

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**SOCIEDADE CIVIL DE PROFISSÃO LEGALMENTE
REGULAMENTADA - A FORMA DE TRIBUTAÇÃO MENOS
ONEROSA PARA 1996: DECRETO-LEI nº 2.397/87 - LUCRO
PRESUMIDO - LUCRO REAL.**

IVONILDE KOCH GÖEDERT

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA

1996

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**SOCIEDADE CIVIL DE PROFISSÃO LEGALMENTE
REGULAMENTADA - A FORMA DE TRIBUTAÇÃO MENOS
ONEROSA PARA 1996: DECRETO-LEI nº 2.397/87 - LUCRO
PRESUMIDO - LUCRO REAL.**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis,
do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito
parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmica: IVONILDE KOCH GÖEDERT

Orientador: Profº. ALEXANDRE ZOLDAN DA VEIGA

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA

SOCIEDADE CIVIL DE PROFISSÃO LEGALMENTE
REGULAMENTADA - A FORMA DE TRIBUTAÇÃO MENOS
ONEROSA PARA 1996: DECRETO-LEI nº 2.397/87 - LUCRO
PRESUMIDO - LUCRO REAL.

IVONILDE KOCH GÖEDERT

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,0, atribuída pela banca examinadora integrada pelos professores abaixo nominados.

Florianópolis(SC), 29 de Novembro de 1996.

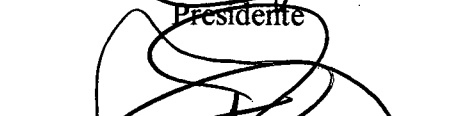


Prof. Adalberto Nienkötter
Coordenador de Monografia do CCN

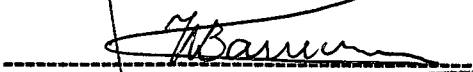
Professores que compuseram a banca examinadora:



Prof. Alexandre Zolhan da Veiga
Presidente



Prof. Lorea João Borges
Membro



Prof. Waltamir Barreiros
Membro

*Uma homenagem carinhosa
ao meu querido esposo,
Nilton Joel, e as minhas filhas,
Bruna e Gabriela Göedert*

AGRADECIMENTOS

Diversas são as pessoas e entidades que merecem ser agradecidas em face das contribuições que, de uma forma ou de outra, deram para a realização deste trabalho.

Ao professor Alexandre Zoldan da Veiga, pela orientação segura durante a elaboração do Trabalho de Conclusão do Curso de graduação em Ciências Contábeis, origem da monografia.

À chefia do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC, Coordenação do Curso, professores que contribuíram para minha formação acadêmica, funcionários e colegas de turma, pela oportunidade de enriquecimento profissional e pessoal.

Aos meus estimados pais, José Valdemiro Koch (*in memoriam*) e Ernilda Decker Koch, por me terem colocado no mundo e pacientemente me conduzido ao caminho da honestidade, dignidade e da integridade.

Por fim, agradeço a Deus, em nome de seu filho Jesus Cristo, pela minha existência, e, principalmente, pela maravilhosa família que possuo.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1

1.1	Introdução.....	06
1.1.1	Considerações iniciais.....	06
1.1.2	Problematização.....	07
1.1.3	Objetivos.....	08
1.2	Metodologia da pesquisa.....	08
1.2.1	Metodologia aplicada.....	09
1.2.2	Limitações da pesquisa.....	09
1.2.3	Organização do estudo.....	10

CAPÍTULO 2

2.1	Revisão Bibliográfica.....	11
2.1.1	Tributação das sociedades civis conforme Decreto-lei nº 2.397/87.....	11
2.1.2	Tributação das sociedades civis pelo lucro presumido.....	18
2.1.3	Tributação das sociedades civis pelo lucro real	26

CAPÍTULO 3

3.1	Observações a serem consideradas nas demonstrações dos cálculos.....	39
3.2	Demonstrações de cálculos dos tributos.....	41
3.3	Cálculos dos tributos e demonstrações gráficas com exemplos hipotéticos.....	44
	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	56
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	58

CAPÍTULO 1

Este capítulo objetiva dar uma visão geral do que será abordado no trabalho, bem como especificar a metodologia que será utilizada no seu desenvolvimento.

