

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BRENDON CHAVES ARAUJO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASO SOBRE UM  
MARKETPLACE**

RIO DE JANEIRO

2021

BRENDON CHAVES ARAUJO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASO SOBRE UM  
MARKETPLACE**

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Rio de Janeiro, requisito parcial obrigatório à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Maria Cecilia de Carvalho Chaves

RIO DE JANEIRO

2021

Dedico este trabalho aos meus pais, Cláudia e Douglas, aos meus irmãos, Bryan, Dandara e Douglas Júnior, e toda a minha família pelo apoio e dedicação em todos os momentos da minha vida.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a toda a minha família por todo o apoio e dedicação em todos os momentos da minha vida. Em especial a meus pais, Cláudia A. C. Ferreira e Douglas Ferreira, por não medirem esforços para que eu tivesse a melhor educação possível e sem eles nada seria factível.

Aos meus amigos desta jornada, Anna Cametá, Daniel Delgado, Fernanda Rodrigues, Giulia Fontaine, Natalia Delgado, Rodrigo Peres e, em especial, Vinícius Mansur, por sempre ter sido o suporte que eu precisava.

Aos meus amigos de longa data, Andreza Barros, Ana Carolina Lopes, Felipe Karl, Josye Leite, Luciana Ribeiro e Luiza Fernandes, que mesmo de longe sempre me apoiaram da melhor forma.

A minha orientadora, professora Maria Cecília Chaves, pelo auxílio e ensinamentos durante a realização deste trabalho, bem como todos os professores com que tiver o prazer de ter aula durante este período.

Por fim, a todas pessoas que de alguma forma contribuíram para minha vida acadêmica e conclusão deste ciclo.

## RESUMO

ARAÚJO, B. C. **Planejamento Tributário: Estudo de caso sobre um *marketplace***. Trabalho de Conclusão de Curso - Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

O planejamento tributário vem se tornando uma importante ferramenta do planejamento estratégico e financeiro, com o intuito de reduzir a carga tributária de forma lícita, a partir da projeção de atos e fatos administrativos. O presente estudo tem por objetivo a realização do planejamento tributário para uma empresa de *e-commerce*, atuante como *marketplace*, avaliando, dentro das determinações legais, o regime tributação sobre o lucro menos oneroso, bem como analisar oportunidades tributárias a partir da legislação vigente. Em um primeiro momento foi realizada uma revisão bibliográfica para melhor compreensão dos assuntos abordados. O estudo pode ser classificado como uma pesquisa descritiva, de abordagem qualitativa, através da realização de um estudo de caso. Após a realização das análises e apresentação dos resultados, foi possível concluir que a opção menos onerosa para a empresa seria o regime de lucro real anual. Além disso, com as oportunidades tributárias propostas foi possível as despesas tributárias de maneira significativa, ampliando o resultado do exercício.

**Palavras-chave:** *E-commerce*. *Marketplace*. Planejamento Tributário. Oportunidades Tributárias.

## LISTA DE FIGURAS

**Figura 1** - Proporção de domicílios com acesso à Internet

**Figura 2** - Faturamento do *e-commerce* no Brasil

**Figura 3** - GMV dos principais *marketplaces* brasileiros

## LISTA DE QUADROS

**Quadro 1** - Consumidores e *ticket* médio do *e-commerce*

**Quadro 2** - Percentuais de presunção do lucro presumido

**Quadro 3** - Alíquotas e partilhas no Simples Nacional – Comércio

**Quadro 4** - Alíquotas e partilhas no Simples Nacional – Indústria

**Quadro 5** - Alíquotas e partilhas no Simples Nacional – Serviços I

**Quadro 6** - Alíquotas e partilhas no Simples Nacional – Serviços II

**Quadro 7** - Faturamento anual da BCA LTDA

**Quadro 8** - Apuração trimestral do lucro real em 2019

**Quadro 9** - Serviços de tecnologia e congêneres

## **LISTA DE TABELAS**

**Tabela 1** - Cálculo de IRPJ e CSLL no Lucro Presumido em 2019

**Tabela 2** - Cálculo dos tributos sobre faturamento em 2019 no lucro presumido

**Tabela 3** - Tributos recolhidos em 2019 pelo lucro presumido

**Tabela 4** - Cálculo dos tributos sobre faturamento em 2019 no lucro real

**Tabela 5** - Tributos recolhidos em 2019 pelo lucro real trimestral

**Tabela 6** - Apuração anual do lucro real em 2019

**Tabela 7** - Tributos recolhidos em 2019 pelo lucro real anual

**Tabela 8** - Comparação entre os regimes de tributação

**Tabela 9** - Comparação entre as alíquotas de Rio de Janeiro e Niterói

**Tabela 10** - Comparação entre a opção pela CPRB e INSS Patronal

**Tabela 11** - Comparação entre a inclusão e exclusão do ISS na base de cálculo de PIS e COFINS no Rio de Janeiro

**Tabela 12** - Comparação entre a inclusão e exclusão do ISS na base de cálculo de PIS e COFINS em Niterói

**Tabela 13** - Demonstração do resultado do exercício real e projetada

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

<b>ARPANET</b>	<i>Advanced Research Projects Agency</i>
<b>EMBRATEL</b>	Empresa Brasileira de Telecomunicações
<b>CETIC.BR</b>	Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação
<b>B2B</b>	<i>Business to business</i> (empresas para empresas)
<b>B2C</b>	<i>Business to consumer</i> (empresas para consumidores)
<b>B2E</b>	<i>Business to employee</i> (empresas para empregados)
<b>C2B</b>	<i>Consumer to business</i> (consumidores para empresas)
<b>C2C</b>	<i>Consumer to consumer</i> (consumidores para consumidores)
<b>GMV</b>	<i>Gross Merchandise Volume</i>
<b>RFB</b>	Receita Federal do Brasil
<b>STN</b>	Sistema Tributário Nacional
<b>CF</b>	Constituição da República Federativa do Brasil
<b>DF</b>	Distrito Federal
<b>PIS</b>	Programa de Integração Social
<b>COFINS</b>	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
<b>CSLL</b>	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>IRPJ</b>	Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido
<b>LALUR</b>	Livro de Apuração do Lucro Real
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>ICMS ST</b>	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Substituição Tributária
<b>ESC</b>	Empresa Simples de Crédito
<b>ICMS</b>	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

<b>ISS</b>	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
<b>DRE</b>	Demonstração do Resultado do Exercício
<b>CNAE</b>	Classificação Nacional de Atividade Econômica
<b>CPRB</b>	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	13
1.1 Tema e problema .....	14
1.2 Objetivos.....	14
1.2.1 Objetivo Geral .....	14
1.2.2 Objetivos Específicos .....	14
1.3 Justificativa.....	15
1.4 Metodologia.....	16
1.5 Limitação da Pesquisa .....	17
1.6 Estrutura da Pesquisa.....	17
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	18
2.1 O Comércio Eletrônico ( <i>e-commerce</i> ) no Brasil .....	18
2.2 <i>Marketplace</i> .....	21
2.3 Planejamento Tributário .....	22
2.4 Sistema Tributário Nacional (STN).....	23
2.5 Tributos.....	23
2.5.1 Impostos .....	24
2.5.2 Taxas.....	25
2.5.3 Contribuições de Melhoria .....	26
2.5.4 Empréstimos Compulsórios.....	27
2.5.5 Contribuições Sociais, Econômicas e Especiais.....	27
2.6 Regimes de Tributação Sobre o Lucro no Brasil.....	28
2.6.1 Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) .....	28
2.6.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) .....	29
2.6.3 Lucro Real .....	30
2.6.4 Lucro Presumido .....	31
2.6.5 Lucro Arbitrado .....	33

2.6.6 Simples Nacional.....	35
3. ESTUDO DE CASO .....	41
3.1 Enquadramento e Análise dos Regimes de Tributação .....	42
3.1.1 Lucro Presumido .....	43
3.1.2 Lucro Real .....	44
3.2 Escolha do Regimes de Tributação .....	47
3.3 Oportunidades Tributárias .....	48
3.3.1. Redução do ISS .....	48
3.3.2 Opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta.....	50
3.3.3 Exclusão do ISS da base de cálculo de PIS e COFINS .....	51
3.4. Consolidação das hipóteses levantadas .....	54
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	55
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	56
6. ANEXOS .....	63
6.1. ANEXO I – Demonstração do Resultado do Exercício: Anual Acumulada e Mensal..	63
6.2. ANEXO II – Demonstração do Resultado do Exercício: Trimestral .....	64

## 1. INTRODUÇÃO

A gestão empresarial tem por objetivo a avaliação de metas e objetivos de uma companhia em determinado período, sendo um de seus principais indicadores a otimização do resultado da empresa. Esta otimização pode ser obtida através da redução de custos e despesas, incluindo o ônus tributário, obrigatório a todas as empresas.

O planejamento tributário surge como uma ferramenta gerencial de extrema valia para os tomadores de decisão. Este mecanismo consiste, basicamente, na análise das possibilidades lícitas de reduzir, ou isentar, a carga fiscal da companhia e, conseqüentemente, alavancar a lucratividade da empresa.

Em um país onde a carga tributária bruta<sup>1</sup> é considerada elevada, cerca de 33,26% no ano de 2018, e o sistema de tributação é demasiado amplo e complexo, como no Brasil, a utilização do planejamento tributário é ainda mais necessária, demandando um conhecimento técnico apurado dos responsáveis por tal tarefa.

A elaboração deste tipo de planejamento pode ser uma ótima alternativa para empresas jovens ou recém-constituídas. Esta medida pode reduzir os custos tributários da entidade, aumentando seu lucro e, como consequência, ampliar a possibilidade de sucesso e continuidade destas de companhias, como os *marketplaces*.

O *marketplace* é um modelo de negócio relativamente recente no Brasil que vem ganhando cada vez mais adeptos nos mais variados ramos e nichos da economia. Este modelo de *e-commerce* consiste na disponibilização de uma plataforma digital em que vendedores de diversas localidades possam vender seus produtos para um maior número de pessoas.

Assim, o presente estudo irá demonstrar a importância de um planejamento tributário e como ele afeta o resultado de uma companhia em um exercício fiscal. O estudo tributário será realizado com base nas demonstrações contábeis de uma empresa de *e-commerce* que atua na forma de um *marketplace*.

---

<sup>1</sup> A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o Produto Interno Bruto a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais (RFB, 2020).

## 1.1 Tema e problema

Em momentos de instabilidade econômica, como vivido atualmente, toda e qualquer oportunidade que permita maximizar os resultados de uma empresa é válida e deve ser considerada. A busca pela redução de custos e despesas é constante e o planejamento tributário surge como uma oportunidade para, a partir da projeção de fatos administrativos, traçar cenários com o intuito de reduzir a carga tributária sobre o seu resultado, sempre de forma lícita.

Em regra, o objetivo do planejamento tributário é a economia tributária visando escolher o método menos oneroso para a companhia que, se idealizada e realizada de forma eficaz, pode impactar de maneira significativa a lucratividade da empresa.

O tema a ser desenvolvido neste trabalho mostrará a importância do planejamento tributário para o resultado de uma companhia, demonstrando, a partir de cenários hipotéticos, quais seriam as melhores alternativas para a redução do ônus tributário em um exercício. Assim sendo, surge a seguinte questão: Qual dos regimes de tributação em que a empresa analisada possa ser enquadrada é o que proporcionará um custo menor de tributos em um exercício? E, dentre as possibilidades legais, levando em consideração as características da companhia em questão como porte, faturamento, atividade principal e outros, que alternativas poderiam ser utilizadas para reduzir estes custos?

## 1.2 Objetivos

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é avaliar, dentre os regimes tributários existentes no Brasil, qual proporcionaria uma menor carga tributária para uma empresa que atua como um *e-commerce de marketplace*.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

A partir do objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- a. Desenvolver um estudo sobre *marketplaces* e os regimes de tributação existentes no Brasil;
- b. A partir de uma demonstração de resultado hipotética, determinar qual forma de tributação seria menos onerosa para a empresa; e
- c. Com base nas disposições legais, demonstrar alternativas para a redução da carga tributária sobre o lucro da companhia, como:
  - i. optar pela desoneração da folha de pagamento, através do pagamento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta;
  - ii. transferir o endereço de faturamento para outra cidade; e
  - iii. a exclusão do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza da base de cálculo do Programa de Integração Social e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

### 1.3 Justificativa

O Brasil possui uma legislação tributária bastante complexa e extensa, com mudanças constantes em suas disposições, o que pode ocasionar um desconhecimento das determinações por parte de gestores, administradores e, inclusive, contadores. Esta insciência pode gerar escolhas equivocadas acarretando ônus desnecessários para a companhia.

Existem oportunidades e lacunas na legislação brasileira que podem e devem ser exploradas pelo contribuinte visando a redução do seu ônus tributário. Para isso, se faz necessário o desenvolvimento de um planejamento tributário eficaz, por meio de profissionais competentes e detentores deste conhecimento.

Um planejamento fiscal mal elaborado pode prejudicar a empresa em diversos níveis, não só no econômico. Para Garcia (2006), um planejamento tributário indevidamente elaborado “pode gerar uma evasão fiscal<sup>2</sup>, em vez da elisão fiscal<sup>3</sup>. A evasão fiscal também reduz a carga tributária, mas por meios ilegais, e é classificada como crime de sonegação fiscal”.

---

<sup>2</sup> “A evasão fiscal (...) corresponde à sonegação ou fraude por parte do contribuinte, é um ato que busca economia de maneira ilícita na carga tributária” (ORNELLAS, 2014).

<sup>3</sup> “A elisão fiscal corresponde a economia lícita de tributos, no ato da realização da obrigação tributária” (ORNELLAS, 2014).

Assim, fica clara a necessidade de um desenvolvimento acurado de um planejamento tributário, tanto pela redução dos custos correntes em um exercício como pelo alinhamento com as normas vigentes no território nacional.

Baseando nesta premissa, o presente trabalho visa a elaboração de uma pesquisa sobre os regimes tributários vigentes, bem como oportunidades lícitas com base na legislação, e comparar os resultados obtidos nos sistemas de apuração a fim de ampliar a lucratividade da entidade. Além disso, esta pesquisa contribui para o aprimoramento específico e profissional dos envolvidos no trabalho.

#### **1.4 Metodologia**

O presente trabalho é caracterizado como um estudo monográfico que, segundo Muramatsu *et. al* (2011), “é um trabalho científico que incorpora as atividades de leitura, análise e interpretação da literatura técnica (...) com um único tema, em que se pode estabelecer uma inter-relação com outros temas ou abordar seus diversos aspectos”.

O desenvolvimento deste trabalho, a fim de alcançar os objetivos propostos, foi utilizado o critério de pesquisa descritiva. Segundo Gerhardt e Silveira (2009), este tipo de estudo tem por objetivo descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade, sendo necessário uma série de informações sobre o que deseja pesquisar.

Com o levantamento dos dados necessários, a abordagem utilizada no presente trabalho possui caráter quantitativo em que, de acordo com Fonseca (2002), seus resultados podem ser quantificados, recorrendo à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno. Tal abordagem se faz necessária para a comparação entre os dados apurados e os projetados.

A partir das diretrizes de uma pesquisa descritiva e quantitativa, foi determinado a realização de um estudo de caso que, conforme Gil (2007), “(...) pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social”.

Nesta pesquisa, o objeto de estudo será a comparação entre os resultados obtidos pelos regimes tributários vigentes, bem como a avaliação de oportunidades tributárias lícitas, a partir de dados contábeis estimados de um *marketplace*.

Portanto, o presente trabalho funda-se em uma pesquisa descritiva, de abordagem qualitativa, realizada por meio de um estudo de caso.

### **1.5 Limitação da Pesquisa**

O presente trabalho é limitado a comparação entre a tributação dos regimes vigentes no Brasil, bem como a análise da viabilidade de oportunidades tributárias lícitas, a partir de dados contábeis estimados de um *marketplace*. Por ser um estudo específico, os resultados dele provenientes não terma validade para outros estudos.

Como a atividade de *marketplace* trata-se de uma prestação de serviço, será considerado o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza com a alíquota vigente no município do Rio de Janeiro, estado do Rio de Janeiro, determinada pela Lei nº 3.691/03.

