

Ministério da Economia
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil



**Avaliação do Indicador Pagamento de Impostos
do Relatório Doing Business Quanto à Tributação
pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido**

2020

Secretário Especial da Receita Federal do Brasil

José Barroso Tostes Neto

Subsecretário-Geral da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Decio Rui Pialarissi

Coordenador-Geral de Assessoria de Cooperação e Integração Fiscal – Ascif

Adriano Pereira Subirá

Elaboração

Dani Adiwardana

RESUMO

Este trabalho é uma análise comparativa entre os resultados provenientes da adoção do Lucro Real com os resultados advindos da escolha do Lucro Presumido como forma de apuração do IRPJ de uma empresa em um estudo de caso que consta no Questionário para o Brasil do Relatório Doing Business, elaborado pelo Banco Mundial, referente à edição 2021.

O Relatório Doing Business é um referencial importante em informações sobre o ambiente de negócios de 190 países ao redor do mundo, e mensura esse ambiente através de 10 indicadores, sendo um deles o do Pagamento de Impostos.

A presente análise comparativa tem por objetivo subsidiar as discussões e decisões relativas ao Indicador de Pagamento de Impostos do Relatório Doing Business, com a finalidade de aperfeiçoar o ambiente de negócios nacional, aumentar a pontuação do Brasil no Indicador e melhorar a posição do País no ranking mundial das melhores economias do mundo em ambiente de negócios. Não é preciso dizer o quão importante é esta questão para o bem-estar da Nação.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Débitos e Créditos de IVA.....	15
Quadro 2: Tributos e contribuições incidentes sobre as vendas.....	16
Quadro 3: Custo, tributos e contribuições nas aquisições da matéria-prima.....	18
Quadro 4: Salários anuais.....	19
Quadro 5: Total de salários.....	20
Quadro 6: Tributos e contribuições sobre a folha de pagamento.....	21
Quadro 7: Demais tributos e contribuições.....	22
Quadro 8: Despesas.....	23
Quadro 9: Depreciação.....	26
Quadro 10: Prejuízos fiscais.....	28
Quadro 11: Alíquotas de PIS/COFINS.....	38
Quadro 12: Apuração de IRPJ.....	39
Quadro 13: Apuração de CSLL.....	39
Quadro 14: Apuração de PIS/COFINS.....	40
Quadro 15: Variáveis relevantes para análise.....	42

LISTA DE ABREVIATURAS E DE SIGLAS

ASCIF – Coordenação-Geral de Assessoria de Cooperação e Integração Fiscal
AFRFB – Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
BRL – R\$
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
GAAP – Generally Accepted Accounting Principles
GTA – Grupo Temático de Ação
IAS – International Accounting Standards
ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IFRS – International Financial Reporting Standards
INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
IVA – Imposto sobre Valor Agregado
PIS – Programa de Integração Social
RAT – Riscos Ambientais do Trabalho
RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
RIR – Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEME/SG/PR – Secretaria Especial de Modernização do Estado da Secretaria-Geral da Presidência da República
SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SESI – Serviço Social da Indústria
TCFA – Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental
TFE – Taxa de Fiscalização de Estabelecimentos
TI – Tecnologia de informação

SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	8
1 – INTRODUÇÃO.....	9
2 – DIRETRIZES ORIENTADORAS DO TRABALHO.....	10
3 – PRESSUPOSTOS DO ESTUDO DE CASO.....	10
3.1 – Descrição Geral da Empresa	
3.2 – Pressupostos e definições específicos	
4 – RECEITA BRUTA.....	14
4.1 – Fundamentação legal	
4.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
5 – TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NA DETERMINAÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA.....	14
5.1 – Tributos e contribuições e alíquotas incidentes sobre vendas e aquisições de matéria-prima	
5.2 – Fundamentação legal	
5.3 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
6 – TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NA AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA.....	17
6.1 – Fundamentação legal	
6.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
6.2.1 – Alíquotas	
6.2.2 – Valor da aquisição de matéria-prima no ano	
7 – SALÁRIOS.....	19
7.1 – Fundamentação legal	
7.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
8 – TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES.....	20
8.1 – Fundamentação legal	
8.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
8.2.1 – Tributos e Contribuições sobre a Folha de pagamento	
8.2.2 – Demais Tributos e Contribuições	
9 – DESPESAS.....	22
9.1 – Fundamentação legal	
9.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
10 – DEPRECIÇÃO.....	25
10.1 – Fundamentação legal	

11 – PREJUÍZOS FISCAIS.....	28
11.1 – Fundamentação legal	
11.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
12 – LUCRO PRESUMIDO.....	29
12.1 – Fundamentação legal	
12.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
12.3 – Base de cálculo e percentual de presunção de lucro	
12.3.1 – IRPJ	
12.3.2 – CSLL	
12.3.3 – Comentários, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
12.3.3.1 – Percentual de presunção de lucro	
12.3.3.2 – Período abrangido pela apuração	
12.4 – Ganho de Capital	
12.4.1 – Fundamentação legal	
12.5 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
13 – PIS/COFINS.....	32
13.1 – Fundamentação legal	
13.1.1 – Cumulatividade de PIS/COFINS na apuração do Lucro Presumido	
13.1.2 – Bases de cálculo de PIS/COFINS cumulativos	
13.1.3 – Bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativos	
13.1.3.1 – PIS não-cumulativo	
13.1.3.2 – COFINS não-cumulativo	
13.1.4 – Créditos de PIS/COFINS não-cumulativos sobre depreciação	
13.1.4.1 – PIS não-cumulativo	
13.1.4.2 – COFINS não-cumulativo	
13.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise	
14 – APURAÇÃO.....	39
14.1 – Apuração de IRPJ	
14.2 – Apuração de CSLL	
14.3 – Apuração de PIS/COFINS	
15 – ANÁLISES.....	40
16 – CONCLUSÕES.....	42
REFERÊNCIAS.....	44

PREFÁCIO

O Grupo Banco Mundial está presente em muitos projetos ao redor do mundo, com o objetivo de incentivar o desenvolvimento econômico das nações ao redor do planeta.

