculos e os dados obtidos foram analisados e expostos na pesquisa, dos quais foi destacada a melhor forma de tributação para o caso proposto. Com base nos dados coletados, conclui-se que, a opção sugerida como melhor tributação é o lucro presumido, pois o valor do faturamento da empresa é relativamente alto não sendo vantagem optar pelo simples nacional.

Também por ter um percentual de tributos mais elevado, e porque no lucro presumido os advogados tem um expressivo benefício da alíquota de ISSQN que é pago por uma alíquota fixa por sócio anual, benefício ao qual esta empresa perde ao ingressar no simples nacional pois passa a pagar a alíquota 5% sobre o faturamento.

Os resultados da pesquisa ressaltam a importância do planejamento, acompanhamento e controle dos custos tributários da empresa, sendo esse acompanhamento feito por um profissional da área contábil com o conhecimento das modificações na legislação e que tenha uma visão ampla do mercado, para que não ocorram desperdícios tributários.

A pesquisa também evidencia a importância dos controles financeiros para suprir o pagamento dos tributos, pois para supri-los deve-se considerar o doutrinamento do fluxo de caixa constante na empresa, visto que, há impostos mensais e trimestrais que a empresa tem que estar preparada financeiramente para custear esses encargos.

Por fim, este estudo visa colocar em prática ensinamentos teóricos repassados pela academia, aliando a teoria com a prática, e como sugestão para futuras pesquisas aplicarem em outras áreas de serviços

## ABSTRACT

This work consists of the study about the tax obligation and its legal aspects, the subjects of the obligatory relationship, aiming to give a basic of its species, classification, its elements and also the characteristics of the taxable event as well as the responsibilities arising from this institute. Tax Law has a mandatory nature, that is, it revolves around obligatory relations, aiming, at the end, to acquire revenue for the treasury. Bearing in mind the obligations on individuals and legal entities, I decided to address the main obligations in this theme, since there are many for a specific understanding and the importance that impacts on the citizen's legal and physical life, both in the social and financial spheres.

**Keywords:** Tax. Obligations. Right.

## REFERENCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 05 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 70, de 30 de dezembro de 1991**. Disponível em  
< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm)>

BRASIL, **Lei nº. 10.865, de 30 de abril de 2004**. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm)>

ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação & STF: A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

Código Civil Brasileiro Interpretado. 11 ed. Rio de Janeiro/São Paulo: vol. 1, p. 66.

O Consequencialismo, a Modulação Temporal dos Efeitos e o Ativismo Judicial nas Decisões do STF e o Estado de Direito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 172, São Paulo, jan. 2010, 34-43.

PAULSEN, Leandro. **Curso De Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2016.

CONCEITO DE FATURAMENTO PARA PIS E COFINS E A MANEIRA EM QUE O ICMS NÃO SE ENQUADRA A ESTE CONCEITO. Disponível em:

<<https://matheusvalada.jusbrasil.com.br/artigos/190123724/conceito-de-faturamento-para-pis-e-cofins-e-a-maneira-em-que-o-icms-nao-se-enquadra-a-este-conceito>>

**Código tributário nacional.** – 2. ed. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. Disponível em:

<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>>

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19. Ed. rev. São Paulo. Saraiva, 2007.