Devido as constantes mudanças no sistema tributário nacional, o presente estudo pode não ter eficácia em períodos futuros. Sendo assim, foi considerada a legislação vigente até 31 de dezembro de 2020.

### **1.6 Estrutura da Pesquisa**

Para uma apresentação coesa, o presente trabalho foi dividido em cinco capítulos introdução, fundamentação teórica, estudo de caso, conclusões e referências bibliográficas.

Primeiramente, é apresentada uma introdução sobre o tema e problema, bem como o objetivo geral e os específicos, a justificativa e metodologia utilizada, e, por fim, as limitações do estudo. Em um segundo momento, há a intenção de esclarecer os temas envolvidos na pesquisa através de uma revisão bibliográfica.

No terceiro capítulo é apresentado o estudo de caso e a criação de cenários para avaliação e comparação dos regimes tributários em questão e as oportunidades tributárias possíveis.

No decorrer do quarto capítulo é possível observar as conclusões obtidas com base nos resultados apresentados no capítulo anterior.

E, por fim, as referências bibliográficas utilizadas para a realização desta pesquisa são apresentadas no quinto e último capítulo.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 O Comércio Eletrônico (*e-commerce*) no Brasil**

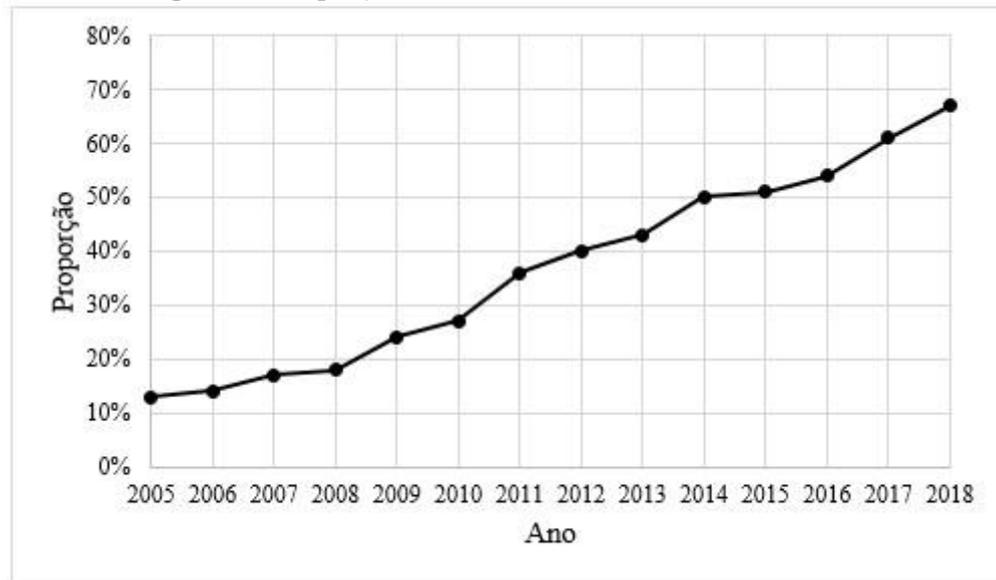
Desenvolvida por pesquisadores no *Massachusetts Institute of Technology*, no ano de 1960 nos Estados Unidos da América, a *Internet* é considerada a maior invenção do século XX, elaborada para a comunicação entre computadores através da troca de pacotes de informação. Tal criação culminou no nascimento da *Advanced Research Projects Agency* (ARPANET), sendo parte do Departamento de Defesa dos Estados Unidos, com o objetivo de compartilhar recursos e informações entre as universidades que tinham o apoio do governo americano (KNIGHT, 2013).

No Brasil, a *Internet* começou a ser utilizada a partir da década de 1980, devido ao anseio de instituições de ensino superior e seus docentes de criar uma rede de compartilhamento de informações. O uso exclusivamente acadêmico da rede perdurou por alguns anos. A partir de 1994, a *Internet* passou a ser ofertada de forma comercial pela Empresa Brasileira de Telecomunicações (Embratel) (CARVALHO, 2006).

Em 1995, durante o governo do então Presidente da República Fernando Henrique Cardoso, o Ministério das Comunicações determinou que a *Internet* não poderia fazer parte de nenhum monopólio, decretando o encerramento das atividades da Embratel sobre esse serviço. Com a abertura do mercado, o surgimento de acessos e provedores e a melhoria na infraestrutura, o uso da *Internet* começou a se popularizar em todo o território nacional a partir de 1996 (CARVALHO, 2006).

Com o passar dos anos, o acesso à *Internet* se tornou essencial tanto para atividades comerciais e profissionais, quanto para as de caráter pessoal. De acordo com o Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação (Cetic.br), em 2018, cerca de 67% dos domicílios brasileiros possuíam acesso à *Internet*.

**Figura 1.** Proporção de domicílios com acesso à *Internet*



**Fonte:** Cetic.br (2018). Editado pelo autor.

Com a rápida expansão do uso da *Internet*, novos hábitos de interação foram desenvolvidos, tanto em relações pessoais quanto em comerciais. Nesse cenário, encontrou-se uma nova oportunidade para as empresas venderem seus produtos e serviços.

O comércio eletrônico (*e-commerce*) é definido por Chaffey (2014) como toda transação feita de forma eletrônica entre uma organização e terceiros. Para Oliviero e Deghi (2014), o *e-commerce* é “uma forma de transação eletrônica de compra e venda de produtos ou serviços realizados por intermédio da *Internet*”. Tal definição é a que será considerada neste trabalho.

O *e-commerce* pode ser classificado em cinco modelos que variam de acordo com a relação entre o vendedor e o comprador do produto ou serviço (MOURA *et.al*, 2015).

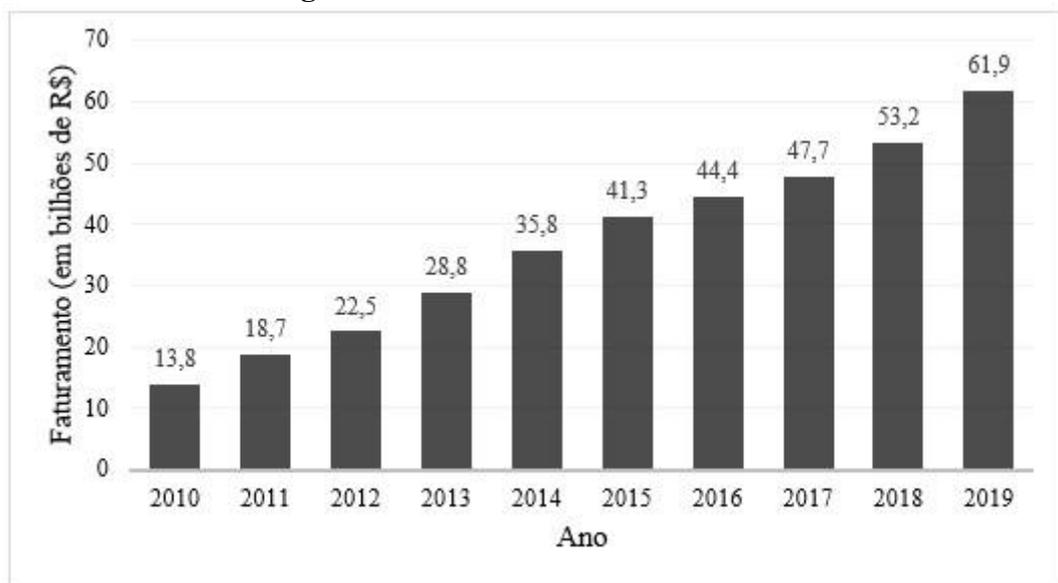
O modelo *business to business* (B2B) é caracterizado pela transferência eletrônica de uma empresa para outra empresa. Diferentemente do modelo *business to consumer* (B2C), em que a relação de negócios é dada entre empresa e seus consumidores. Além desses, existe um outro exemplo de *e-commerce* partindo das empresas, denominado de *business to employee* (B2E), em que a relação é dada entre a entidade e seus funcionários (MOURA *et.al*, 2015).

Existem, também, os modelos em que a transferência de produtos ou serviços partem do consumidor. Na categoria *consumer to business* (C2B), o consumidor vende seus produtos ou serviços para a empresa compradora, um tipo de negócio inverso ao que é usual, em que a empresa vende para o consumidor. Ademais, o *consumer to consumer* (C2C) é caracterizado

pela transação entre consumidor e consumidor, modelo bastante utilizado ultimamente (MOURA *et.al*, 2015).

No Brasil, a cultura da compra online teve início no ano de 1999 com a criação de grandes sites de *e-commerce*. Segundo o Webshoppers, pesquisa desenvolvida pela Ebit (2001), a fim de monitorar o comércio eletrônico, o faturamento com compras feita pela *Internet* era de R\$ 197 milhões, no ano de 2001. No último levantamento, alusivo ao ano de 2019, o faturamento obtido através dessas transações foi de aproximadamente R\$ 61,9 bilhões, um crescimento de 31.321,32% em um intervalo de dezoito anos (EBIT, 2020).

**Figura 2.** Faturamento do *e-commerce* no Brasil



**Fonte:** Ebit (2020). Editado pelo autor.

Em 2019, estima-se que cerca de 61,8 milhões de pessoas tenham comprado algum produto ou serviço pela *Internet*, um aumento de 3,3 milhões de consumidores em relação a 2018. O *ticket* médio, que é o valor médio de vendas por cliente, foi de R\$ 417,00 (EBIT, 2020).

**Quadro 1.** Consumidores e *ticket* médio do *e-commerce*

Ano	Consumidores (em milhões)	<i>Ticket</i> Médio (em R\$)
2013	31,3	327
2014	38,0	347
2015	39,1	388
2016	47,9	418
2017	55,2	429
2018	58,5	434
2019	61,8	417

**Fonte:** Ebit (2020). Editado pelo autor.

## 2.2 Marketplace

Um *marketplace* pode ser definido como um shopping center virtual onde diferentes vendedores ofertam seus produtos em uma única plataforma digital de *e-commerce*. Todo o processo de venda, desde a oferta até a realização do pagamento é feita dentro da plataforma, sem redirecionamento para outro *site*.

O *e-commerce* de *marketplace* começou nos Estados Unidos em 1995, com a criação da plataforma eBay, que reunia colecionadores e consumidores que gostariam de adquirir itens raros. Posteriormente, em 1999, Amazon e Alibaba entraram em seus respectivos mercados com essa nova proposta de negócio. Este modelo ganhou adesão nos anos seguintes e tornou-se uma das principais formas de venda pela *Internet*. Atualmente, a Amazon é avaliada em US\$ 1 trilhão, devido, principalmente, a sua atuação como *marketplace* (E-COMMERCEBRASIL, 2019).

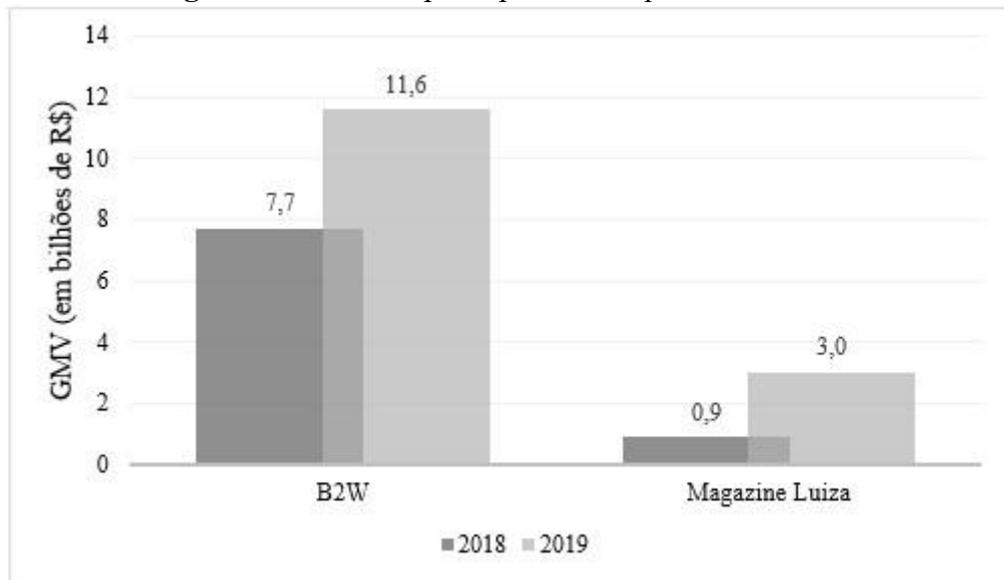
No Brasil, o modelo de *marketplace* surgiu no começo dos anos 2000, com o Mercado Livre, empresa argentina de tecnologia, sendo o principal portal digital desse segmento. Mas a sua popularização só se iniciou a partir de 2011, com a entrada da Amazon no mercado brasileiro (E-COMMERCEBRASIL, 2019).

Desde então, esse modelo vem ganhando força e relevância no mercado nacional. Segundo a E-commerceBrasil (2019) o *marketplace* teve um crescimento de 13% no ano de 2019, com um faturamento de R\$ 17,6 bilhões. Tais dados só reforçam o crescimento exponencial e ganhando mais adeptos a cada dia.

A B2W, empresa que surgiu após a fusão da Americanas.com e Submarino e, atualmente, é o principal *marketplace* no Brasil, apresentou em 2019 um *Gross Merchandise Volume* (GMV), ou seja, o volume bruto de mercadorias, de R\$ 11,6 bilhões, cerca de 49,7% a mais que no ano anterior. O modelo foi responsável por 61,7% do volume total de vendas da companhia (B2W, 2019).

A Magazine Luiza, importante varejista e detentora de outros *marketplaces* relevantes como Netshoes e Estante Virtual, teve um GMV de R\$ 3,0 bilhões apenas com o espaço disponibilizado para outros vendedores, representando 24,5% das vendas do *e-commerce* e 11,1% das vendas totais da companhia (MAGAZINE LUIZA, 2019).

**Figura 3.** GMV dos principais *marketplaces* brasileiros



**Fonte:** B2W (2019), Magazine Luiza (2019). Editado pelo autor.

O *marketplace* pode se tornar mais interessante do que um *e-commerce* tradicional pois, com novos vendedores na plataforma, a companhia pode oferecer aos seus clientes uma variedade maior de serviços e produtos. Além disso, com diversos vendedores comercializando o mesmo produto, a busca por compradores pode ocasionar uma redução nos preços e, como consequência, aumentar seu número de vendas e faturamento (EUROMONITOR, 2018).

Entretanto, tal liberdade também pode ser prejudicial. O *marketplace* não possui gestão sobre os preços de produtos e serviços nem sobre o estoque do vendedor, que autodeclara os produtos à venda, podendo ou não ser verídico. Com um padrão ruim dos produtos e serviços ofertados pelos vendedores pode afetar diretamente a imagem da plataforma de venda (ROSA, 2019).

### 2.3 Planejamento Tributário

O planejamento tributário pode ser definido como um conjunto de normas e procedimentos com o intuito de reduzir a carga tributária nas atividades, tanto para pessoa física quanto para jurídica, sempre de acordo com a legislação em vigor (ANDRADE FILHO, 2015).

De acordo com Crepaldi (2018), o planejamento tributário possui os seguintes objetivos:

- 1) Reduzir ou eliminar a carga fiscal das empresas, evitando que se concretize.
- 2) Efetuar operações tributáveis e/ou reduzir a base impositiva de tributação.
- 3) Postergar o pagamento de tributos por meio do planejamento das datas de concretização de negócios e da administração adequada do fluxo de caixa.
- 4) Eliminar contingências tributárias por meio da manutenção de controles internos adequados e do conhecimento profundo das operações e da legislação tributária.
- 5) Reduzir o custo burocrático por meio da racionalização de processos e funções, bem como da padronização e informatização de procedimentos.

A gestão do ônus tributário se tornou essencial nas empresas dado que os tributos constituem uma fração significativa dos custos e despesas da operação de uma entidade. De acordo com Receita Federal do Brasil (RFB) (2020), a carga tributária bruta atingiu a marca de 33,26% no ano de 2018. Tal dado apenas reafirma a necessidade impreterível de uma boa administração e planejamento das despesas de caráter fiscal.