O Doing Business é um relatório anual produzido pelo Banco Mundial e uma importante referência no esforço de melhorar o ambiente de negócios mundial. O Brasil conta com os seus representantes e profissionais, Sylvia Solf, Tatiana Whately de Moura, Xavier Cirera, Erick Tjong, Laura Sagnori Diniz, Rita Ramalho, Cristina Montoya, Marianna Nogueira de Moraes Jardim, Pilar Salgado Otonel, Raphael Liberato Giordani e Rafael Moreno Munhoz – Coordenador de Operações para Economia, Governança e Desenvolvimento.

Tendo em vista a importância do assunto para o Brasil, a Secretaria Especial de Modernização do Estado da Secretaria-Geral da Presidência da República – SEME/SG/PR, assumiu a tarefa de coordenar os esforços nacionais e criou 10 Grupos Temáticos de Ação – GTAs, um para cada Indicador do Relatório Doing Business, que medem os diversos aspectos do ambiente de negócios de uma economia. Entre os representantes da Presidência da República estão Marcelo Hiroshi Kono, Renes Pinto da Cunha, Antonio Laercio da Silva Rehem, Carlos Eduardo de Jesus e o Secretário de Soluções de Modernização e Resultados, Nizar Ratib Midrei.

O trabalho com os Indicadores do Relatório Doing Business é considerado estratégico pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, que está engajada e com representantes em 5 dos GTAs, os de Pagamento de Impostos, Comércio Internacional, Abertura de Empresas, Alvará de Construção e Registro de Propriedades, tendo a RFB inclusive a coordenação dos dois primeiros GTAs.

Em relação a este trabalho, o atual Coordenador-Geral de Fiscalização da RFB, AFRFB Altemir Linhares de Melo – que foi Coordenador-Geral da Assessoria de Cooperação e Integração Fiscal – Ascif/RFB e coordenador do GTA de Pagamento de Impostos, além de pioneiro no trabalho com o Relatório Doing Business –, já discorria a respeito da importância deste assunto. Durante a primeira reunião do GTA em 29 de novembro de 2019, em São Paulo, o vice-presidente administrativo da Fenacon, Wilson Gimenez Júnior, manifestou a necessidade da elaboração de um estudo a este respeito. Na videoconferência de 23 de abril deste ano, o coordenador da reunião, da SEME/SG/PR, Renes Pinto da Cunha, houve por bem incluir a elaboração deste estudo no rol das iniciativas do GTA de Pagamento de Impostos. Igualmente consciente da relevância do assunto, o atual Coordenador-Geral da Ascif/RFB e coordenador do GTA de Pagamento de Impostos, AFRFB Adriano Pereira Subirá, solicitou a realização deste trabalho, com a orientação de que seja feita uma análise com um bom grau de detalhamento, para que pudesse ser colocado em discussão no GTA e assim contribuir para a melhoria do ambiente de negócios no Brasil.

1 – INTRODUÇÃO

Este trabalho procura esclarecer um aspecto dentro do Indicador de Pagamento de Impostos e é uma análise comparativa entre os resultados provenientes da adoção do método de Lucro Real com os resultados advindos da escolha da sistemática de Lucro Presumido como forma de apuração do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ de uma empresa em um estudo de caso que consta no Questionário para o Brasil do Relatório Doing Business, elaborado pelo Banco Mundial, referente à edição 2021.

O estudo de caso do Questionário fornece os pressupostos referentes às características de uma empresa, os dados a respeito das suas atividades, bem como os respectivos valores associados a elas.

O Relatório é um referencial importante em informações sobre o ambiente de negócios de 190 países ao redor do mundo, e mensura esse ambiente através de 10 (dez) indicadores, sendo um deles o do Pagamento de Impostos.

O indicador de Pagamento de Impostos mensura diversos aspectos relativos a tributos e contribuições que uma empresa definida num estudo de caso deve recolher. Este indicador, por sua vez, é constituído por 4 (quatro) indicadores versando sobre número de pagamentos de tributos e contribuições, tempo necessário para cumprir a conformidade tributária, a alíquota do total dos tributos e das contribuições e procedimentos de pós-declaração.

Este trabalho primeiro assentará os pressupostos vindos do estudo de caso do Questionário do Relatório Doing Business. A seguir, baseado nos dados fornecidos pelo Questionário, abordará os tributos e as contribuições, as despesas e a depreciação que funcionam como redutoras da base de cálculo utilizado na apuração do IRPJ pelo método de Lucro Real. Em continuação, analisará os dados à luz da legislação tributária brasileira. Ao final, discutirá o significado dos resultados.

A presente análise comparativa, dentro do seu escopo da melhoria do ambiente medido pelo indicador de Pagamento de Impostos do Relatório, visa contribuir para as discussões e decisões relativas ao Indicador de Pagamento de Impostos do Relatório, dentro do esforço nacional que tem, por finalidade, aperfeiçoar o ambiente de negócios nacional, aumentar a pontuação do Brasil no Indicador e melhorar a posição do País no ranking mundial das melhores economias do mundo em ambiente de negócios. Não é preciso dizer o quão importante é esta questão para o bem-estar da Nação.