#### **2.4 Sistema Tributário Nacional (STN)**

O Sistema Tributário Nacional (STN) pode ser definido como “conjunto das regras destinadas a regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos” (CORREIA NETO, 2019), estabelecido nas disposições dos artigos 145º a 162º da Constituição da República Federativa do Brasil (CF).

Sob a regência do STN encontra-se o Código Tributário Nacional (CTN), disposto na Lei nº 5.172/66. Esta regulamentação determina os conceitos e características das partes integrantes da legislação tributária nacional.

#### **2.5 Tributos**

Em concordância com o Art. 3º do CTN (BRASIL, 1966), tributo é definido como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O pagamento do tributo é obrigatório e só pode ser feito em moeda corrente do país, no caso real. O tributo não pode ser constituído como uma forma de punição sobre um ato ilícito e deve ser instituído por lei (PÊGAS, 2018).

No Brasil, os tributos são divididos em cinco espécies distintas denominadas de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (BRASIL, 1988). Além disto, os tributos podem ser divididos entre vinculados e não vinculados. Os tributos vinculados possuem uma relação entre a arrecadação e o serviço prestado pelo Estado, ou seja, o valor que foi angariado através do tributo será destinado a manutenção da atividade. Ao contrário dos tributos não vinculados, que não possuem essa relação, a arrecadação do tributo não possui uma destinação específica (PÊGAS, 2018).

Os tributos podem incidir sobre renda, quando são cobrados sobre o produto do capital e/ou trabalho; patrimônio, tanto de pessoa física quanto jurídica; consumo, incide sobre a cadeia produtiva; e encargos sociais, cobrados sobre a folha de pagamento (PÊGAS, 2018).

### **2.5.1 Impostos**

Os impostos são definidos como “os tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Como a própria legislação discorre, o valor arrecado através dessa espécie de tributo não possui vinculação com o fato gerador, ou seja, não possui destinação específica, podendo ser utilizado de acordo com as necessidades do ente federativo.

A competência dos impostos é dividida entre os entes da federação: União, Estados e Distrito Federal (DF), e Municípios, conforme disposto nos arts. 153, 155 e 156 da CF. O DF poderá ter uma competência dupla, instituindo impostos estaduais e municipais (CREPALDI, 2018).

Segundo Machado (2016), os impostos podem ser classificados de acordo com as suas características de exigibilidade.

- Base Econômica

- sobre o comércio exterior, que incidirá sobre as atividades de importação e exportação;
- sobre o patrimônio e renda, que incidirá sobre a posse de bens e ganhos de capital; e
- sobre a produção e a circulação, que, como o próprio nome sugere, incidirá sobre a produção e circulação de bens.
- Alíquota
  - fixos, quando o valor é fixado por lei e independerá do serviço ou mercadoria adquirida; e
  - proporcionais, quando o imposto é variável de acordo com a base de cálculo.
    - progressivo, que será determinado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte; e
    - regressivo, quando não é considerado o poder econômico do contribuinte.
- Objeto da Incidência
  - pessoais, que incidem sobre a pessoa do contribuinte, possuindo caráter pessoal; e
  - reais, que incidem sobre um bem ou serviço.
- Forma de Recepção
  - diretos, impostos este que recaem diretamente sobre o contribuinte; e
  - indireto, em que o contribuinte de fato não é o mesmo que o de direito.

### 2.5.2 Taxas

De acordo com o art. 77 do CTN (1966), a taxa pode ser definida como o tributo que “ (...) têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Entende-se por poder de polícia a ação regulatória da administração pública sobre atividades que sejam de interesse comum a população, tais como segurança, iluminação pública, disponibilização de água e esgoto, entre outros (PÊGAS, 2018).

Os serviços públicos contemplados pela definição de taxa são prestados de maneira efetiva ou em potencial, ou seja, que foi utilizado pelo contribuinte ou posto à disposição para sua utilização. Além disso, o serviço pode ser específico, quando prestado por unidades autônomas, e divisíveis, quando pode ser identificada a utilização individualizada de cada usuário (CREPALDI, 2018).

Por ter um caráter contraprestacional, a taxa está diretamente vinculada ao seu fato gerador. Toda a arrecadação obtida por meio deste tributo deve ser destinada à manutenção da unidade autônoma, ou o serviço por ela prestado, e financiar a atividade regulatória da administração pública (CREPALDI, 2018).

Podendo ser instituída pelos três entes federativos, União, Estados e Municípios, a taxa não pode ter o mesmo fato gerador, ou base de cálculo, que um imposto (BRASIL, 1966).

### **2.5.3 Contribuições de Melhoria**

A contribuição de melhoria tem por objetivo “(...) fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária (...)” (BRASIL, 1966). Ou seja, este tipo de tributo será cobrado quando, a partir de uma obra pública, os imóveis que encontram na região da intervenção estatal sofram algum tipo de valorização.

Assim como a taxa, a contribuição possui um caráter contraprestacional, tendo seu fato gerador diretamente vinculado a atividade (CREPALDI, 2018).

O valor a ser cobrado não pode ultrapassar o valor total da obra, não pode ser cobrado individualmente ultrapassando a valorização do imóvel, e não ultrapassar o limite de 3% sobre o valor venal do imóvel (BRASIL, 1967).

De acordo com o art. 82 do CTN (1966), a lei relativa à contribuição deve seguir os seguintes requisitos:

“Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:  
I - publicação prévia dos seguintes elementos:  
a) memorial descritivo do projeto;  
b) orçamento do custo da obra;  
c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

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

#### **2.5.4 Empréstimos Compulsórios**

O empréstimo compulsório é um tipo de tributo bem particular, sendo instituído apenas pela União, por meio de leis complementares, em casos de guerra externa, ou a sua iminência, estado de calamidade pública e situações que exijam uma necessidade de poder aquisitivo imediata (PÊGAS, 2018).

#### **2.5.5 Contribuições Sociais, Econômicas e Especiais**

De acordo com o art. 149 da CF (1988), as contribuições sociais, econômicas e especiais, são instituídas pela União visando o custeio de benefícios econômicos, previdenciários e de interesses de categorias profissionais, a favor do contribuinte.

As contribuições sociais podem ser classificadas como direcionadas ou não à seguridade social. Os tributos ligados a seguridade incidem sobre folhas de pagamento, faturamento e lucro, através do INSS, Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição Social sobre o Líquido Líquido (CSLL). As demais contribuições são ligadas ao Fundo de Amparo ao Trabalhador e ao Sistema S<sup>4</sup> (PÊGAS, 2018).

---

<sup>4</sup> Sistema S é o termo que define o conjunto de organizações das entidades corporativas voltadas para o treinamento profissional, assistência social, consultoria, pesquisa e assistência técnica. É formado pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), Serviço Social do Comércio (Sesc), Serviço Social da Indústria (Sesi), Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (Senac), Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop) e Serviço Social de Transporte (Sest) (AGÊNCIA SENADO, 20??).

Já as contribuições econômicas e especiais são representadas, basicamente, pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e as contribuições sindicais e profissões regulamentadas (PÊGAS, 2018).

## **2.6 Regimes de Tributação Sobre o Lucro no Brasil**

Diferente dos outros países, o Brasil possui dois tributos incidentes sobre o lucro, o Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Tal fato é explicado pela destinação do montante arrecadado (PÊGAS, 2018).

O valor arrecadado através do IRPJ repartido entre os entes federativos, ficando 50% do montante à disposição da União. Para aumentar a arrecadação, através da Lei nº 7.689/88, foi instituída a CSLL e determinado que todo o valor arrecadado através do tributo ficaria sobre os poderes da União.

As empresas instituídas no Brasil podem se enquadrar em quatro formas de tributação sobre o lucro: lucro real, presumido, arbitrado, SIMPLES Nacional.

Segundo a Lei nº 9.430/96, os tributos sobre o lucro são apurados trimestralmente, nos meses de março, junho, setembro e dezembro, no lucro real, presumido e arbitrado. Entretanto, no lucro real, tal apuração pode ser feita anualmente, com pagamentos mensais estimados. A opção é feita pelo contribuinte e deve ser informado através do primeiro recolhimento do ano.

### **2.6.1 Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ)**

De acordo com o art. 43 do CTN (1966), o IRPJ tem como fato gerador a “ (...) aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais (...)”.

Segundo Pêgas (2018), o imposto de renda deve obedecer três princípios básicos de legalidade:

- Generalidade – toda e qualquer forma de renda ou provento deve ser tributada;

- Universalidade – todos que auferem renda devem ser cobrados; e
- Progressividade – as alíquotas maiores devem ser aplicadas sobre as maiores rendas, aplicando-se a justiça tributária.

O princípio da legalidade em pessoas jurídicas é garantido através do adicional de alíquota de 10% que incide sobre o que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) de lucro mensal. Com este mecanismo, as empresas que apresentam menos lucro serão cobradas num valor menor de imposto de renda (PÊGAS, 2018).

Além desta alíquota adicional, o imposto de renda possui uma quota, que é imposta a todos, de 15% a incidir sobre o lucro do período aquisitivo. (PÊGAS, 2018).

### **2.6.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

A CSLL tem como fato gerador a aferição de lucro no período. A base de cálculo é o valor do lucro líquido ajustado antes da provisão de IRPJ (BRASIL, 1988).

De acordo com a Lei nº 7.689/88, a alíquota de CSLL vai variar de acordo com a atividade da empresa:

- 15% - considerado para instituições financeiras; e
- 9% - demais empresas.

Esta contribuição possui uma peculiaridade. Instituído pela Lei nº 10.637/02, o Bônus de Adimplência Fiscal visa beneficiar as empresas que estão em dia com suas obrigações fiscais. Para ter direito ao bônus, de acordo com o art. 38, § 3º da mesma lei, nos últimos cinco períodos a empresa deve estar enquadrada nos seguintes itens:

“Art. 38. Fica instituído, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, bônus de adimplência fiscal, aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

(...)

§ 3º Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos 5 (cinco) anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória. ”

### 2.6.3 Lucro Real

Como o próprio nome já anuncia, no regime de lucro real os tributos incidirão sobre o lucro líquido ajustado a partir de adições e exclusões do lucro contábil. Nessa modalidade, a empresa pode optar pelo recolhimento trimestral, de maneira definitiva, ou pelo anual com pagamentos mensais estimados (PÊGAS, 2018).

A partir do lucro antes da incidência de IRPJ e CSLL são realizadas adições e exclusões de receitas e despesas, classificadas como dedutíveis e tributáveis ou não. Sobre o lucro líquido ajustado são aplicadas as alíquotas de IRPJ – 15% sobre o montante mais 10% sobre o que exceder o valor de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) anual ou o seu proporcional mensal – e CSLL – 15% para instituições financeiras e 9% para as demais empresas (PÊGAS, 2018).

A base de cálculo do IRPJ, em alguns casos, será diferente da base de CSLL, visto que determinados valores não integram a base do imposto. De acordo com o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 11/96, não integram a base de cálculo do IRPJ:

“Art. 7º Ressalvado o disposto no inciso I do § 7º do art. 3º, não integram a base de cálculo do imposto de renda mensal, de que trata esta Seção:

I - os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e de renda variável;

II - as receitas provenientes de atividade incentivada, na proporção do benefício de isenção ou redução do imposto a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus;

III - as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;

IV - a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas;

V - os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

VI - o imposto não cumulativo cobrado destacadamente do comprador ou contratante, do qual o vendedor dos bens seja mero depositário.”

Como já dito anteriormente, nem todas as despesas são dedutíveis, sendo necessário fazer ajustes sobre o lucro apurado. De acordo com o Decreto nº 9.580/18, são consideradas despesas dedutíveis aquelas necessárias para a atividade e manutenção da operação do contribuinte. São as despesas não computadas no custo e pagas ou incorridas usualmente na atividade da entidade, estendendo-se as gratificações pagas aos funcionários. Caso a despesa

não se encaixe nas características citadas, passa a ser classificada como não necessária a atividade e, conseqüentemente, indedutível junto ao Fisco.

Segundo Pêgas (2018), para uma despesa ser considerada dedutível deve-se seguir quatro regras cumulativas, são elas:

- serem despesas necessárias;
- serem comprovadas e escrituradas;
- serem debitadas no período-base competente; e
- não serem computadas no custo (estoque).

Caso a empresa apresente um prejuízo fiscal no exercício, ela poderá compensar essa apuração em períodos futuros, sem limitação de prazo, limitando o valor a 30% do lucro líquido ajustado do período em que será compensado. Este prejuízo deve ser devidamente registrado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)<sup>5</sup> (PÊGAS, 2018).

O LALUR é dividido em duas partes, A e B. Na parte A são registradas as adições exclusões feitas a partir do lucro contábil para chegar ao lucro fiscal, base de cálculo para o IRPJ e CSLL. Na parte B são informados os registros que poderão afetar a apuração fiscal de períodos posteriores (PÊGAS, 2018).

#### **2.6.4 Lucro Presumido**

Disposto no Decreto nº 9.580/18, o regime de tributação do lucro presumido utilizará um resultado estimado para o cálculo do IRPJ e CSLL, considerando apenas as receitas do exercício. O lucro presumido será obtido a partir da aplicação de uma alíquota de presunção definida em lei sobre as receitas da companhia.

Em tese, todas as empresas podem optar pelo método do lucro presumido. Entretanto, como discorre Pêgas (2018), algumas companhias não podem fazer essa opção segundo os seguintes critérios:

- a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 78 milhões ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

---

<sup>5</sup> O LALUR é um livro fiscal cujo objetivo é demonstrar o processo de transformação do lucro contábil em lucro fiscal, sendo dividido em duas partes, A e B (PÊGAS, 2018).

- b) instituições financeiras e equiparadas, inclusive empresas de seguros privados, capitalização, factoring 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 benefícios fiscais relativos à isenção ou redução de imposto; ou
- e) que no decorrer do ano-calendário tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Para o cálculo do limite de receitas, são considerados todos os ganhos de capital do exercício, inclusive os que não são considerados para a base de cálculo do IRPJ e CSLL (PÊGAS, 2018). São desconsiderados para o computo do limite:

- vendas canceladas, devolvidas ou anuladas;
- descontos incondicionais<sup>6</sup>; e
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Substituição Tributária (ICMS ST), quando contabilizados como receita.

O período de apuração do lucro presumido será, exclusivamente, trimestral encerrado nos meses de março, junho, setembro e dezembro. A opção será manifestada através do pagamento da primeira ou única quota dos tributos e, uma vez escolhida, não poderá ser alterado até o fim do exercício (BRASIL, 2018).

A base de cálculo de lucro presumido será obtida através da aplicação de um percentual de presunção sobre as receitas do trimestre. Tal percentual variará de acordo com a atividade da empresa. Mas nem todas as receitas serão consideradas na base de cálculo. Segundo Pêgas (2018), não serão considerados para a base de cálculo:

- a) receitas de participações em empresas controladas e coligadas avaliadas pelo método de equivalência patrimonial;
- b) receitas de dividendos de investimentos avaliados ao custo de aquisição;
- c) reversões de provisões operacionais, quando não representarem ingresso de novos recursos;
- d) IPI, quando registrado como receita de vendas; e
- e) ICMS ST, quando registrado como receita de vendas.

---

<sup>6</sup> Desconto incondicional é o desconto oferecido pela empresa fornecedora ou prestadora que é declarado na emissão da nota fiscal, não dependendo de uma condição financeira para ocorrer.

**Quadro 2.** Percentuais de presunção do lucro presumido.

Atividades	Percentuais sobre a Receita - IRPJ	Percentuais sobre a Receita - CSLL
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,60%	12,00%
Venda ou revenda de bens e produtos	8,00%	
Serviços hospitalares*		
Transporte de Cargas	16,00%	32,00%
Prestação de serviços de transporte, exceto o de carga		
Prestação de serviços com faturamento anual de até R\$ 120.000,00 **		
Bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito		
Prestadores de serviços em geral		
Intermediação de negócios	32,00%	32,00%
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza		
Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring)		
Prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público	38,40%	100,00%
Operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC)		
Outras Receitas	100,00%	100,00%

\* Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/03

\*\* Caso o faturamento anual ultrapasse R\$ 120.000,00, será necessário fazer o pagamento da diferença considerando uma alíquota final de 32,00%.

**Fonte:** Brasil (1995, 1998, 2003). Editado pelo autor.

Após a aplicação do percentual de presunção sobre as receitas, as alíquotas de IRPJ e CSLL incidirão sobre o valor presumido obtido.

### 2.6.5 Lucro Arbitrado

De acordo com o Decreto nº 9.580/18, o lucro de uma empresa será arbitrado caso a escrituração da estiver imprestável, não apresentação, ou apresentação inadequada, de livros comerciais e fiscais, e se se empresa optar de forma indevida pelo regime de lucro presumido.

Existem duas formas de se obter o arbitramento sobre o lucro de uma pessoa jurídica: quando se conhece e quando não se conhece a receita bruta. Caso seja possível identificar o faturamento do período, a base de cálculo da CSLL se mantém a mesma do lucro presumido.

Porém, para o cálculo do IRPJ, o percentual de presunção é o mesmo do presumido com um acréscimo de 20% sobre a alíquota. Ou seja, se pela atividade da empresa a alíquota é de 8,0%, no lucro arbitrado esse valor passa a ser de 9,6% - 8,0% mais 20% desse valor (1,6%) (BRASIL, 2018).

Se a receita bruta não for conhecida, ainda segundo o Decreto nº 9.580/18, o Fisco pode utilizar uma das opções a seguir para realizar o arbitramento:

1. 1,5 do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
2. 0,04 da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
3. 0,07 do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;
4. 0,05 do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
5. 0,4 do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
6. 0,4 da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
7. 0,8 da soma dos valores devidos no mês a empregados; ou
8. 0,9 do valor mensal do aluguel devido.

Nas alternativas 5 e 6, deve-se considerar as aquisições pelo valor total, desconsiderando os valores referentes a ajustes a valo presente. Os valores selecionados para arbitramento deverão ser multiplicados pelo número de meses do período (BRASIL, 2018).

Segundo Pêgas (2018), caso a entidade apresente, e comprove, a obtenção de receitas não operacionais, esses valores devem ser acrescidos no cálculo do arbitramento. As receitas operacionais a serem adicionadas são:

- f) ganhos de capital (se não for possível comprovar o custo de aquisição do bem sobre o qual recai o ganho de capital, o valor total da venda deverá ser somado);
- g) receitas e resultados positivos;
- h) saldo de lucro inflacionário a tributar; e
- i) parcelas controladas no LALUR que devem ser adicionadas ao lucro real.

## 2.6.6 Simples Nacional

Implementado através da Lei Complementar nº 123/06, o Simples Nacional é um regime tributário diferenciado que visa facilitar a arrecadação de microempresas<sup>7</sup> ou empresas de pequeno porte<sup>8</sup>, tendo um regime único de arrecadação, incluindo as obrigações acessórias.

Poderá optar pelo Simples toda microempresa que faturar, para finalidades tributárias, no máximo R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) no exercício. Já para as empresas de pequeno porte poderá variar entre R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Caso a empresa não se enquadre nesses valores deverá optar pelo lucro presumido ou real (PÊGAS, 2018).

Além disto, não poderão optar pelo Simples, conforme dispõe a Lei Complementar nº 123/06, a microempresa ou empresa de pequeno porte que:

“Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte: (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*asset management*) ou compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*) ou que execute operações de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito, exclusivamente com recursos próprios, tendo como contrapartes microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive sob a forma de empresa simples de crédito; (Redação dada pela Lei Complementar nº 167, de 2019)

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO)

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se

<sup>7</sup> É considerada microempresa toda pessoa jurídica que aufera uma receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) (BRASIL, 2006).

<sup>8</sup> É considerada empresa de pequeno porte toda pessoa jurídica que aufera uma receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e menor ou igual a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) (BRASIL, 2006).

sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) ()

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

b) bebidas não alcoólicas a seguir descritas: (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

1 - alcoólicas; (Revogado pela Lei Complementar nº 155, de 2016) (Vigência)

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

2. (Revogado); (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

3. (Revogado); (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

4 - cervejas sem álcool;

c) bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por: (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

1. micro e pequenas cervejarias; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

2. micro e pequenas vinícolas; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

3. produtores de licores; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

4. micro e pequenas destilarias; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XI - (Revogado); (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) ()

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - que realize atividade de consultoria;

XIII - (Revogado); (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) ()

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.”

O recolhimento do Simples Nacional é realizado por meio de um único documento de arrecadação, que compreende os seguintes tributos (BRASIL, 2006):

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Programa de Integração Social (PIS);
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);  
e
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A recolhimento único destes tributos não implica na isenção do pagamento das demais obrigações, sendo necessário o pagamento dos demais quando consumo o fato gerador (BRASIL, 2006).

As alíquotas dos tributos citados anteriormente serão determinadas pela atividade principal da empresa em questão. As atividades são divididas entre comércio, indústria e serviços.

**Quadro 3.** Alíquotas e partilhas no Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

**Fonte:** LC 123/06 Anexo I. Editado pelo Autor.

O anexo II da LC 123/06 trata sobre as alíquotas e parcelamento do Simples sobre a atividade de empresas industriais.

**Quadro 4.** Alíquotas e partilhas no Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ICMS	IPI
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

**Fonte:** LC 123/06 Anexo II. Editado pelo Autor.

Conforme parágrafos 5º-B e 5º-D do art. 18º da LC 123/06, serão tributados de acordo com o anexo III da mesma lei:

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

(...)

§ 5º-B Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:

I - creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5º-D deste artigo;

II - agência terceirizada de correios;

III - agência de viagem e turismo;

IV - centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;

V - agência lotérica;

VI - (REVOGADO)

- VII - (REVOGADO)  
 VIII - (REVOGADO)  
 IX - serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;  
 X - (REVOGADO)  
 XI - (REVOGADO)  
 XII - (REVOGADO)  
 XIII - transporte municipal de passageiros;  
 XIV - escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo.  
 XV - produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais.  
 XVI - fisioterapia; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)  
 XVII - corretagem de seguros. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)  
 XVIII - arquitetura e urbanismo; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)  
 XIX - medicina, inclusive laboratorial, e enfermagem; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)  
 XX - odontologia e prótese dentária; (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)  
 XXI - psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite. (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016)  
 (...)  
 § 5o-D. Sem prejuízo do disposto no § 1o do art. 17 desta Lei Complementar, as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar: (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)  
 I - cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros;  
 I - administração e locação de imóveis de terceiros; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) ()  
 II - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;  
 III - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;  
 IV - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;  
 V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;  
 VI - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;  
 VII - (REVOGADO)  
 VIII - (REVOGADO)  
 IX - empresas montadoras de estandes para feiras;  
 X - (REVOGADO)  
 XI - (REVOGADO)  
 XII - laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica;  
 XIII - serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética;  
 XIV - serviços de prótese em geral.”

**Quadro 5.** Alíquotas e partilhas no Simples Nacional – Serviços I

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ISS
Até 120.000,00	6,00%	0,00%	0,39%	1,19%	0,00%	2,42%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	8,21%	0,00%	0,54%	1,62%	0,00%	3,26%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

**Fonte:** LC 123/06 Anexo III. Editado pelo Autor.

Conforme o parágrafo 5º-C do art. 18º da LC 123/06, serão tributados de acordo com o anexo IV da mesma lei:

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

(...)

§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

II - (REVOGADO)

III - (REVOGADO)

IV - (REVOGADO)

V - (REVOGADO)

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

VII - serviços advocatícios. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)”

**Quadro 6.** Alíquotas e partilhas no Simples Nacional – Serviços II

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

**Fonte:** LC 123/06 Anexo IV. Editado pelo Autor.

### 3. ESTUDO DE CASO

Neste capítulo serão apresentadas as simulações de tributação cabíveis no caso em questão.

A empresa objeto deste trabalho trata-se de um *e-commerce* do tipo *marketplace* localizado no município do Rio de Janeiro/RJ, cuja principal atividade é a prestação de serviços através de licença de uso de plataforma por terceiros.

A partir da sua atividade principal, destaca-se o enquadramento da sociedade na Classificação Nacional de Atividades Econômicas<sup>9</sup> (CNAE) com o código 6319-4/00, que trata de portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet (IBGE, 2020)

<sup>9</sup> “(...) Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) serve para determinar a área de atuação da atividade empresarial, ou seja, é um código que atribui um conjunto de atividades desempenhadas pelo Empresário” (REDESIM, 2018).

No exercício de 2018, a empresa era optante do lucro presumido como regime de tributação do lucro. Entretanto, para o exercício seguinte, a empresa pretende analisar todas as formas de tributação para determinar qual seria a mais vantajosa. Para realizar tal análise, se faz necessária a observação das demonstrações contábeis da companhia, mais precisamente a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

No ano de 2018, a empresa apresentou um faturamento de R\$ 4.104.600,00 (quatro milhões, cento e quatro mil, e seiscentos reais). Já no ano seguinte, a receita bruta obtida foi de R\$ 4.786.100,00 (quatro milhões, setecentos e oitenta e seis mil, e cem reais). Tais dados foram levantados de maneira hipotética, sem relação com dados fatídicos. Para fins didáticos, a empresa em questão será denominada como BCA LTDA neste trabalho.

**Quadro 7.** Faturamento anual da BCA LTDA.

Mês	2018		2019	
	Mensal	Acumulado	Mensal	Acumulado
Janeiro	R\$ 340.000,00	R\$ 340.000,00	R\$ 356.900,00	R\$ 356.900,00
Fevereiro	R\$ 332.000,00	R\$ 672.000,00	R\$ 363.000,00	R\$ 719.900,00
Março	R\$ 327.500,00	R\$ 999.500,00	R\$ 379.500,00	R\$ 1.099.400,00
Abril	R\$ 336.000,00	R\$ 1.335.500,00	R\$ 394.600,00	R\$ 1.494.000,00
Maiο	R\$ 343.200,00	R\$ 1.678.700,00	R\$ 399.200,00	R\$ 1.893.200,00
Junho	R\$ 339.700,00	R\$ 2.018.400,00	R\$ 407.200,00	R\$ 2.300.400,00
Julho	R\$ 345.500,00	R\$ 2.363.900,00	R\$ 410.500,00	R\$ 2.710.900,00
Agosto	R\$ 349.300,00	R\$ 2.713.200,00	R\$ 408.300,00	R\$ 3.119.200,00
Setembro	R\$ 350.600,00	R\$ 3.063.800,00	R\$ 412.900,00	R\$ 3.532.100,00
Outubro	R\$ 348.100,00	R\$ 3.411.900,00	R\$ 415.700,00	R\$ 3.947.800,00
Novembro	R\$ 349.900,00	R\$ 3.761.800,00	R\$ 417.300,00	R\$ 4.365.100,00
Dezembro	R\$ 342.800,00	R\$ 4.104.600,00	R\$ 421.000,00	R\$ 4.786.100,00

**Fonte:** Editado pelo autor.

### 3.1 Enquadramento e Análise dos Regimes de Tributação

Obedecendo a legislação vigente, deve-se levar em consideração alguns parâmetros para determinar o regime do período. Um desses quesitos seria o faturamento. No Simples Nacional, para que uma empresa possa adotar este regime, o seu faturamento anual deve ser de, no máximo, R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Ao observar os dados de receita bruta da BCA LTDA, é possível perceber que o valor final, no ano de 2019, foi superior ao limite disposto nas normas. Portanto, a empresa não poderia optar por este regime.

Além do faturamento, outro fator importante no enquadramento são os documentos contábeis de uma companhia. Para que o Fisco possa aplicar o lucro arbitrado sobre uma empresa, as escriturações contábeis ser imprestáveis ou, em alguns casos, não apresentadas. Ademais, a opção indevida pelo lucro presumido também é considerada para o arbitramento do lucro. A BCA LTDA não se enquadra em nenhum dos dois casos mencionados. Dessa forma, o arbitramento do lucro pelo Fisco também não se faz possível.

Os regimes que BCA poderia optar seriam o lucro presumido e o lucro real e tais cenários serão analisados no decorrer deste capítulo.

### 3.1.1 Lucro Presumido

A partir do faturamento bruto dos anos de 2019 e 2018 da BCA LTDA, e os limites estabelecidos no Decreto nº 9.580/18, é possível fazer a opção pelo lucro presumido.

Neste tipo de tributação são considerados períodos trimestrais para apuração do lucro e dos tributos a recolher. Por ser prestadora de serviços, a BCA LTDA deve considerar, como percentual de presunção sobre o faturamento, 8,0% para o cálculo de IRPJ e 32,0% para a CSLL. A empresa não apresentou receitas financeiras no período de 2019.

**Tabela 1.** Cálculo de IRPJ e CSLL no lucro presumido em 2019.

Trimestre	Faturamento	IRPJ	CSLL	Total dos Tributos
1º Trimestre	R\$ 1.099.400,00	R\$ 15.988,00	R\$ 31.662,72	R\$ 47.650,72
2º Trimestre	R\$ 1.201.000,00	R\$ 18.020,00	R\$ 34.588,80	R\$ 52.608,80
3º Trimestre	R\$ 1.231.700,00	R\$ 18.634,00	R\$ 35.472,96	R\$ 54.106,96
4º Trimestre	R\$ 1.254.000,00	R\$ 19.080,00	R\$ 36.115,20	R\$ 55.195,20
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>	<b>R\$ 71.722,00</b>	<b>R\$ 137.839,68</b>	<b>R\$ 209.561,68</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

Para o cálculo de PIS e COFINS foi considerado o regime de incidência cumulativa, regido pela Lei 9.718/98, em que as alíquotas são, respectivamente, de 0,65% e de 3,0% sobre a receita bruta. Além disso, conforme Lei 3.691/03, alíquota de ISS utilizada é de 5,0% sobre o faturamento total. Os valores são apurados mensalmente.

**Tabela 2.** Cálculo dos tributos sobre faturamento em 2019 no lucro presumido.

Mês	Faturamento Bruto	ISS	PIS	COFINS	Total dos Tributos
Janeiro	R\$ 356.900,00	R\$ 17.845,00	R\$ 2.319,85	R\$ 10.707,00	R\$ 30.871,85
Fevereiro	R\$ 363.000,00	R\$ 18.150,00	R\$ 2.359,50	R\$ 10.890,00	R\$ 31.399,50
Março	R\$ 379.500,00	R\$ 18.975,00	R\$ 2.466,75	R\$ 11.385,00	R\$ 32.826,75
Abril	R\$ 394.600,00	R\$ 19.730,00	R\$ 2.564,90	R\$ 11.838,00	R\$ 34.132,90
Mai	R\$ 399.200,00	R\$ 19.960,00	R\$ 2.594,80	R\$ 11.976,00	R\$ 34.530,80
Junho	R\$ 407.200,00	R\$ 20.360,00	R\$ 2.646,80	R\$ 12.216,00	R\$ 35.222,80
Julho	R\$ 410.500,00	R\$ 20.525,00	R\$ 2.668,25	R\$ 12.315,00	R\$ 35.508,25
Agosto	R\$ 408.300,00	R\$ 20.415,00	R\$ 2.653,95	R\$ 12.249,00	R\$ 35.317,95
Setembro	R\$ 412.900,00	R\$ 20.645,00	R\$ 2.683,85	R\$ 12.387,00	R\$ 35.715,85
Outubro	R\$ 415.700,00	R\$ 20.785,00	R\$ 2.702,05	R\$ 12.471,00	R\$ 35.958,05
Novembro	R\$ 417.300,00	R\$ 20.865,00	R\$ 2.712,45	R\$ 12.519,00	R\$ 36.096,45
Dezembro	R\$ 421.000,00	R\$ 21.050,00	R\$ 2.736,50	R\$ 12.630,00	R\$ 36.416,50
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>	<b>R\$ 239.305,00</b>	<b>R\$ 31.109,65</b>	<b>R\$ 143.583,00</b>	<b>R\$ 413.997,65</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

No total, por meio do lucro presumido, considerando os tributos sobre lucro e faturamento, a BCA LTDA recolheu um total de R\$ 623.559,33 (seiscentos e vinte e três mil, quinhentos e cinquenta e nove reais, e trinta e três centavos) no ano de 2019. O valor corresponde a cerca de 13,03% do faturamento bruto do ano em questão.