O objetivo geral do esforço é o Brasil, que hoje se encontra na 124ª colocação no ranking do ambiente de negócios das 190 economias pesquisadas pelo Banco Mundial no Relatório Doing Business, passar a estar entre as primeiras 50 (cinquenta) posições na classificação mundial de 2022,

2 – DIRETRIZES ORIENTADORAS DO TRABALHO

O objetivo deste trabalho não é fazer uma Demonstração de Resultado do Exercício, mas sim destacar os itens de gastos que são dedutíveis na apuração do iposto de renda pelo método de Lucro Real, que não poderiam ser aproveitados pelo método de Lucro Presumido.

O trabalho procura ser simples, adotando hipóteses, simplificações e aproximações, a fim de não permitir uma análise demasiadamente extensa, que tornaria a leitura da análise cansativa.

A ideia aqui é destacar as diferenças entre os métodos de Lucro Presumido e de Lucro Real, principalmente no tocante às importâncias redutoras da receita que são permitidas no Lucro Real mas não no Lucro Presumido.

3 – PRESSUPOSTOS DO ESTUDO DE CASO

Conforme o Questionário: “Os indicadores de pagamento de impostos registram os tributos e as contribuições obrigatórias que uma empresa de médio porte de um estudo de caso padronizado deve pagar num dado ano, também medem a carga, em termos administrativos, no pagamento de tributos e contribuições.

Há 4 indicadores: pagamentos, tempo, alíquota total dos tributos e das contribuições e índice pós-declaração. O índice pós-declaração mede o tempo gasto em procedimentos necessários numa restituição de IVA, tempo de espera para a obtenção de restituição de IVA, tempo gasto em procedimentos necessários numa retificação de IRPJ e tempo de espera para a conclusão do processo de retificação de IRPJ.

O estudo de caso padronizado foi desenvolvido para garantir a comparabilidade das respostas dos diversos países entre si. Portanto, ao preencher o questionário, favor considerar os seguintes pressupostos principais em relação à empresa padronizada, chamada de TaxpayerCo.”

3.1 – Descrição Geral da Empresa

Principais aspectos descritos no Questionário:

3.1.1 – Início das atividades

A empresa (TaxpayerCo) iniciou as suas atividades dois anos atrás, em 1º de janeiro de 2018, quando adquiriu todos os seus ativos e contratou todos os seus funcionários.

3.1.2 – Ano em avaliação

1º de janeiro de 2019 – 31 de dezembro de 2019.

3.1.3 – Tipo e localização

A TaxpayerCo é uma empresa que recolhe tributos e tem suas atividades num local onde tipicamente estão situadas empresas manufatureiras, no maior centro comercial do país – a cidade de **São Paulo**. A empresa é responsável por tributos locais, estaduais e federais. A TaxpayerCo não tem direito a incentivos por investimento ou a qualquer benefício especial, além dos relacionados ao tempo de existência ou ao porte da empresa.

3.1.4 – Propriedade

A empresa é 100% de propriedade privada, não tendo por sócio nenhum estrangeiro, nem entidade pertencente a administração pública. A empresa possui 5 proprietários, nenhum deles é pessoa jurídica.

3.1.5 – Vendas

BRL 33.690.998,00

3.1.6 – Capital

Não houve alteração no capital da empresa desde que ela foi criada.

3.1.7 – Normas contábeis

A contabilidade está em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, ou GAAP (local ou internacional, de acordo com a legislação nacional), incluindo, por exemplo, o regime de International Financial Reporting Standards/International Accounting Standards (IAS/IFRS), no que for aplicável ao seu país.

3.1.8 – Tipo de atividade

A TaxpayerCo trabalha com manufatura leve em geral e comércio. Ela vende seus produtos no varejo. Suas transações são todas dentro do país. A empresa não trabalha com produtos sujeitos a algum regime tributário especial, como bebidas alcoólicas ou tabaco.

3.2 – Pressupostos e definições específicos

3.2.1 – Livros e registros fiscais obrigatórios

No curso do exercício, as empresas são obrigadas a manter diversos livros e registros para fins de contabilidade e de auditoria. Frequentemente, esses livros são também utilizados para a preparação de cálculos e o preenchimento de declarações de tributos. Em alguns casos, a legislação ou as autoridades fiscais podem requerer às empresas que mantenham livros e registros adicionais específicos para fins fiscais—livros e registros além daqueles mantidos para contabilidade e auditoria, que não são requeridos para a elaboração dos relatórios financeiros.

3.2.2 – Empregados

A empresa tem 60 empregados: 4 gerentes, 8 assistentes e 48 operários. Todos os empregados foram contratados no mesmo dia: 1º de janeiro de 2018. Nenhum empregado saiu da empresa e não houve nenhum empregado novo desde 1º de janeiro de 2018. Um dos gerentes é também um dos proprietários. Todos os empregados de um mesmo nível ganham o salário correspondente ao do nível. Todos os empregados são brasileiros e do sexo masculino. Cada empregado é casado, com dois filhos pré-adolescentes e sem outra fonte significativa de renda. Cada empregado tem apenas uma fonte de renda e a esposa não possui renda. A empresa oferece feriados públicos remunerados/não-remunerados (conforme definido pela legislação local) para todos os funcionários.

3.2.3 – Contribuições sobre seguridade social e tributos sobre folha de pagamento

Contribuições sobre seguridade social e os tributos sobre folha de pagamento são os recolhidos pelo empregador em cada categoria de empregado sobre as remunerações e os salários pagos pela empresa.

3.2.4 – Outros tributos ou contribuições obrigatórias sobre o trabalho

Nesta categoria estão incluídos outros tributos e contribuições sociais sobre o trabalho que a empresa paga e aqueles retidos por ela do salário dos seus empregados.

3.2.5 – Terreno

Em 1º de janeiro de 2018, a empresa iniciou as suas atividades tendo dois lotes de terreno, cada um com 557,4 m². No início de janeiro de 2019, o lote de terreno número 2 foi vendido.