**Tabela 3.** Tributos recolhidos em 2019 pelo lucro presumido.

Trimestre	IRPJ	CSLL	ISS	PIS	COFINS	Total
1º Trimestre	R\$ 15.988,00	R\$ 31.662,72	R\$ 54.970,00	R\$ 7.146,10	R\$ 32.982,00	R\$ 142.748,82
2º Trimestre	R\$ 18.020,00	R\$ 34.588,80	R\$ 60.050,00	R\$ 7.806,50	R\$ 36.030,00	R\$ 156.495,30
3º Trimestre	R\$ 18.634,00	R\$ 35.472,96	R\$ 61.585,00	R\$ 8.006,05	R\$ 36.951,00	R\$ 160.649,01
4º Trimestre	R\$ 19.080,00	R\$ 36.115,20	R\$ 62.700,00	R\$ 8.151,00	R\$ 37.620,00	R\$ 163.666,20
<b>Total</b>	<b>R\$ 71.722,00</b>	<b>R\$ 137.839,68</b>	<b>R\$ 239.305,00</b>	<b>R\$ 31.109,65</b>	<b>R\$ 143.583,00</b>	<b>R\$ 623.559,33</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

### 3.1.2 Lucro Real

No regime de lucro real, a apuração do resultado e cálculo dos tributos sobre o lucro pode ser feito de maneira trimestral ou anual, com pagamentos mensais estimados. Neste trabalho serão analisadas as duas formas de apuração, a fim de se comparar os resultados obtidos.

Neste regime, o recolhimento de PIS e COFINS, em regra, é realizado de maneira não cumulativa. Entretanto, com base na atividade desempenhada pela sociedade, estes tributos

incidentes sobre a receita bruta podem ser recolhidos de maneira cumulativa, a uma alíquota de 3,0% para COFINS e 0,65% para PIS. Para adoção do regime cumulativo de COFINS, tomou-se como base o inciso XXV do art. 10º da Lei nº 10.833/03, que discorre da seguinte maneira:

“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:

(...)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) ”

Para o recolhimento cumulativo do PIS, pode-se considerar o inciso XI do art. 8º da Lei nº 10.637/02. As receitas mencionadas neste inciso possuem a mesma descrição do CNAE da companhia em análise.

“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:

(...)

XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) ”.

Além dos tributos federais, conforme Lei 3.691/03, alíquota de ISS utilizada é de 5,0% sobre o faturamento total. Os valores são apurados mensalmente.

**Tabela 4.** Cálculo dos tributos sobre faturamento em 2019 no lucro real.

Mês	Faturamento Bruto	ISS	PIS	COFINS	Total dos Tributos
Janeiro	R\$ 356.900,00	R\$ 17.845,00	R\$ 2.319,85	R\$ 10.707,00	R\$ 30.871,85
Fevereiro	R\$ 363.000,00	R\$ 18.150,00	R\$ 2.359,50	R\$ 10.890,00	R\$ 31.399,50
Março	R\$ 379.500,00	R\$ 18.975,00	R\$ 2.466,75	R\$ 11.385,00	R\$ 32.826,75
Abril	R\$ 394.600,00	R\$ 19.730,00	R\$ 2.564,90	R\$ 11.838,00	R\$ 34.132,90
Maió	R\$ 399.200,00	R\$ 19.960,00	R\$ 2.594,80	R\$ 11.976,00	R\$ 34.530,80
Junho	R\$ 407.200,00	R\$ 20.360,00	R\$ 2.646,80	R\$ 12.216,00	R\$ 35.222,80
Julho	R\$ 410.500,00	R\$ 20.525,00	R\$ 2.668,25	R\$ 12.315,00	R\$ 35.508,25
Agosto	R\$ 408.300,00	R\$ 20.415,00	R\$ 2.653,95	R\$ 12.249,00	R\$ 35.317,95
Setembro	R\$ 412.900,00	R\$ 20.645,00	R\$ 2.683,85	R\$ 12.387,00	R\$ 35.715,85
Outubro	R\$ 415.700,00	R\$ 20.785,00	R\$ 2.702,05	R\$ 12.471,00	R\$ 35.958,05
Novembro	R\$ 417.300,00	R\$ 20.865,00	R\$ 2.712,45	R\$ 12.519,00	R\$ 36.096,45
Dezembro	R\$ 421.000,00	R\$ 21.050,00	R\$ 2.736,50	R\$ 12.630,00	R\$ 36.416,50
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>	<b>R\$ 239.305,00</b>	<b>R\$ 31.109,65</b>	<b>R\$ 143.583,00</b>	<b>R\$ 413.997,65</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

Pode-se observar que os valores dos tributos recolhidos sobre o faturamento total da BCA LTDA são os mesmos tanto no lucro presumido quanto no lucro real. Portanto, neste aspecto, não há diferença nos regimes.

Seguindo as análises foi possível determinar os valores de IRPJ e CSLL que seriam recolhidos no regime de lucro real, na forma trimestral e anual. Os cálculos foram realizados a partir da DRE do ano de 2019 da companhia, que se encontra no Anexo I e II, anual e trimestral, respectivamente, deste trabalho. É importante pontuar que a BCA LTDA não apresentou prejuízo fiscal no exercício de 2018.

Na forma trimestral de apuração é considerado o resultado acumulado em cada trimestre do exercício, findados em março, junho, setembro e dezembro.

**Quadro 8.** Apuração trimestral do lucro real em 2019.

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Lucro Antes de IR e CSLL	R\$ 62.659,61	R\$ 66.272,63	R\$ 35.387,31	R\$ 18.698,83
(+) Adições	R\$ 9.500,00	R\$ 3.450,00	R\$ 9.980,00	R\$ -
(-) Exclusões	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(=) Lucro Ajustado	R\$ 72.159,61	R\$ 69.722,63	R\$ 45.367,31	R\$ 18.698,83
IRPJ	R\$ 16.039,90	R\$ 15.430,66	R\$ 9.341,83	R\$ 2.674,71
CSLL	R\$ 6.494,36	R\$ 6.275,04	R\$ 4.083,06	R\$ 1.682,90

**Fonte:** Editado pelo autor.

Considerando os tributos sobre lucro e faturamento, pelo regime de lucro real na forma trimestral de apuração, a BCA LTDA recolheria, durante o exercício de 2019, o valor de R\$ 476.020,10 (quatrocentos e setenta e dois mil, vinte reais e dez centavos), cerca de 9,95% da receita.

**Tabela 5.** Tributos recolhidos em 2019 pelo lucro real trimestral.

Trimestre	IRPJ	CSLL	ISS	PIS	COFINS	Total
1º Trimestre	R\$ 16.039,90	R\$ 6.494,36	R\$ 54.970,00	R\$ 7.146,10	R\$ 32.982,00	R\$ 117.632,37
2º Trimestre	R\$ 15.430,66	R\$ 6.275,04	R\$ 60.050,00	R\$ 7.806,50	R\$ 36.030,00	R\$ 125.592,19
3º Trimestre	R\$ 9.341,83	R\$ 4.083,06	R\$ 61.585,00	R\$ 8.006,05	R\$ 36.951,00	R\$ 119.966,94
4º Trimestre	R\$ 2.674,71	R\$ 1.682,90	R\$ 62.700,00	R\$ 8.151,00	R\$ 37.620,00	R\$ 112.828,60
<b>Total</b>	<b>R\$ 43.487,09</b>	<b>R\$ 18.535,35</b>	<b>R\$ 239.305,00</b>	<b>R\$ 31.109,65</b>	<b>R\$ 143.583,00</b>	<b>R\$ 476.020,10</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

Na forma anual de apuração do lucro real, o recolhimento dos tributos sobre o lucro é realizado mensalmente através de pagamentos estimados, de acordo com o resultado acumulado do mês em questão.

**Tabela 6.** Apuração anual do lucro real em 2019.

Meses	Lucro Antes de IR e CSLL	(+) Adições	(-) Exclusões	(=) Lucro Ajustado	IRPJ	CSLL
Janeiro	R\$ 10.684,05	R\$ 9.500,00	R\$ -	R\$ 20.184,05	R\$ 3.046,01	R\$ 1.816,56
Fevereiro	R\$ 31.570,46	R\$ 9.500,00	R\$ -	R\$ 41.070,46	R\$ 8.267,61	R\$ 3.696,34
Março	R\$ 62.659,61	R\$ 9.500,00	R\$ -	R\$ 72.159,61	R\$ 16.039,90	R\$ 6.494,36
Abril	R\$ 82.083,08	R\$ 12.950,00	R\$ -	R\$ 95.033,08	R\$ 21.758,27	R\$ 8.552,98
Mai	R\$ 104.288,66	R\$ 12.950,00	R\$ -	R\$ 117.238,66	R\$ 27.309,66	R\$ 10.551,48
Junho	R\$ 128.932,23	R\$ 12.950,00	R\$ -	R\$ 141.882,23	R\$ 33.470,56	R\$ 12.769,40
Julho	R\$ 141.740,36	R\$ 22.930,00	R\$ -	R\$ 164.670,36	R\$ 39.167,59	R\$ 14.820,33
Agosto	R\$ 157.648,78	R\$ 22.930,00	R\$ -	R\$ 180.578,78	R\$ 43.144,70	R\$ 16.252,09
Setembro	R\$ 164.319,54	R\$ 22.930,00	R\$ -	R\$ 187.249,54	R\$ 44.812,39	R\$ 16.852,46
Outubro	R\$ 163.148,11	R\$ 28.460,00	R\$ -	R\$ 191.608,11	R\$ 45.902,03	R\$ 17.244,73
Novembro	R\$ 164.098,27	R\$ 28.460,00	R\$ -	R\$ 192.558,27	R\$ 46.139,57	R\$ 17.330,24
Dezembro	R\$ 183.018,38	R\$ -	R\$ -	R\$ 183.018,38	R\$ 43.754,59	R\$ 16.471,65

**Fonte:** Editado pelo autor.

Considerando os tributos sobre lucro e faturamento, pelo regime de lucro real na forma trimestral de apuração, a BCA LTDA recolheria, durante o exercício de 2019, o valor de R\$ 474.223,90 (quatrocentos e setenta e quatro mil, duzentos e vinte e três reais, e noventa centavos), cerca de 9,91% da receita.

**Tabela 7.** Tributos recolhidos em 2019 pelo lucro real anual.

Tributo	Valor
IRPJ	R\$ 43.754,59
CSLL	R\$ 16.471,65
ISS	R\$ 239.305,00
PIS	R\$ 31.109,65
COFINS	R\$ 143.583,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 474.223,90</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

### 3.2 Escolha do Regimes de Tributação

Com base nos dados e nas análises apresentadas anteriormente, é possível determinar que o regime de tributação do lucro anual seria o mais vantajoso para a BCA LTDA, uma vez que seria a opção em que a empresa recolheria o menor valor de tributos sobre faturamento e lucro em um exercício. No quadro a seguir pode-se comparar os resultados obtidos nos três métodos de apuração.

**Tabela 8.** Comparação entre os regimes de tributação.

<b>Tributos</b>	<b>Lucro Presumido</b>	<b>Lucro Real Trimestral</b>	<b>Lucro Real Anual</b>
IRPJ	R\$ 71.722,00	R\$ 43.487,09	R\$ 43.754,59
CSLL	R\$ 137.839,68	R\$ 18.535,35	R\$ 16.471,65
ISS	R\$ 239.305,00	R\$ 239.305,00	R\$ 239.305,00
PIS	R\$ 31.109,65	R\$ 31.109,65	R\$ 31.109,65
COFINS	R\$ 143.583,00	R\$ 143.583,00	R\$ 143.583,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 623.559,33</b>	<b>R\$ 476.020,10</b>	<b>R\$ 474.223,90</b>
<b>% Receita</b>	<b>13,03%</b>	<b>9,95%</b>	<b>9,91%</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

Pode-se observar que no regime de lucro real anual o total de tributos recolhidos é inferior aos dos demais métodos de apuração. Portanto, é possível afirmar que este regime de tributação é o mais vantajoso para a BCA LTDA pois reduz a carga tributária incidente sobre o seu resultado.

### 3.3 Oportunidades Tributárias

#### 3.3.1. Redução do ISS

Um dos principais tributos devidos por empresas prestadoras de serviços é o ISS. Regido pelos municípios e DF, este imposto incide sobre o faturamento bruto da entidade, à uma alíquota que varia entre 2,0 e 5,0%, de acordo com a legislação municipal.

Localizada na cidade do Rio de Janeiro, a BCA LTDA contribui ao município por meio deste tributo com 5,0% da sua receita, com base no art. 33º da Lei nº 3.691/03. Essa é a alíquota máxima de contribuição do ISS.

Entretanto, em outras cidades, essa realidade poderia ser diferente. Como é um tributo municipal, o ISS variará de acordo com a legislação de cada município, podendo ter alíquotas diferentes para o mesmo serviço. Essa prática é utilizada como uma forma de atrair empresas e investimentos para o município.

No município de Niterói, localizado na região metropolitana do Rio de Janeiro, por exemplo, a alíquota para serviços de informática e congêneres é de 2,0%, a menor possível, como pode-se observar no inciso II do art. 91º da Lei nº 2.597/08:

“Art. 91. O Imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo:

(...)

II - a alíquota de 2%, na prestação dos serviços: (Redação dada pela Lei nº 3189/2015)

a) 1.01, 1.02, 1.03, 1.04, 1.05, 1.06, 1.07, 1.08, 3.01, 3.02, 4.01, 4.02, 4.03, 4.04, 4.05, 4.06, 4.07, 4.08, 4.09, 4.10, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.15, 4.16, 4.17, 4.18, 4.19, 4.20, 4.21, 4.22, 4.23, 7.09, 7.12, 7.13, 7.14, 7.15, 7.18, 7.19, 7.20, 9.02, 9.03, 10.06, 11.02, 13.04, 18.01, 20.01, 21.01, 33.01; (Redação dada pela Lei nº 3189/2015) ”.

### Quadro 9. Serviços de tecnologia e congêneres.

Código de Serviço	Descrição
1.01	Análise e desenvolvimento de sistemas.
1.02	Programação.
1.03	Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.
1.04	Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.
1.05	Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
1.06	Assessoria e consultoria em informática.
1.07	Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
1.08	Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Fonte: Anexo III – Lei nº 2.597/08. Editado pelo autor.

Pela sua atividade principal, correspondente ao código 1.05 na legislação de Niterói, a BCA LTDA poderia reduzir o valor recolhido de ISS, o que geraria um impacto significativo no seu resultado.

Tabela 9. Comparação entre as alíquotas de Rio de Janeiro e Niterói.

Mês	Faturamento Bruto	ISS - RJ	ISS - NI	Diferença
Janeiro	R\$ 356.900,00	R\$ 17.845,00	R\$ 7.138,00	R\$ 10.707,00
Fevereiro	R\$ 363.000,00	R\$ 18.150,00	R\$ 7.260,00	R\$ 10.890,00
Março	R\$ 379.500,00	R\$ 18.975,00	R\$ 7.590,00	R\$ 11.385,00
Abril	R\$ 394.600,00	R\$ 19.730,00	R\$ 7.892,00	R\$ 11.838,00
Mai	R\$ 399.200,00	R\$ 19.960,00	R\$ 7.984,00	R\$ 11.976,00
Junho	R\$ 407.200,00	R\$ 20.360,00	R\$ 8.144,00	R\$ 12.216,00
Julho	R\$ 410.500,00	R\$ 20.525,00	R\$ 8.210,00	R\$ 12.315,00
Agosto	R\$ 408.300,00	R\$ 20.415,00	R\$ 8.166,00	R\$ 12.249,00
Setembro	R\$ 412.900,00	R\$ 20.645,00	R\$ 8.258,00	R\$ 12.387,00
Outubro	R\$ 415.700,00	R\$ 20.785,00	R\$ 8.314,00	R\$ 12.471,00
Novembro	R\$ 417.300,00	R\$ 20.865,00	R\$ 8.346,00	R\$ 12.519,00
Dezembro	R\$ 421.000,00	R\$ 21.050,00	R\$ 8.420,00	R\$ 12.630,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>	<b>R\$ 239.305,00</b>	<b>R\$ 95.722,00</b>	<b>R\$ 143.583,00</b>

Legenda: RJ - Rio de Janeiro; NI - Niterói.