3.2.6 – Prédio

O prédio onde ocorrem a produção e o armazenamento dos produtos, no terreno do lote 1, tinha originalmente 929 m² e foi expandido em 2019 com a aplicação de metade dos recursos obtidos na venda do lote 2.

3.2.7 – Caminhão

A empresa possui um caminhão utilizado na entrega de produtos aos clientes e classificado como de porte médio, mas não como um veículo de luxo. O caminhão percorre, em média, 80.000km por ano e pesa 15.300kg quando está carregado. Além disso, a empresa é arrendatária de um outro caminhão.

3.2.8 – Ganho de capital:

No início do segundo ano de atividades (2019), a empresa vende o lote de terreno número 2, do qual foi proprietária por 12 meses, por um preço 20% maior que o seu custo de aquisição. Observe que metade do resultado da venda do lote foi reinvestido em ativos (na expansão do prédio já existente).

3.2.9 – Dividendos

No segundo ano das atividades (2019), a empresa distribuiu 50% dos seus lucros aos proprietários. Os dividendos são pagos em espécie. Os outros 50% dos lucros são retidos.

3.2.10 – Despesas com combustível

A TaxpayerCo deve pagar (se for este o caso) o tributo sobre o combustível que comprou para os seus veículos, que pode estar embutido no preço que pagou no posto de combustível.

3.2.11 – Taxas ambientais

A TaxpayerCo produz duas toneladas de lixo não-tóxico por mês e deve pagar (se for este o caso) o tributo ou as taxas sobre a produção do lixo.

4 – RECEITA BRUTA

4.1 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto n° 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 12, caput):

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput

...

§ 2° Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 12, § 4°).

§ 3° Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n° 6.404, de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no §2° (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 12, § 5°).

4.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

Considera-se como equivalente às vendas declaradas no item 3.1.5 – *Vendas*, de R\$ 33.690.998,00.

5 – TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NA DETERMINAÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA

5.1 – Tributos e contribuições e alíquotas incidentes sobre vendas e aquisições de matéria-prima

O Questionário considera que os tributos e as contribuições alíquotas de IVA a seguir foram aplicadas nas atividades constantes do quadro a seguir:

- IPI: 20%
- ICMS: 18%
- PIS e COFINS: 9,25%
 - Portanto PIS: 1,65% e COFINS: 7,6%

	Débitos de IVA	Créditos de IVA
Vendas = BRL 2.807.583,18	Alíquota de IVA * 2.807.583,18	
Aquisição de bens de capital = BRL 2.085.633,22		Alíquota de IVA * 2.085.633,22
Gastos com matéria prima = BRL 2.339.652,65		Alíquota de IVA * 2.339.652,65
Restituição de IVA		Alíquota de IVA * ((2.085.633,22 + 2.339.652,65) – 2.807.583,18)

Quadro 1: Débitos e Créditos de IVA

5.2 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto n° 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 208. ...

...

§ 1° A receita líquida será a receita bruta diminuída de (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 12, § 1°):

- I – devoluções e vendas canceladas;
- II – descontos concedidos incondicionalmente;
- III – tributos sobre ela incidentes; e

IV – valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

...

5.3 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

Para a determinação da Receita Líquida serão consideradas as informações no item 5.1.

O Questionário dá a entender que a alíquota de IPI incidente sobre as vendas é igual à que incide sobre a aquisição de matéria-prima e portanto os tributos e as contribuições que incidem sobre as vendas são:

- IPI: 20%
- ICMS: 18%
- PIS: 1,65%
- COFINS: 7,6%

	Tributo	Alíquota	
1.	IPI	20%	5.615.166,33
2.	ICMS	18%	5.053.649,70
3.	PIS	1,65	463.251,22
4.	COFINS	7,6%	2.133.763,21
	Total		13.265.830,46

Quadro 2: Tributos e contribuições incidentes sobre as vendas

6 – TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NA AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA

6.1 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I – o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301;

...

6.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

6.2.1 – Alíquotas

Para a determinação do custo de aquisição da matéria-prima serão consideradas as informações no item 5.1.

O Questionário dá a entender que a alíquota de IPI incidente sobre a aquisição de matéria-prima é igual à que incide sobre as vendas e portanto os tributos e as contribuições que incidem sobre aquisição de matéria-prima são:

- IPI: 20%
- ICMS: 18%
- PIS: 1,65%
- COFINS: 7,6%

6.2.2 – Valor da aquisição de matéria-prima no ano

Esta questão é muito importante, pois determina os rumos e as conclusões deste trabalho de análise.

No Questionário consta que as vendas em junho de 2019 são de R\$ 2.807.583,18, exatamente 1/12 avos da venda durante todo o ano de 2019, e a aquisição de matéria-prima foi de R\$ 2.339.652,65. É um volume muito alto de aquisição de matéria-prima em relação às vendas realizadas. Somente a matéria-prima equivale a 83,3% do valor das vendas, isso sem contar salários, tributos e despesas.

No entanto, na falta de mais informação a respeito, ha duas maneiras de se possibilitar a realização deste trabalho de análise:

1 – supondo que junho foi o único mês em que foi efetuada a aquisição de matéria-prima

2 – supondo que a aquisição da matéria-prima, assim como as vendas efetuadas, também é constante ao longo dos meses do ano.

Naturalmente, se a segunda hipótese for adotada, tendo em vista a estrutura de custos e de tributos existente, com os dados disponíveis, a empresa do estudo de caso deverá ter prejuízo. Já se a primeira hipótese for utilizada, o custo da matéria-prima adquirida no ano equivaleria a apenas 7% do valor das vendas, então o imposto de renda devido no método de apuração de Lucro Real será muito alto, algo em torno de cinco vezes maior que o imposto apurado pelo método de Lucro Presumido, o que também não seria muito normal.

	Tributo	Alíquota	
	MATÉRIA-PRIMA		28.075.831,80
1.	IPI	20%	4.679.305,30
2.	ICMS	18%	4.211.374,77
3.	PIS	1,65%	386.042,69
4.	COFINS	7,6%	1.778.136,01
	CUSTO DE AQUISIÇÃO		17.020.973,03

Quadro 3: Custo, tributos e contribuições nas aquisições da matéria-prima

A segunda hipótese é a adotada para este trabalho. Mas, em ambos os casos, a utilidade da aplicação da análise para casos reais resta prejudicada, pois os números fornecidos para a empresa do estudo de caso não são verossímeis.

7 – SALÁRIOS

Conforme o item 3.2.2:

- A empresa tem 60 empregados: 4 gerentes, 8 assistentes e 48 operários.
- Todos os empregados foram contratados em 1º de janeiro de 2018. Nenhum empregado saiu da empresa e não houve nenhum empregado novo desde 1º de janeiro de 2018.
- Todos os empregados de um mesmo nível ganham o mesmo salário, correspondente ao do nível.
- Todos os empregados são brasileiros do sexo masculino, casado, com dois filhos pré-adolescentes e não possui nenhuma outra fonte significativa de renda.
- Cada empregado tem apenas uma fonte de renda e a esposa não possui renda.

Conforme o Questionário, os salários anuais dos seus funcionários são conforme a seguir:

GERENTE	72.195,00
ASSISTENTE	40.108,33
DEMAIS FUNCIONÁRIOS	32.086,66

Quadro 4: Salários anuais

7.1 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

...

II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção;

...

7.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

A soma dos salários anuais dos funcionários fornecidos pelo Questionário será considerada a base de cálculo para os tributos e as contribuições sobre a folha de pagamento.

	Cargo	Quantidade	Salário anual	
1.	GERENTE	4	72.195,00	288.780,00
2.	ASSISTENTE	8	40.108,33	320.866,64
3.	DEMAIS FUNCIONÁRIOS	48	32.086,66	1.540.159,68
	Total			2.149.806,32

Quadro 5: Total de salários

8 – TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

8.1 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, caput).

Art. 353. Os depósitos em conta vinculada efetuados nos termos estabelecidos na Lei nº 8.036, de 1990, serão considerados como despesa

operacional, observado o disposto no inciso III do caput do art. 441 (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

...

8.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

Conforme o item 3.1.3, os tributos, contribuições e taxas estaduais serão do Estado de São Paulo e os municipais serão do Município de São Paulo.

8.2.1 – Tributos e Contribuições sobre a Folha de pagamento

A base para o cálculo dos tributos e das contribuições, quando for o caso, será o total dos salários fornecidos pelo Questionário.

	Tributo	Alíquota	
1.	FGTS	8%	171.984,51
2.	INSS	20%	429.961,26
3.	PIS	1%	21.498,06
4.	RAT	2%	42.996,13
5.	Salário Educação	2,5%	53.745,16
6.	Sistema S – SENAI	1%	21.498,06
7.	Sistema S – SESI	1,5%	32.247,09
8.	Sebrae	0,6%	12.898,84
9.	INCRA	0,2%	4.299,61
	Total		791.128,73

Quadro 6: Tributos e contribuições sobre a folha de pagamento

8.2.2 – Demais Tributos e Contribuições

Serão considerados como base de cálculo ou valor venal os valores fornecidos pelo Questionário.

	Tributo	Alíquota	
1.	IPTU	1,9% - R\$ 4500,00	38.175,26
2.	IPVA	1.5%	2.406,50
3.	TFE	Tabelado conforme setor de atividade e número de funcionários	1.000,24
	TCFA	Conforme porte da empresa e grau de utilização de recursos naturais	1.159,35
	Total		42.741,35

Quadro 7: Demais tributos e contribuições

9 – DESPESAS

9.1 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

...

9.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

Conforme o Questionário, as despesas que a empresa teve foram as constantes no quadro a seguir.

No item 3.2.10 não há discriminação do valor dos gastos com combustível, que portanto não será computado.

Despesas	% Dedutível	
<p>Despesas de publicidade: BRL 336.909,98 A empresa contrata os serviços de uma agência de publicidade para promover os seus produtos a um custo anual de 1% das receitas de venda.</p>	100	336.909,98
<p>Despesas com arrendamento: BRL 16.043,33 A empresa é arrendatária de um novo caminhão num contrato de 3 anos. Este caminhão é utilizado para fins comerciais, percorre em média 80.000km por ano e pesa 15.300kg quando está carregado.</p>	100	16.043,33
<p>Prêmio de seguro-saúde para empregados: BRL 21.498,07 A empresa paga parte do prêmio do seguro-saúde par os seus empregados. Este seguro-saúde é um benefício extra para os trabalhadores, além daquilo que a lei obriga, sendo igual a 1% dos salários totais.</p>	100	21.498,07
<p>Despesas de viagens a negócio: BRL 3.208,67 Os gerentes da empresa viajam a negócio (por exemplo: para encontrar clientes e fornecedores).</p>	100	3.208,67

Despesas	% Dedutível	
Despesas com administração contábil: BRL 3.208,67 A empresa contrata um escritório contábil para administrar os seus livros.	100	3.208,67
Despesas com serviços jurídico-legais: BRL 3.208,67 A empresa contrata um escritório de advocacia para redigir os contratos com fornecedores e clientes, bem como outros serviços afins.	100	3.208,67
Despesas de concerto de máquinas: BRL 96.259,99 Em 2019, a empresa precisa consertar as suas máquinas. Esses consertos não acrescentam valor às máquinas. O custo dos consertos NÃO é capitalizado nos livros da empresa.	100	96.259,99
Royalties de patente: BRL 16.043,33 A empresa paga royalties a uma outra empresa nacional por um processo industrial patenteado que a empresa utiliza em suas atividades.	100	16.043,33
Despesas do proprietário: BRL 3.208,67 Essas são despesas feitas pelo gerente que também é proprietário: 60% são despesas de viagens a negócio, 20% são despesas com entretenimento dos clientes (por exemplo: refeição com clientes) e 20% são despesas puramente pessoais.	60	1.925,20
Total		498.305,91

Quadro 8: Despesas

10 – DEPRECIÇÃO

10.1 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

...