Fonte: Editado pelo autor.

É possível observar que, com o faturamento pela cidade de Niterói, o valor a ser recolhido é muito inferior ao que é devido no município do Rio de Janeiro. Para a BCA LTDA, a melhor opção seria criar uma filial no município de Niterói, com um endereço de escritório virtual por exemplo, e faturar os seus serviços por meio desta filial, a fim de reduzir a carga de ISS sobre a sua receita.

### **3.3.2 Opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta**

Instituída pela Lei nº 12.546/11, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), também conhecida como “Desoneração da Folha de Pagamento”, é um tributo que incide sobre a receita bruta da entidade, podendo substituir a contribuição previdenciária patronal calculada sobre a folha de pagamento. Esta contribuição não é obrigatória, ficando a cargo da empresa a opção ou não pela desoneração, tendo vigência até o ano de 2020. Não integram a base de cálculo:

- a) vendas canceladas;
- b) descontos incondicionais concedidos;
- c) valor do IPI destacado em nota fiscal;
- d) valor do ICMS devido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, desde que destacado em documento fiscal; e
- e) receita bruta de exportações.

Como foi informado anteriormente, a BCA LTDA tem como atividade principal o CNAE 6319-4/00, que trata de portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet (IBGE, 2020). De acordo com os arts. 7º-A e 8º da Lei nº 12.546/11, a empresa poderia optar pela CPRB à uma alíquota de 4,5% sobre o faturamento, em substituição da contribuição patronal de 20,0% sobre a folha de pagamento.

“Art. 7º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de call center referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do caput do art. 7º, que contribuirão à alíquota de 2% (dois por cento). (Artigo acrescido pela Lei nº 13.161, de 31/8/2015, com redação dada pela Lei nº 13.202, de 8/12/2015, em vigor a partir de 1/12/2015)

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2020, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas

nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (“Caput” do artigo com redação dada pela Lei nº 13.670, de 30/5/2018, publicada no DOU Edição Extra de 30/5/2018, em vigor no primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação)

(...)

VI - as empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei nº 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 1811-3, 5811-5, 5812-3, 5813-1, 5822-1, 5823-9, 6010-1, 6021-7 e 6319-4 da CNAE 2.0; (Inciso acrescido pela Lei nº 13.670, de 30/5/2018, publicada no DOU Edição Extra de 30/5/2018, em vigor no primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação) ”.

Com esta possibilidade se faz necessária uma análise para determinar qual seria a melhor opção de contribuição previdenciária para a BCA LTDA.

**Tabela 10.** Comparação entre a opção pela CPRB e INSS Patronal.

Mês	Faturamento Bruto	CPRB	Folha de Pagamento	INSS Patronal	Diferença
Janeiro	R\$ 356.900,00	R\$ 16.060,50	R\$ 137.500,00	R\$ 27.500,00	R\$ 11.439,50
Fevereiro	R\$ 363.000,00	R\$ 16.335,00	R\$ 137.500,00	R\$ 27.500,00	R\$ 11.165,00
Março	R\$ 379.500,00	R\$ 17.077,50	R\$ 137.500,00	R\$ 27.500,00	R\$ 10.422,50
Abril	R\$ 394.600,00	R\$ 17.757,00	R\$ 148.500,00	R\$ 29.700,00	R\$ 11.943,00
Mai	R\$ 399.200,00	R\$ 17.964,00	R\$ 148.500,00	R\$ 29.700,00	R\$ 11.736,00
Junho	R\$ 407.200,00	R\$ 18.324,00	R\$ 148.500,00	R\$ 29.700,00	R\$ 11.376,00
Julho	R\$ 410.500,00	R\$ 18.472,50	R\$ 148.500,00	R\$ 29.700,00	R\$ 11.227,50
Agosto	R\$ 408.300,00	R\$ 18.373,50	R\$ 148.500,00	R\$ 29.700,00	R\$ 11.326,50
Setembro	R\$ 412.900,00	R\$ 18.580,50	R\$ 154.000,00	R\$ 30.800,00	R\$ 12.219,50
Outubro	R\$ 415.700,00	R\$ 18.706,50	R\$ 154.000,00	R\$ 30.800,00	R\$ 12.093,50
Novembro	R\$ 417.300,00	R\$ 18.778,50	R\$ 154.000,00	R\$ 30.800,00	R\$ 12.021,50
Dezembro	R\$ 421.000,00	R\$ 18.945,00	R\$ 154.000,00	R\$ 30.800,00	R\$ 11.855,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>	<b>R\$ 215.374,50</b>	<b>R\$ 1.771.000,00</b>	<b>R\$ 354.200,00</b>	<b>R\$ 138.825,50</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

Com base nos dados apresentados é possível constatar que com a opção pela CPRB, a BCA LTDA reduziria em cerca de 39,19% o seu custo com contribuição previdenciária, sendo esta a sua opção menos onerosa de contribuição.

### 3.3.3 Exclusão do ISS da base de cálculo de PIS e COFINS

Em 2017, ao julgar o Recurso Extraordinário 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal (STF) deferiu o pedido de não consideração do ICMS como parte do faturamento da empresa e, conseqüentemente, a não inclusão do valor apurado nas bases de cálculo de PIS e COFINS.

“3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se Supremo Tribunal Federal excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”

Ainda não há uma decisão do STF quanto a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições sobre a receita bruta, mesmo a tese sendo exatamente igual à da exclusão do ICMS. Todavia, existem decisões favoráveis em Tribunais Regionais Federais (TRF) quanto a exclusão desse imposto.

No Agravo de Instrumento nº 5023292-81.2017.4.04.0000/RS, o Relator Rômulo Pizzolatti deferiu o pedido de exclusão do ISS da base de cálculo de PIS e COFINS, tendo como base a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo, estendendo o entendimento ao ISS.

“Por outro lado, o Pleno do Supremo Tribunal Federal já estabeleceu, no julgamento do RE nº 240.785 (Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 08-10-2014), a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, por violação ao art. 195, I, "b", da Constituição Federal, ao entendimento de que os valores referentes àquele tributo não têm a natureza de faturamento, o que pode ser estendido ao ISS. Faturamento, por seu turno, é a receita bruta decorrente da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, conforme há muito assentou o Supremo nos Recursos Extraordinários n.º 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, nos quais declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

(...)

Evidenciada, portanto, a relevância da fundamentação, estando presentes os requisitos do inciso III do art. 7º da Lei nº 12.016, de 2009, uma vez que a medida deixará de ser plenamente eficaz se o contribuinte for obrigado a "solve et repete", deve ser deferida a medida liminar para reconhecer-se a inexistência de relação jurídicotributária que autorize a cobrança da referida contribuição sobre o valor referente ao ISS, ao ICMS, ao PIS e à COFINS e, assim, autorizar a parte agravante a proceder à suspensão do recolhimento. Ante o exposto, defiro o pedido de antecipação da tutela recursal, o que faço com base no inciso I do art. 1.019 do Código de Processo Civil.”

Baseando-se na jurisprudência<sup>10</sup>, com decisões anteriores favoráveis, seria uma alternativa para a BCA LTDA solicitar a exclusão do ISS da base de cálculo de PIS e COFINS,

<sup>10</sup> “A jurisprudência é um modelo procedimental que oferece alternativas e condições as quais tornam possível, de modo cada vez mais intenso, a interferência de uma pluralidade de sujeitos, argumentos e visões no processo constitucional.” (MENDES; VALE, 2008/2009)

procedimento este que reduziria sua carga tributária e, conseqüentemente, melhoraria o seu resultado. Observe:

**Tabela 11.** Comparação entre a inclusão e exclusão do ISS na base de cálculo de PIS e COFINS no Rio de Janeiro.

Mês	Faturamento Bruto	Inclusão do ISS		Exclusão do ISS		Diferença
		PIS	COFINS	PIS	COFINS	
Janeiro	R\$ 356.900,00	R\$ 2.319,85	R\$ 10.707,00	R\$ 2.203,86	R\$ 10.171,65	R\$ 651,34
Fevereiro	R\$ 363.000,00	R\$ 2.359,50	R\$ 10.890,00	R\$ 2.241,53	R\$ 10.345,50	R\$ 662,48
Março	R\$ 379.500,00	R\$ 2.466,75	R\$ 11.385,00	R\$ 2.343,41	R\$ 10.815,75	R\$ 692,59
Abril	R\$ 394.600,00	R\$ 2.564,90	R\$ 11.838,00	R\$ 2.436,66	R\$ 11.246,10	R\$ 720,14
Mai	R\$ 399.200,00	R\$ 2.594,80	R\$ 11.976,00	R\$ 2.465,06	R\$ 11.377,20	R\$ 728,54
Junho	R\$ 407.200,00	R\$ 2.646,80	R\$ 12.216,00	R\$ 2.514,46	R\$ 11.605,20	R\$ 743,14
Julho	R\$ 410.500,00	R\$ 2.668,25	R\$ 12.315,00	R\$ 2.534,84	R\$ 11.699,25	R\$ 749,16
Agosto	R\$ 408.300,00	R\$ 2.653,95	R\$ 12.249,00	R\$ 2.521,25	R\$ 11.636,55	R\$ 745,15
Setembro	R\$ 412.900,00	R\$ 2.683,85	R\$ 12.387,00	R\$ 2.549,66	R\$ 11.767,65	R\$ 753,54
Outubro	R\$ 415.700,00	R\$ 2.702,05	R\$ 12.471,00	R\$ 2.566,95	R\$ 11.847,45	R\$ 758,65
Novembro	R\$ 417.300,00	R\$ 2.712,45	R\$ 12.519,00	R\$ 2.576,83	R\$ 11.893,05	R\$ 761,57
Dezembro	R\$ 421.000,00	R\$ 2.736,50	R\$ 12.630,00	R\$ 2.599,68	R\$ 11.998,50	R\$ 768,33
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>	<b>R\$ 31.109,65</b>	<b>R\$ 143.583,00</b>	<b>R\$ 29.554,17</b>	<b>R\$ 136.403,85</b>	<b>R\$ 8.734,63</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

**Tabela 12.** Comparação entre a inclusão e exclusão do ISS na base de cálculo de PIS e COFINS em Niterói.

Mês	Faturamento Bruto	Inclusão do ISS		Exclusão do ISS		Diferença
		PIS	COFINS	PIS	COFINS	
Janeiro	R\$ 356.900,00	R\$ 2.319,85	R\$ 10.707,00	R\$ 2.273,45	R\$ 10.492,86	R\$ 260,54
Fevereiro	R\$ 363.000,00	R\$ 2.359,50	R\$ 10.890,00	R\$ 2.312,31	R\$ 10.672,20	R\$ 264,99
Março	R\$ 379.500,00	R\$ 2.466,75	R\$ 11.385,00	R\$ 2.417,42	R\$ 11.157,30	R\$ 277,04
Abril	R\$ 394.600,00	R\$ 2.564,90	R\$ 11.838,00	R\$ 2.513,60	R\$ 11.601,24	R\$ 288,06
Mai	R\$ 399.200,00	R\$ 2.594,80	R\$ 11.976,00	R\$ 2.542,90	R\$ 11.736,48	R\$ 291,42
Junho	R\$ 407.200,00	R\$ 2.646,80	R\$ 12.216,00	R\$ 2.593,86	R\$ 11.971,68	R\$ 297,26
Julho	R\$ 410.500,00	R\$ 2.668,25	R\$ 12.315,00	R\$ 2.614,89	R\$ 12.068,70	R\$ 299,67
Agosto	R\$ 408.300,00	R\$ 2.653,95	R\$ 12.249,00	R\$ 2.600,87	R\$ 12.004,02	R\$ 298,06
Setembro	R\$ 412.900,00	R\$ 2.683,85	R\$ 12.387,00	R\$ 2.630,17	R\$ 12.139,26	R\$ 301,42
Outubro	R\$ 415.700,00	R\$ 2.702,05	R\$ 12.471,00	R\$ 2.648,01	R\$ 12.221,58	R\$ 303,46
Novembro	R\$ 417.300,00	R\$ 2.712,45	R\$ 12.519,00	R\$ 2.658,20	R\$ 12.268,62	R\$ 304,63
Dezembro	R\$ 421.000,00	R\$ 2.736,50	R\$ 12.630,00	R\$ 2.681,77	R\$ 12.377,40	R\$ 307,33
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>	<b>R\$ 31.109,65</b>	<b>R\$ 143.583,00</b>	<b>R\$ 30.487,46</b>	<b>R\$ 140.711,34</b>	<b>R\$ 3.493,85</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

É notável que, em qualquer uma das hipóteses de local de faturamento levantadas neste trabalho, a exclusão do ISS do faturamento para o cálculo de PIS e COFINS reduz, de maneira considerável, a carga de tributos sobre o resultado da BCA LTDA, sendo uma opção viável a depender da jurisprudência.

### 3.4. Consolidação das hipóteses levantadas

Após a apuração das possibilidades de redução da carga tributária da BCA LTDA, é interessante realizar a consolidação de tais ideias, a fim de se obter um resultado final e observar o impacto das mudanças no resultado do exercício da empresa.

No exercício de 2019, a BCA LTDA era optante do regime de lucro presumido, com recolhimento de PIS e COFINS no regime cumulativo e ISS de 5,0% na cidade do Rio de Janeiro. A seguir, as análises, foi possível constatar que o melhor regime de tributação sobre o lucro seria o lucro real anual, com pagamentos estimados mensais.

Além disso, seria interessante para a BCA a criação de uma filial na cidade Niterói, a fim de reduzir a incidência de ISS sobre a sua receita. A opção pela desoneração da folha de pagamento também seria importante para a redução da carga tributária, uma vez que pela opção da CPRB o custo seria menor.

E, por último, a empresa poderia entrar com uma ação judicial para a exclusão do ISS da base de cálculo de PIS e COFINS, uma vez que casos anteriores foram favoráveis a esta decisão. Entretanto, para o resultado final deste trabalho, não foi considerada esta hipótese, visto que tal manobra não depende única e exclusivamente da empresa.

Com os resultados obtidos, foi possível apurar o resultado do exercício de 2019, caso a empresa tivesse feito as escolhas acima mencionadas.

**Tabela 13.** Demonstração do resultado do exercício real e projetada.

	<b>Lucro Presumido</b>	<b>Lucro Real Anual</b>
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>
(-) Tributos sobre a Receita	-R\$ 413.997,65	-R\$ 485.789,15
<b>(=) Lucro Operacional Bruto</b>	<b>R\$ 4.372.102,35</b>	<b>R\$ 4.300.310,85</b>
(-) Despesas Gerais e Administrativas	-R\$ 4.141.083,97	-R\$ 3.795.883,97
Salários	R\$ 1.771.000,00	R\$ 1.771.000,00
Férias e 13º Salário	R\$ 372.155,97	R\$ 372.155,97
Encargos Sociais	R\$ 616.308,00	R\$ 262.108,00
Despesas Administrativas	R\$ 365.940,00	R\$ 365.940,00
Despesas com Vendas	R\$ 1.024.680,00	R\$ 1.024.680,00
(-) Provisões Cíveis e Trabalhistas	-R\$ 9.000,00	-R\$ 9.000,00
<b>(=) Lucro Operacional Líquido</b>	<b>R\$ 222.018,38</b>	<b>R\$ 495.426,88</b>
(-) Despesas Financeiras	-R\$ 30.000,00	-R\$ 30.000,00
<b>(=) Lucro Antes de IR e CSLL</b>	<b>R\$ 192.018,38</b>	<b>R\$ 465.426,88</b>
(-) IRPJ	-R\$ 71.722,00	-R\$ 114.356,72
(-) CSLL	-R\$ 137.839,68	-R\$ 41.888,42
<b>(=) Lucro ou Prejuízo do Exercício</b>	<b>-R\$ 17.543,30</b>	<b>R\$ 309.181,74</b>

**Fonte:** Editado pelo autor.

Em um primeiro momento é notável o aumento nos tributos sobre a receita recolhidos no resultado projetado. Isto é explicado pela opção da CPRB como forma de contribuição previdenciária. Porém, este aumento é compensado com a redução significativa dos encargos sociais sobre a folha de pagamento, cerca de 57,47%.