III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

...

Art. 317. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, caput).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou da obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou a comercialização dos bens e dos serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso III).

§ 6º São vedadas as deduções de despesas de depreciação geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconhecer contabilmente o encargo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso VIII).

§ 7º O disposto no § 6º também se aplica aos contratos não tipificados como arrendamento mercantil que contenham elementos contabilizados como arrendamento mercantil por força de normas contábeis e da legislação comercial, observado o disposto no § 6º do art. 366 (Lei nº 12.973, de 2014, art. 49, caput, inciso I).

10.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

Conforme o Questionário, os itens do ativo da empresa que poderiam estar sujeitos à depreciação são as constantes no quadro a seguir.

Em relação ao prédio, não havendo informação de quando a área ampliada começou a ser utilizada, a mesma não será considerada para efeito de depreciação.

Ativo	Taxa de depreciação	
<p>Terreno: BRL 962.599,95 Supor que o valor fornecido da terra é líquido de qualquer taxa de depreciação em 2018. Em 1º de janeiro de 2018, a empresa iniciou as suas atividades sendo proprietária de 2 lotes de terreno, lote 1 e lote 2. Cada lote tem 557,4 m². No início de janeiro de 2019, o lote 2 foi vendido.</p>	0	
<p>Prédio: BRL 1.283.466,59 Supor que o valor fornecido do prédio é líquido de qualquer taxa de depreciação em 2018. O prédio onde ocorrem as atividades de produção e de armazenagem, no lote 1, tinha originalmente 929 m². Em 2019 o prédio foi ampliado com a metade dos recursos obtidos na venda do lote 2. Considerar, portanto, que há dois elementos referente ao prédio: a estrutura original e a parte expandida.</p> <p>A ampliação do prédio: BRL 577.559,97 Área acrescentada ao prédio.</p>	4	28.236,26

Ativo	Taxa de depreciação	
<p>Máquinas: BRL 1,925.199,89 Para fins de tributação, elas são máquinas leves. Supor que o valor fornecido das máquinas é líquido de qualquer taxa de depreciação em 2018.</p>	10	192.519,99
<p>Caminhão: BRL 160.433,32 Supor que o valor fornecido do caminhão é líquido de qualquer taxa de depreciação em 2018. O caminhão é utilizado para entrega de produtos aos clientes e é classificado como de porte médio, mas não como um veículo de luxo. Este caminhão percorre, em média, 80.000km por ano e pesa 15.300kg quando está carregado.</p>	25	40.108,33
<p>Equipamentos de TI: BRL 160.433,32 Inclui desktops, laptops, servidores, tablets, smartphones, computadores industriais para controle de máquinas de fabricação e outros elementos de hardware e software. Supor que o valor fornecido dos equipamentos é líquido de qualquer taxa de depreciação em 2018.</p>	20	32.086,66
<p>Equipamentos de escritório: BRL 160.433,32 A empresa tem mobília como mesas, cadeiras, linhas telefônicas e outros itens para uso nas atividades que não são consideradas como equipamento de fábrica ou de TI. Supor que o valor fornecido dos equipamentos é líquido de qualquer taxa de depreciação em 2018.</p>	10	16.043,33
Total		308.994,58

Quadro 9: Depreciação

11 – PREJUÍZOS FISCAIS

11.1 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 261. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

...

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Regulamento, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e os documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto no art. 514 ao art. 521 (Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 15, caput e parágrafo único).

...

11.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

O Questionário menciona o prejuízo fiscal que está no quadro a seguir.

A previsão da exclusão do prejuízo em períodos de apuração anteriores do cálculo do lucro se aplica apenas ao método de apuração do Lucro Real.

	% Dedutível	
Compensação de prejuízos fiscais: BRL 65.456,80 A empresa incorreu em prejuízo fiscal no seu primeiro ano de atividades (2% do capital).	30	

Quadro 10: Prejuízos fiscais

12 – LUCRO PRESUMIDO

12.1 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 587. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, caput).

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

§ 2º Relativamente aos limites de que trata este artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada de acordo com o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º).

§ 3º Somente a pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou da quota única do imposto sobre a renda devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

12.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

Portanto a empresa do estudo de caso do Questionário estaria apta a optar pelo método de Lucro Presumido como apuração do seu IRPJ.

12.3 – Base de cálculo e percentual de presunção de lucro

12.3.1 – IRPJ

Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos

descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei n° 12.973, de 2014)

...

12.3.2 – CSLL

Lei n° 9.249, de 1995:

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos: (Redação dada pela Lei Complementar n° 167, de 2019)

...

III – 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas.

...

12.3.3 – Comentários, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

A receita bruta de IRPJ no método de Lucro Presumido será a mesma da receita bruta no Lucro Real.

A receita bruta para a determinação da base de cálculo da CSLL será a mesma da base do IRPJ.

12.3.3.1 – Percentual de presunção de lucro

Portanto, tendo em vista o tipo de atividade da empresa em questão – Fabricação em geral e comércio, que consta do item 3.1.8, o percentual de presunção de lucro é 8% da receita bruta para a apuração da base de cálculo do IRPJ na modalidade de Lucro Presumido, e de 12% na determinação da base da CSLL da mesma modalidade.