Adiante, observa-se os valores de IRPJ e CSLL. No resultado projetado, os valores são inferiores aos valores reais, corroborando com o que foi visto anteriormente neste trabalho, que o lucro real anual seria o mais adequado para a BCA LTDA, visto que maximizaria o seu resultado.

Ao final, aplicando as hipóteses levantadas, a empresa apresentaria um resultado positivo de R\$ 309.181,74 (trezentos e nove mil, cento e oitenta e um reais, e setenta e quatro centavos), cerca de dezoito vezes maior que o resultado real que a empresa apresentou no exercício de 2019, um prejuízo de R\$ 17.543,30 (dezessete mil, quinhentos e quarenta e três reais, e trinta centavos).

Isto posto, conclui-se que, para o exercício de 2019, o ideal para a BCA LTDA seria adotar o regime de lucro real anual, optar pela desoneração da folha de pagamento, criar uma filial e apurar sua receita pelo município de Niterói. Com tais procedimentos, a empresa reduziria a sua carga tributária e, conseqüentemente, maximizaria o seu lucro.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O planejamento tributário pode ser uma ferramenta de grande valia para os tomadores de decisão, com o objetivo de reduzir os custos de uma instituição. Neste contexto, o presente trabalho monográfico visava analisar os regimes tributários sobre o lucro dispostos na legislação brasileira, aplicados a um *marketplace*, e determinar qual seria o menos oneroso para a empresa. Além disto, foram analisadas algumas oportunidades tributárias, sempre em concordância com as normas, que pudessem reduzir a carga tributária sobre o resultado da companhia.

Em um primeiro momento, para esclarecer os conceitos correlatos ao tema, realizou-se uma revisão bibliográfica, apresentada na parte de fundamentação teórica. Foram abordados os conceitos e dados relevantes sobre o *e-commerce* e *marketplace*, e, como objeto principal de

estudo, o planejamento tributário e as determinações legais que compõem o Sistema Tributário Nacional.

Com relação ao planejamento tributário, o enfoque foi sobre os regimes de tributação vigentes para apuração do lucro da companhia, como o lucro real, presumido, arbitrado e outros, a fim de determinar qual seria o menos oneroso. Ademais, foram levantadas hipóteses com base em normas para reduzir os custos com obrigações tributárias.

A partir dos resultados obtidos, com base nos dados projetados, foi possível determinar que a opção menos onerosa para a companhia seria optar pelo lucro real anual, por meio de pagamentos mensais estimados, como forma de tributação do lucro.

Outrossim, com os cenários criados, a empresa poderia optar por mais alternativas para reduzir a carga tributária sobre o seu resultado. Neste caso, foi proposto a transferência do município de faturamento, a fim de se reduzir a dedução de ISS da receita bruta; a opção pela desoneração da folha de pagamento, por meio do pagamento da CPRB; e uma possível exclusão do ISS da base de cálculo de PIS e COFINS através de processo judicial, com base na jurisprudência brasileira.

É importante destacar que o resultado obtido vale apenas para os dados projetados neste período, sendo necessário realizar um planejamento tributário constante ao longo dos anos, constatando a sua eficácia ao longo tempo. Além do que, a legislação brasileira sofre alterações recorrentes, requerendo uma revisão anual de tal planejamento.

Ao fim, com os resultados apurados no decorrer desta pesquisa, é possível responder à questão principal deste trabalho. Neste caso, com a projeção dos dados, o lucro real anual é o mais vantajoso, sendo o menos oneroso para a companhia.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, E. O. **Planejamento Tributário**. 2ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 2015;

B2W DIGITAL. **Relatório Anual**. 2019. Disponível em: <<https://hotsites.b2wdigital.com/relatorioanual2019.pdf>>. Acesso em: 05/10/2020;

BRASIL. **Ato Complementar N° 27, de 8 de dezembro de 1966.** Altera o Código Tributário Nacional.. Diário da União, Brasília, DF, 1966;

\_\_\_\_\_. **Ato Declaratório Interpretativo SRF n° 18, de 23 de outubro de 2003.** Dispõe sobre a abrangência do conceito de serviços hospitalares para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda. Diário da União, Brasília, DF, 2003;

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988;

\_\_\_\_\_. **Decreto n° 9.580, de 24 de novembro de 2018.** Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário da União, Brasília, DF, 2018;

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei n° 195, de 24 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria. Diário da União, Brasília, DF, 1966;

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa SRF n° 11, de 21 de fevereiro de 1996.** Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996. Diário da União, Brasília, DF, 1996;

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nos 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Diário da União, Brasília, DF, 2006;

\_\_\_\_\_. **Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário da União, Brasília, DF, 2002;

\_\_\_\_\_. **Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de

inaptilidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário da União, Brasília, DF, 2002;

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário da União, Brasília, DF, 2003;

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nº 10.865, de 30 de abril de 2004, nº 11.508, de 20 de julho de 2007, nº 7.291, de 19 de dezembro de 1984, nº 11.491, de 20 de junho de 2007, nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e nº 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei nº 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. Diário da União, Brasília, DF, 2011;

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário da União, Brasília, DF, 1966;

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário da União, Brasília, DF, 1988;

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.249, de 26 de novembro de 1995.** Altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário da União, Brasília, DF, 1995;

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário da União, Brasília, DF, 1996;

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, de 14 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Diário da União, Brasília, DF, 1998;

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Diário da União, Brasília, DF, 1998;

\_\_\_\_\_. **Orientações sobre CNAE.** Portal da Redesim, 2018. Disponível em: <<http://www.redesim.gov.br/servicos/constitua-sua-pj/orientacoes/cnae>>. Acesso em 25/10/2020.

\_\_\_\_\_. **Sistema S.** Senado Federal. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/sistema-s>>;

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR - Paraná.** Relator (a): Ministra Cármen Lúcia. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 15 de março de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>>. Acesso em: 01/11/2020;

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Agravo de Instrumento Nº 5023292-81.2017.4.04.0000/RS – Rio Grande do Sul.** Relator (a): Rômulo Pizzolatti. Pesquisa de Jurisprudência, 17 de maio de 2017. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/459826470/agravo-de-instrumento-ag-50232928120174040000-5023292-8120174040000/inteiro-teor-459826546>>. Acesso em: 01/11/2020;

CARVALHO, M. S. R. M. **A trajetória da internet no Brasil:** Do surgimento das redes de computadores à instituição dos mecanismos de governança. Dissertação (Mestrado em Ciências de Engenharia de Sistemas e Computação). Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/profile/Marcelo\\_Carvalho17/publication/268809917\\_A\\_TRAJE\\_TRAJE\\_DA\\_INTERNET\\_NO\\_BRASIL\\_DO\\_SURGIMENTO\\_DAS\\_REDES\\_DE\\_COMPU\\_COMPUTA\\_A\\_INSTITUICAO\\_DOS\\_MECANISMOS\\_DE\\_GOVERNANCA/links/54774a443cf2a961e4825bd4.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Marcelo_Carvalho17/publication/268809917_A_TRAJE_TRAJE_DA_INTERNET_NO_BRASIL_DO_SURGIMENTO_DAS_REDES_DE_COMPU_COMPUTA_A_INSTITUICAO_DOS_MECANISMOS_DE_GOVERNANCA/links/54774a443cf2a961e4825bd4.pdf)>. Acesso em: 03/10/2020;

Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação. **Pesquisa sobre o Uso das Tecnologias de Informação e Comunicação nos domicílios brasileiros - TIC Domicílios 2018.** Disponível em: <[http://data.cetic.br/cetic/explore?idPesquisa=TIC\\_DOM](http://data.cetic.br/cetic/explore?idPesquisa=TIC_DOM)>. Acesso em: 03/10/2020;

CHAFFEY, D. **Gestão de E-Business e E-Commerce:** Estratégia, Implementação e Prática. Editora Campus, Rio de Janeiro, 2014;

CORREIA NETO, C. B. **Sistema Tributário Nacional**. 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/Textobase1.pdf>>. Acesso em: 11/10/2020;

CREPALDI, S. A. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. 3ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 2018;

EBIT | NIELSEN. **WebShoppers**. 41ª edição. 2020. Disponível em: <<https://company.ebit.com.br/webshoppers/webshoppersfree>>. Acesso em: 05/10/2020;

\_\_\_\_\_. **WebShoppers**. 4ª edição. 2001. Disponível em: <<https://company.ebit.com.br/webshoppers/webshoppersfree>>. Acesso em: 05/10/2020;

EUROMONITOR INTERNATIONAL. **Strategy briefing: Understanding global marketplace trends**, 2018;

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

GARCIA, A. V. **Planejamento Tributário**. Portal Classe Contábil, 2006. Disponível em: <<https://classecontabil.com.br/planejamento-tributario-2/>>. Acesso em: 08/10/2020;

GERHARDT, T. E., SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. Editora da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS, 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 08/10/2020;

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Comissão Nacional de Classificação**, 2020. Disponível em: <<https://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html?classe=63194&view=classe>>. Acesso em 25/10/2020;

KNIGHT, P.T. **A Internet no Brasil: Insuficiência estratégica restringe o progresso**. Braudel Papers – Instituto Fernand Braudel de Economia Mundial. São Paulo, nº 48, 2013. Disponível em <[http://en.braudel.org.br/publications/braudel-papers/downloads/portugues/bp48\\_pt\\_internet.pdf](http://en.braudel.org.br/publications/braudel-papers/downloads/portugues/bp48_pt_internet.pdf)>. Acesso em: 03/10/2020;

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016;

MAGAZINE LUIZA. **Teleconferência de Resultados 4T19**. 2019. Disponível em: <<https://ri.magazineluiza.com.br/ListResultados/Central-de-Resultados?=@0WX0bwP76pYcZvx+vXUvng==>>>. Acesso em: 05/10/2020;

MENDES, G. F., VALE, A. R. **O pensamento de Peter Häberle na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Observatório da Jurisdição Constitucional. Brasília: IDP, Ano 2, 2008/2009. Disponível em: <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/observatorio/article/viewFile/205/173>>. Acesso em: 01/11/2020;

MOURA, S. W. O., OLIVEIRA, M. V. L., SILVA, C. S., OLIVEIRA, P. R. **O Crescimento de Ecommerce Entre Brasil e China.** Revista Saberes, Rolim de Moura, vol. 3, n. Esp. jul./dez., p. 90-100, 2015. Disponível em: <<https://facsapaulo.edu.br/wp-content/uploads/sites/16/2018/05/ed3especial/9.pdf>>. Acesso em: 05/10/2020;

MURAMATSU, R., RACY, J. C., SCARANO, P. R., KUWAHARA, M. Y. **Manual para Elaboração da Monografia.** Centro de Ciências Sociais e Aplicadas. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, SP, 2011. Disponível em: <[https://hugoribeiro.com.br/biblioteca-digital/Univ\\_Presb\\_Mackenzie-Manual\\_Monografia.pdf](https://hugoribeiro.com.br/biblioteca-digital/Univ_Presb_Mackenzie-Manual_Monografia.pdf)>. Acesso em: 08/10/2020;

NITERÓI. **Lei nº 2.597, de 30 de setembro de 2003.** Institui o Código Tributário do Município de Niterói. Diário do Município, Niterói, RJ, 2003.

OLIVIERO, C. A. J. **E-commerce: Princípios Para o Desenvolvimento e Gerenciamento de uma Loja Virtual.** Editora Érica, São José dos Campos, 2014;

ORNELLAS, M. M. **A Elisão Fiscal como Ferramenta para o Planejamento Tributário.** Monografia de Pós-Graduação *Lato Sensu*. Universidade Cândido Mendes. Rio de Janeiro, RJ, 2014. Disponível em: <[http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias\\_publicadas/K228291.pdf](http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K228291.pdf)>. Acesso em: 08/10/2020;

PÊGAS, P. H. **Manual de Contabilidade Tributária.** 9ª edição. Editora Atlas, São Paulo, 2018;

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Brasília, 2020. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso em: 06/10/2020;

RIO DE JANEIRO. **Lei nº 3.691, de 28 de novembro de 2003**. Altera e revoga dispositivos da Lei n.º 691, de 24 de dezembro de 1984 (Código Tributário Municipal). Diário do Município, Rio de Janeiro, RJ, 2003.

RONDINELLI, J. Cresce a importância do marketplace no comércio eletrônico brasileiro, defende head do Ebit/Nielsen. **E-commerceBrasil**, 2019. Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/marketplace-no-brasil-ebit/>>. Acesso em: 05/10 2020;

ROSA, J. R. C. R. **Marketplace no Brasil**: Desafios, vantagens e tendências deste modelo de negócios para empresas varejistas. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas). Faculdade de Administração e Negócios. São Paulo, 2019;