12.3.3.2 – Período abrangido pela apuração

Tendo em vista o objetivo deste trabalho, para simplificar os cálculos e a visualização dos seus resultados, todas as apurações serão realizadas sobre a soma dos valores dos 12 (doze) do ano-calendário.

12.4 – Ganho de Capital

12.4.1 – Fundamentação legal

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 595. Os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo disposto nos art. 591 e art. 592, os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e os demais valores determinados neste Regulamento serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Título, para fins de incidência do imposto sobre a renda e do adicional, observado o disposto nos art. 238, art. 239 e no § 3º do art. 249, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, caput, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o seu valor contábil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 1º).

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, poderão ser considerados, no valor contábil e na proporção deste, os valores decorrentes dos efeitos do ajuste a valor presente de que trata o inciso III do caput do art. 184 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 2º).

...

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

...

12.5 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

Conforme o Questionário, pode-se depreender dos itens 3.2.5 e 3.2.8 e do Quadro 8, que o ganho de capital foi de 20% sobre o valor da venda de um lote de terreno, e o valor da venda foi o dobro do valor da ampliação do prédio.

Portanto, o ganho de capital foi de R\$ 192.519,99.

13 – PIS/COFINS

13.1 – Fundamentação legal

13.1.1 – Cumulatividade de PIS/COFINS na apuração do Lucro Presumido

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; ...:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

...

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

...

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003, que instituiu a COFINS não-cumulativa:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

...

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

...

13.1.2 – Bases de cálculo de PIS/COFINS cumulativos

Lei n° 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei n° 12.973, de 2014)

...

13.1.3 – Bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativos

13.1.3.1 – PIS não-cumulativo

Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu a PIS não-cumulativa:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei n° 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei n° 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei n° 12.973, de 2014)

...

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n° 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n° 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII – bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

13.1.3.2 – COFINS não-cumulativo

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003, que instituiu a COFINS não-cumulativa:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

...

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

...

13.1.4 – Créditos de PIS/COFINS não-cumulativos sobre depreciação

13.1.4.1 – PIS não-cumulativo

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu a PIS não-cumulativa:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

...

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão de obra, tenha sido suportado pela locatária;

...

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

...

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

...

13.1.4.2 – COFINS não-cumulativo

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003, que instituiu a COFINS não-cumulativa:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

...

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

...

XI – bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

...

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

...

13.2 – Observações, pressupostos e/ou hipóteses simplificadoras da análise

No caso da apuração pelo Lucro Real, que permite a adoção de PIS e COFINS não-cumulativos, pode-se utilizar diversos gastos feitos para diminuir o valor devido dessas contribuições, principalmente no caso das máquinas, equipamentos e edificações utilizados nas atividades da empresa, que possuem valores significativos.

A empresa pode descontar créditos calculados mediante a aplicação da alíquota da contribuição sobre o valor dos encargos de depreciação das máquinas, equipamentos e edificações utilizados nas atividades da empresa, à medida que vai promovendo a depreciação da mesma.

Destacam-se a depreciação do prédio e das máquinas/bens de capital, que será considerada no cálculo de PIS/COFINS não-cumulativos.

13.3 – Alíquotas

Alíquotas	Cumulativo	Não-cumulativo
PIS	0,65%	1,65%
COFINS	3,0%	7,6%

Quadro 11: Alíquotas de PIS/COFINS

14 – APURAÇÃO

14.1 – Apuração de IRPJ

Levando-se em consideração as reduções permitidas no Lucro Real que foram consideradas e efetuando-se o acréscimo do ganho de capital em ambos os métodos de apuração, chega-se aos resultados a seguir:

	Lucro Presumido 8% da Receita Bruta	Lucro Real
Base de Cálculo	2.887.799,83	-193.103,04
IRPJ devido	697.949,96	0,00

Quadro 12: Apuração de IRPJ

14.2 – Apuração de CSLL

Analogamente ao IRPJ, os resultados para a CSLL estão dispostos a seguir:

	Lucro Presumido 12% da Receita Bruta	Lucro Real
Base de Cálculo	4.235.439,75	-193.103,04
CSLL devida	381.189,58	0,00

Quadro 13: Apuração de CSLL

14.3 – Apuração PIS/COFINS

	Lucro Presumido Cumulativo	Lucro Real Não-cumulativo
PIS	218.991,49	1.778,66
COFINS	1.010.729,94	8.192,64
Total	1.229.721,43	9.971,30

Quadro 14: Apuração de PIS/COFINS

15 – ANÁLISES

Em todos os casos, a apuração pelo Lucro Real apresenta tributação menor ou nula. O que já era previsto, tendo em vista o alto valor da matéria-prima utilizada no processo produtivo, valor este que foi determinado pelo estudo de caso do Questionário.

Na verdade, a maior diferença nas apurações está no recolhimento de PIS e de COFINS, depois vem a diferença no IRPJ e, por fim, a diferença na CSLL.

Sem esquecer que o prejuízo no caso do método de Lucro Real ainda pode ser compensado mais adiante.

Mas o resultado das apurações de tributos e contribuições estão estreitamente ligadas aos números fornecidos pelo estudo de caso. Estes são os resultados para o caso particular deste estudo de caso, desta empresa com estas receitas, estes custos e estas despesas.

Deve-se tomar muito cuidado e ter consciência que os dados e valores do estudo do caso não são necessariamente realistas, até porque o seu objetivo principal é mais servir como meros exemplos na determinação dos itens que são dedutíveis no IRPJ.

Não se deve generalizar os resultados numéricos da análise comparativa e tentar aplicá-la a casos reais.

Se a empresa do estudo do caso fizer a análise apenas do componente IRPJ, então:

- Se o lucro líquido ajustado for igual ou maior que 8% da receita bruta de venda de mercadorias, ela pode querer adotar o método de Lucro Presumido
- Se o lucro ajustado for menor que 8% da receita bruta de venda de mercadorias, vai preferir a sistemática de Lucro Real

Ou seja, o raciocínio aqui é que o lucro líquido ajustado precisa ser menor que 8% da receita bruta de venda de mercadorias para que o contribuinte considere o Regime de Apuração pelo Lucro Real como mais vantajoso

Mas é preciso levar em conta a CSLL, cujo percentual de presunção de lucro é de 12%. Um lucro líquido ajustado igual ou maior que 8% da receita bruta de venda, mas menor que 12%, pode não ser o caso de se adotar o método de Lucro Presumido.

E há ainda a questão das contribuições do Pis e da Cofins:

- No Lucro Real, as alíquotas são de 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins, totalizando 9,25%, havendo ainda possibilidade de se efetuar deduções
- Já no Lucro Presumido, as alíquotas são mais baixas, de 0,65% de PIS e 3% de Cofins, 3,65% no total, uma diferença de 5,6% em relação à soma das alíquotas das mesmas contribuições na apuração do Lucro Real, mas sem possibilidade de se efetuar deduções

Então, se a empresa do estudo do caso fizer a análise apenas do componente PIS e COFINS, então:

- se a proporção do valor das contribuições pelo método do Lucro Real sobre o valor das contribuições pelo método do Lucro Presumido for maior que $9,25 \times (\text{contribuição paga na venda dos produtos} - \text{contribuição paga na aquisição das matérias-primas e demais despesas que dê crédito, bem como crédito admissível na depreciação}) / 3,65$, o contribuinte adotaria o regime de Lucro Presumido
- se a proporção do valor das contribuições pelo método do Lucro Real sobre o valor das contribuições pelo método do Lucro Presumido for menor ou igual a $9,25 \times (\text{contribuição paga na venda dos produtos} - \text{contribuição paga na aquisição das matérias primas e demais despesas que dê crédito, bem como crédito admissível na depreciação}) / 3,65$, o contribuinte adotaria o regime de Lucro Real

Mas o resultado da análise isolada de um ou outro componente pode ser diferente do resultado da soma de todos eles. Por isso é necessário fazer a análise simultânea de todos os componentes.

Naturalmente, se a diferença a favor do método de Lucro Real não for significativa, a empresa pode considerar a apuração por Lucro Presumido como mais vantajosa, dada a sua simplicidade.

Por outro lado, se a probabilidade de ter prejuízo é significativo, o contribuinte pode achar melhor adotar o método de apuração do Lucro Real.

Assim sendo, entre as variáveis relevantes para a análise comparativa entre os métodos de Lucro Presumido e de Lucro Real estão seguintes:

		Lucro Presumido Cumulativo	Lucro Real Não-cumulativo
1	IRPJ devido	– Receita bruta – Percentual de presunção de lucro	– Lucro líquido ajustado
2	CSLL devida	– Receita bruta – Percentual de presunção de lucro	– Lucro líquido ajustado
3	Ganho de Capital	– É acrescentado à receita bruta	– Faz parte da determinação do lucro líquido ajustado
4	Prejuízo fiscal		– Possibilidade de compensação
5	PIS/COFINS	– Cumulatividade – Base de cálculo – Alíquotas	– Não-cumulatividade – Base de cálculo – Alíquotas – Créditos de certas despesas e sobre certas depreciações

Quadro 15: Variáveis relevantes para análise

16 – CONCLUSÕES

Como já visto anteriormente, os resultados da análise comparativa dependeram inteiramente dos dados e valores adotados pelo estudo do caso. O resultado em números é decorrência dos dados fornecidos pelo Questionário, não se devendo, portanto, generalizar os resultados numéricos da análise e tentar aplicá-los a casos reais.

E não apenas mudanças na legislação tributária podem mudar os resultados da análise, mas perspectivas econômicas que levem à conclusão de que a possibilidade de a empresa incorrer em prejuízos aumentou consideravelmente também influenciam os resultados da análise.

Tendo em vista as características da legislação tributária vigente e considerando a diversidade na realidade da situação das empresas, na análise comparativa dos níveis de tributação entre o método de Lucro Presumido e o do Lucro Real, além dos fatores relativos ao IRPJ, o mais importante numa análise comparativa é levar em consideração as variáveis que vem associadas à questão, abordadas no capítulo anterior e no seu respectivo Quadro 15: Variáveis relevantes para análise, bem como o efeito das suas interações entre si.

Portanto, a análise está disponível aos membros do GTA, e qualquer outro que queira estudá-lo, para discussão sobre o que poderia melhorar o ambiente de negócios e a pontuação do indicador de Pagamento de Impostos do Brasil e, com isso, melhorar a nossa pontuação no indicador de Pagamento de Impostos do Relatório Doing Business e, portanto, no indicador geral do Brasil, rumo à desejada posição de estar entre os 50 primeiros colocados no ranking mundial de ambiente de negócios.

REFERÊNCIAS

- Banco Mundial – Questionário para o Brasil, referente à edição 2021 do Relatório Doing Business – Versão em língua portuguesa – Tradução: Dani Adiwardana
- Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, publicada no DOU de 27.12.1995 – Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.
- Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, publicada no DOU de 30/12/1996 – Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.
- Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, publicada no DOU de 28.11.1998 – Altera a Legislação Tributária Federal.
- Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 – Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências, publicada na DOU de 31/12/2002.
- Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003, que instituiu a COFINS não-cumulativa, publicada no DOU de 30/12/2003.
- Quadro 15: Variáveis relevantes para análise – 2020 – Dani Adiwardana
- Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, DOU de 23/11/2018
- Secretaria Especial de Modernização do Estado da Secretaria-Geral da Presidência da República – SEME/SG/PR – Melhoria do Ambiente de Negócios – Apresentação – 2019
- Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB – Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica – 2019