## 6. ANEXOS

### 6.1. ANEXO I – Demonstração do Resultado do Exercício: Anual Acumulada e Mensal

#### DRE Acumulada

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 356.900,00</b>	<b>R\$ 719.900,00</b>	<b>R\$ 1.099.400,00</b>	<b>R\$ 1.494.000,00</b>	<b>R\$ 1.893.200,00</b>	<b>R\$ 2.300.400,00</b>	<b>R\$ 2.710.900,00</b>	<b>R\$ 3.119.200,00</b>	<b>R\$ 3.532.100,00</b>	<b>R\$ 3.947.800,00</b>	<b>R\$ 4.365.100,00</b>	<b>R\$ 4.786.100,00</b>
(-) Tributos sobre a Receita	-R\$ 30.871,85	-R\$ 62.271,35	-R\$ 95.098,10	-R\$ 129.231,00	-R\$ 163.761,80	-R\$ 198.984,60	-R\$ 234.492,85	-R\$ 269.810,80	-R\$ 305.526,65	-R\$ 341.484,70	-R\$ 377.581,15	-R\$ 413.997,65
<b>(=) Lucro Operacional Bruto</b>	<b>R\$ 326.028,15</b>	<b>R\$ 657.628,65</b>	<b>R\$ 1.004.301,90</b>	<b>R\$ 1.364.769,00</b>	<b>R\$ 1.729.438,20</b>	<b>R\$ 2.101.415,40</b>	<b>R\$ 2.476.407,15</b>	<b>R\$ 2.849.389,20</b>	<b>R\$ 3.226.573,35</b>	<b>R\$ 3.606.315,30</b>	<b>R\$ 3.987.518,85</b>	<b>R\$ 4.372.102,35</b>
(-) Despesas Gerais e Administrativas	-R\$ 303.344,10	-R\$ 611.558,19	-R\$ 924.642,29	-R\$ 1.259.735,92	-R\$ 1.599.699,54	-R\$ 1.944.533,17	-R\$ 2.294.236,79	-R\$ 2.648.810,42	-R\$ 3.016.823,81	-R\$ 3.389.707,19	-R\$ 3.767.460,58	-R\$ 4.150.083,97
Salários	R\$ 137.500,00	R\$ 275.000,00	R\$ 412.500,00	R\$ 561.000,00	R\$ 709.500,00	R\$ 858.000,00	R\$ 1.006.500,00	R\$ 1.155.000,00	R\$ 1.309.000,00	R\$ 1.463.000,00	R\$ 1.617.000,00	R\$ 1.771.000,00
Férias e 13º Salário	R\$ 28.894,10	R\$ 57.788,19	R\$ 86.682,29	R\$ 117.887,92	R\$ 149.093,54	R\$ 180.299,17	R\$ 211.504,79	R\$ 242.710,42	R\$ 275.071,81	R\$ 307.433,19	R\$ 339.794,58	R\$ 372.155,97
Encargos Sociais	R\$ 47.850,00	R\$ 95.700,00	R\$ 143.550,00	R\$ 195.228,00	R\$ 246.906,00	R\$ 298.584,00	R\$ 350.262,00	R\$ 401.940,00	R\$ 455.532,00	R\$ 509.124,00	R\$ 562.716,00	R\$ 616.308,00
Despesas Administrativas	R\$ 25.600,00	R\$ 52.090,00	R\$ 79.470,00	R\$ 107.740,00	R\$ 136.900,00	R\$ 166.950,00	R\$ 197.890,00	R\$ 229.720,00	R\$ 262.440,00	R\$ 296.050,00	R\$ 330.550,00	R\$ 365.940,00
Despesas com Vendas	R\$ 63.500,00	R\$ 130.980,00	R\$ 202.440,00	R\$ 277.880,00	R\$ 357.300,00	R\$ 440.700,00	R\$ 528.080,00	R\$ 619.440,00	R\$ 714.780,00	R\$ 814.100,00	R\$ 917.400,00	R\$ 1.024.680,00
(-) Provisões Cíveis e Trabalhistas	-R\$ 9.500,00	-R\$ 9.500,00	-R\$ 9.500,00	-R\$ 12.950,00	-R\$ 12.950,00	-R\$ 12.950,00	-R\$ 22.930,00	-R\$ 22.930,00	-R\$ 22.930,00	-R\$ 28.460,00	-R\$ 28.460,00	-R\$ 9.000,00
<b>(=) Lucro Operacional Líquido</b>	<b>R\$ 13.184,05</b>	<b>R\$ 36.570,46</b>	<b>R\$ 70.159,61</b>	<b>R\$ 92.083,08</b>	<b>R\$ 116.788,66</b>	<b>R\$ 143.932,23</b>	<b>R\$ 159.240,36</b>	<b>R\$ 177.648,78</b>	<b>R\$ 186.819,54</b>	<b>R\$ 188.148,11</b>	<b>R\$ 191.598,27</b>	<b>R\$ 213.018,38</b>
(-) Despesas Financeiras	-R\$ 2.500,00	-R\$ 5.000,00	-R\$ 7.500,00	-R\$ 10.000,00	-R\$ 12.500,00	-R\$ 15.000,00	-R\$ 17.500,00	-R\$ 20.000,00	-R\$ 22.500,00	-R\$ 25.000,00	-R\$ 27.500,00	-R\$ 30.000,00
<b>(=) Lucro Antes de IR e CSLL</b>	<b>R\$ 10.684,05</b>	<b>R\$ 31.570,46</b>	<b>R\$ 62.659,61</b>	<b>R\$ 82.083,08</b>	<b>R\$ 104.288,66</b>	<b>R\$ 128.932,23</b>	<b>R\$ 141.740,36</b>	<b>R\$ 157.648,78</b>	<b>R\$ 164.319,54</b>	<b>R\$ 163.148,11</b>	<b>R\$ 164.098,27</b>	<b>R\$ 183.018,38</b>
(-) IRPJ	-R\$ 3.046,01	-R\$ 8.267,61	-R\$ 16.039,90	-R\$ 21.758,27	-R\$ 27.309,66	-R\$ 33.470,56	-R\$ 39.167,59	-R\$ 43.144,70	-R\$ 44.812,39	-R\$ 45.902,03	-R\$ 46.139,57	-R\$ 43.754,59
(-) CSLL	-R\$ 1.816,56	-R\$ 3.696,34	-R\$ 6.494,36	-R\$ 8.552,98	-R\$ 10.551,48	-R\$ 12.769,40	-R\$ 14.820,33	-R\$ 16.252,09	-R\$ 16.852,46	-R\$ 17.244,73	-R\$ 17.330,24	-R\$ 16.471,65
<b>(=) Lucro ou Prejuízo do Exercício</b>	<b>R\$ 5.821,47</b>	<b>R\$ 19.606,50</b>	<b>R\$ 40.125,34</b>	<b>R\$ 51.771,84</b>	<b>R\$ 66.427,51</b>	<b>R\$ 82.692,27</b>	<b>R\$ 87.752,44</b>	<b>R\$ 98.252,00</b>	<b>R\$ 102.654,70</b>	<b>R\$ 100.001,35</b>	<b>R\$ 100.628,46</b>	<b>R\$ 122.792,13</b>

#### DRE Mensal

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 356.900,00</b>	<b>R\$ 363.000,00</b>	<b>R\$ 379.500,00</b>	<b>R\$ 394.600,00</b>	<b>R\$ 399.200,00</b>	<b>R\$ 407.200,00</b>	<b>R\$ 410.500,00</b>	<b>R\$ 408.300,00</b>	<b>R\$ 412.900,00</b>	<b>R\$ 415.700,00</b>	<b>R\$ 417.300,00</b>	<b>R\$ 421.000,00</b>
(-) Tributos sobre a Receita	-R\$ 30.871,85	-R\$ 31.399,50	-R\$ 32.826,75	-R\$ 34.132,90	-R\$ 34.530,80	-R\$ 35.222,80	-R\$ 35.508,25	-R\$ 35.317,95	-R\$ 35.715,85	-R\$ 35.958,05	-R\$ 36.096,45	-R\$ 36.416,50
<b>(=) Lucro Operacional Bruto</b>	<b>R\$ 326.028,15</b>	<b>R\$ 331.600,50</b>	<b>R\$ 346.673,25</b>	<b>R\$ 360.467,10</b>	<b>R\$ 364.669,20</b>	<b>R\$ 371.977,20</b>	<b>R\$ 374.991,75</b>	<b>R\$ 372.982,05</b>	<b>R\$ 377.184,15</b>	<b>R\$ 379.741,95</b>	<b>R\$ 381.203,55</b>	<b>R\$ 384.583,50</b>
(-) Despesas Gerais e Administrativas	-R\$ 303.344,10	-R\$ 308.214,10	-R\$ 313.084,10	-R\$ 335.093,63	-R\$ 339.963,63	-R\$ 344.833,63	-R\$ 349.703,63	-R\$ 354.573,63	-R\$ 368.013,39	-R\$ 372.883,39	-R\$ 377.753,39	-R\$ 382.623,39
Salários	R\$ 137.500,00	R\$ 137.500,00	R\$ 137.500,00	R\$ 148.500,00	R\$ 154.000,00	R\$ 154.000,00	R\$ 154.000,00	R\$ 154.000,00				
Férias e 13º Salário	R\$ 28.894,10	R\$ 28.894,10	R\$ 28.894,10	R\$ 31.205,63	R\$ 32.361,39	R\$ 32.361,39	R\$ 32.361,39	R\$ 32.361,39				
Encargos Sociais	R\$ 47.850,00	R\$ 47.850,00	R\$ 47.850,00	R\$ 51.678,00	R\$ 53.592,00	R\$ 53.592,00	R\$ 53.592,00	R\$ 53.592,00				
Despesas Administrativas	R\$ 25.600,00	R\$ 26.490,00	R\$ 27.380,00	R\$ 28.270,00	R\$ 29.160,00	R\$ 30.050,00	R\$ 30.940,00	R\$ 31.830,00	R\$ 32.720,00	R\$ 33.610,00	R\$ 34.500,00	R\$ 35.390,00
Despesas com Vendas	R\$ 63.500,00	R\$ 67.480,00	R\$ 71.460,00	R\$ 75.440,00	R\$ 79.420,00	R\$ 83.400,00	R\$ 87.380,00	R\$ 91.360,00	R\$ 95.340,00	R\$ 99.320,00	R\$ 103.300,00	R\$ 107.280,00
(-) Provisões Cíveis e Trabalhistas	-R\$ 9.500,00	-R\$ -	-R\$ -	-R\$ 3.450,00	-R\$ -	-R\$ -	-R\$ 9.980,00	-R\$ -	-R\$ -	-R\$ 5.530,00	-R\$ -	-R\$ 19.460,00
<b>(=) Lucro Operacional Líquido</b>	<b>R\$ 13.184,05</b>	<b>R\$ 23.386,40</b>	<b>R\$ 33.589,15</b>	<b>R\$ 21.923,48</b>	<b>R\$ 24.705,58</b>	<b>R\$ 27.143,58</b>	<b>R\$ 15.308,13</b>	<b>R\$ 18.408,43</b>	<b>R\$ 9.170,76</b>	<b>R\$ 1.328,56</b>	<b>R\$ 3.450,16</b>	<b>R\$ 21.420,11</b>
(-) Despesas Financeiras	-R\$ 2.500,00											
<b>(=) Lucro Antes de IR e CSLL</b>	<b>R\$ 10.684,05</b>	<b>R\$ 20.886,40</b>	<b>R\$ 31.089,15</b>	<b>R\$ 19.423,48</b>	<b>R\$ 22.205,58</b>	<b>R\$ 24.643,58</b>	<b>R\$ 12.808,13</b>	<b>R\$ 15.908,43</b>	<b>R\$ 6.670,76</b>	<b>-R\$ 1.171,44</b>	<b>R\$ 950,16</b>	<b>R\$ 18.920,11</b>
(-) IRPJ	-R\$ 3.046,01	-R\$ 5.221,60	-R\$ 7.772,29	-R\$ 5.718,37	-R\$ 5.551,39	-R\$ 6.160,89	-R\$ 5.697,03	-R\$ 3.977,11	-R\$ 1.667,69	-R\$ 1.089,64	-R\$ 237,54	-R\$ 2.384,97
(-) CSLL	-R\$ 1.816,56	-R\$ 1.879,78	-R\$ 2.798,02	-R\$ 2.058,61	-R\$ 1.998,50	-R\$ 2.217,92	-R\$ 2.050,93	-R\$ 1.431,76	-R\$ 600,37	-R\$ 392,27	-R\$ 85,51	-R\$ 858,59
<b>(=) Lucro ou Prejuízo do Exercício</b>	<b>R\$ 5.821,47</b>	<b>R\$ 13.785,03</b>	<b>R\$ 20.518,84</b>	<b>R\$ 11.646,49</b>	<b>R\$ 14.655,68</b>	<b>R\$ 16.264,76</b>	<b>R\$ 5.060,16</b>	<b>R\$ 10.499,56</b>	<b>R\$ 4.402,70</b>	<b>-R\$ 2.653,35</b>	<b>R\$ 627,11</b>	<b>R\$ 22.163,67</b>

## 6.2. ANEXO II – Demonstração do Resultado do Exercício: Trimestral

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
<b>Receita Bruta</b>	<b>R\$ 356.900,00</b>	<b>R\$ 719.900,00</b>	<b>R\$ 1.099.400,00</b>	<b>R\$ 394.600,00</b>	<b>R\$ 793.800,00</b>	<b>R\$ 1.201.000,00</b>	<b>R\$ 410.500,00</b>	<b>R\$ 818.800,00</b>	<b>R\$ 1.231.700,00</b>	<b>R\$ 415.700,00</b>	<b>R\$ 833.000,00</b>	<b>R\$ 1.254.000,00</b>
(-) Tributos sobre a Receita	-R\$ 30.871,85	-R\$ 62.271,35	-R\$ 95.098,10	-R\$ 34.132,90	-R\$ 68.663,70	-R\$ 103.886,50	-R\$ 35.508,25	-R\$ 70.826,20	-R\$ 106.542,05	-R\$ 35.958,05	-R\$ 72.054,50	-R\$ 108.471,00
<b>(=) Lucro Operacional Bruto</b>	<b>R\$ 326.028,15</b>	<b>R\$ 657.628,65</b>	<b>R\$ 1.004.301,90</b>	<b>R\$ 360.467,10</b>	<b>R\$ 725.136,30</b>	<b>R\$ 1.097.113,50</b>	<b>R\$ 374.991,75</b>	<b>R\$ 747.973,80</b>	<b>R\$ 1.125.157,95</b>	<b>R\$ 379.741,95</b>	<b>R\$ 760.945,50</b>	<b>R\$ 1.145.529,00</b>
(-) Despesas Gerais e Administrativas	-R\$ 303.344,10	-R\$ 611.558,19	-R\$ 924.642,29	-R\$ 335.093,63	-R\$ 675.057,25	-R\$ 1.019.890,88	-R\$ 349.703,63	-R\$ 704.277,25	-R\$ 1.072.290,64	-R\$ 372.883,39	-R\$ 750.636,78	-R\$ 1.133.260,17
Salários	R\$ 137.500,00	R\$ 275.000,00	R\$ 412.500,00	R\$ 148.500,00	R\$ 297.000,00	R\$ 445.500,00	R\$ 148.500,00	R\$ 297.000,00	R\$ 451.000,00	R\$ 154.000,00	R\$ 308.000,00	R\$ 462.000,00
Férias e 13º Salário	R\$ 28.894,10	R\$ 57.788,19	R\$ 86.682,29	R\$ 31.205,63	R\$ 62.411,25	R\$ 93.616,88	R\$ 31.205,63	R\$ 62.411,25	R\$ 94.772,64	R\$ 32.361,39	R\$ 64.722,78	R\$ 97.084,17
Encargos Sociais	R\$ 47.850,00	R\$ 95.700,00	R\$ 143.550,00	R\$ 51.678,00	R\$ 103.356,00	R\$ 155.034,00	R\$ 51.678,00	R\$ 103.356,00	R\$ 156.948,00	R\$ 53.592,00	R\$ 107.184,00	R\$ 160.776,00
Despesas Administrativas	R\$ 25.600,00	R\$ 52.090,00	R\$ 79.470,00	R\$ 28.270,00	R\$ 57.430,00	R\$ 87.480,00	R\$ 30.940,00	R\$ 62.770,00	R\$ 95.490,00	R\$ 33.610,00	R\$ 68.110,00	R\$ 103.500,00
Despesas com Vendas	R\$ 63.500,00	R\$ 130.980,00	R\$ 202.440,00	R\$ 75.440,00	R\$ 154.860,00	R\$ 238.260,00	R\$ 87.380,00	R\$ 178.740,00	R\$ 274.080,00	R\$ 99.320,00	R\$ 202.620,00	R\$ 309.900,00
(-) Provisões Cíveis e Trabalhistas	-R\$ 9.500,00	-R\$ 9.500,00	-R\$ 9.500,00	-R\$ 3.450,00	-R\$ 3.450,00	-R\$ 3.450,00	-R\$ 9.980,00	-R\$ 9.980,00	-R\$ 9.980,00	-R\$ 5.530,00	-R\$ 5.530,00	-R\$ 13.930,00
<b>(=) Lucro Operacional Líquido</b>	<b>R\$ 13.184,05</b>	<b>R\$ 36.570,46</b>	<b>R\$ 70.159,61</b>	<b>R\$ 21.923,48</b>	<b>R\$ 46.629,05</b>	<b>R\$ 73.772,63</b>	<b>R\$ 15.308,13</b>	<b>R\$ 33.716,55</b>	<b>R\$ 42.887,31</b>	<b>R\$ 1.328,56</b>	<b>R\$ 4.778,72</b>	<b>R\$ 26.198,83</b>
(-) Despesas Financeiras	-R\$ 2.500,00	-R\$ 5.000,00	-R\$ 7.500,00	-R\$ 2.500,00	-R\$ 5.000,00	-R\$ 7.500,00	-R\$ 2.500,00	-R\$ 5.000,00	-R\$ 7.500,00	-R\$ 2.500,00	-R\$ 5.000,00	-R\$ 7.500,00
<b>(=) Lucro Antes de IR e CSLL</b>	<b>R\$ 10.684,05</b>	<b>R\$ 31.570,46</b>	<b>R\$ 62.659,61</b>	<b>R\$ 19.423,48</b>	<b>R\$ 41.629,05</b>	<b>R\$ 66.272,63</b>	<b>R\$ 12.808,13</b>	<b>R\$ 28.716,55</b>	<b>R\$ 35.387,31</b>	<b>-R\$ 1.171,44</b>	<b>-R\$ 221,28</b>	<b>R\$ 18.698,83</b>
(-) IRPJ	R\$ -	R\$ -	-R\$ 16.039,90	R\$ -	R\$ -	-R\$ 15.430,66	R\$ -	R\$ -	-R\$ 9.341,83	R\$ -	R\$ -	-R\$ 2.674,71
(-) CSLL	R\$ -	R\$ -	-R\$ 6.494,36	R\$ -	R\$ -	-R\$ 6.275,04	R\$ -	R\$ -	-R\$ 4.083,06	R\$ -	R\$ -	-R\$ 1.682,90
<b>(=) Lucro ou Prejuízo do Exercício</b>	<b>R\$ 10.684,05</b>	<b>R\$ 31.570,46</b>	<b>R\$ 40.125,34</b>	<b>R\$ 19.423,48</b>	<b>R\$ 41.629,05</b>	<b>R\$ 44.566,93</b>	<b>R\$ 12.808,13</b>	<b>R\$ 28.716,55</b>	<b>R\$ 21.962,43</b>	<b>-R\$ 1.171,44</b>	<b>-R\$ 221,28</b>	<b>R\$ 14.341,23</b>