Neste sentido, para propiciar uma melhor compreensão do que se tenciona, ele será dividido em duas seções. Na primeira far-se-á a introdução da pesquisa e na segunda será evidenciada a metodologia a ser utilizada na execução deste estudo.

1.1 INTRODUÇÃO

Nesta seção, primeiramente serão feitas considerações iniciais sobre o tema da pesquisa. Na sequência, serão abordados a problematização do trabalho e os objetivos que se pretende alcançar com o desenvolvimento da presente monografia.

1.1.1 Considerações Iniciais

No Brasil, a cada exercício fiscal existe alteração da legislação do imposto de renda. Isto ocorre em função do governo não cobrir seus gastos com o que arrecada e, ao mesmo tempo, as empresas virem fazendo pressão, considerando um peso muito elevado da carga tributária.

Com estas constantes alterações, contabilistas e empresários, a cada ano, buscam a melhor forma de tributação de suas empresas, a fim de amenizar a carga tributária que cada vez se torna mais onerosa.

As sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, na busca da melhor alternativa na forma de tributação são privilegiadas, podendo optar pelo regime da tributação

na forma do Decreto-lei nº 2.397/87, da não incidência do imposto de renda da pessoa jurídica sobre o lucro, sendo, entretanto, tributado o lucro na pessoa física dos sócios, e, pela tributação do imposto de renda da pessoa jurídica com base no lucro presumido ou lucro real. Nenhuma outra possui tantas opções.

Neste sentido, faz-se necessário o estudo e o conhecimento da legislação do imposto de renda, para buscar a forma mais econômica do processo tributário, considerando que muitas vezes representa a sobrevivência da empresa.

1.1.2 Problematização

As sociedades civis de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas, que vinham sendo tributadas pelo Decreto-lei nº 2.397 de 21 de dezembro de 1987, puderam optar, a partir de 01 de janeiro de 1992, pelo Lucro presumido, através do artigo 71 da Lei nº 8.383/91, e, a partir de 01 de janeiro de 1993, também pelo lucro real, através do artigo 1º da Lei nº 8.541/92. Porém, poucas se manifestaram para mudar sua forma de tributação neste período.

Com a nova alteração da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, especialmente em função do artigo 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, *“os lucros ou dividendos pagos ou creditados aos sócios, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário”*. As sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas começaram a mudar a sua forma de tributação, a partir de 01 de janeiro de 1996, optando por ela com base no lucro presumido.

Em função desta observação houve o interesse em buscar informações, para analisarmos se podemos tomar como regra geral ou se cada empresa deve analisar seu caso em separado, em função da margem de lucro, volume de faturamento e números de sócios,

observando também o tratamento dos rendimentos dos sócios na declaração do imposto de renda na pessoa física.

1.1.3 Os Objetivos

Como objetivo geral, pretende-se neste trabalho fazer um estudo sobre a tributação das sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, visando a escolha da melhor forma de tributação.

Num nível maior de detalhamento, pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- estudar a tributação das sociedades civis, conforme Decreto-Lei nº 2397, de 21 de dezembro de 1987;
- abordar a tributação da sociedade civis pelo lucro presumido;
- abordar a tributação da sociedade civis pelo lucro real;
- comparar quais das três formas de tributação será menos onerosa para as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, analisando também a declaração do imposto de renda dos sócios.

1.2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção compreenderá a descrição da metodologia da pesquisa a ser adotada e as limitações que a mesma impõe ao presente estudo. Para melhor estruturá-la, esta seção será subdividida em metodologia aplicada e limitações da pesquisa e, por fim, será abordada a organização deste estudo.

1.2.1 A Metodologia Aplicada

Este trabalho se constitui num estudo exploratório de natureza teórica. Portanto, não se objetiva a verificação dos aspectos a serem pesquisados, em alguma empresa. Mas, para melhor entendimento, utilizaremos exemplos hipotéticos.

O trabalho será executado em várias etapas. A primeira constitui-se da coleta da bibliografia pertinente à escolha do tema. Na segunda fazer-se-á a leitura da referida bibliografia, para, em seguida, segregar o material que se julgar relevante para o desenvolvimento deste trabalho. Por fim, com a leitura aprofundada do mesmo, acredita-se obter uma base para a elaboração do presente trabalho de conclusão de curso.

A bibliografia compreenderá livros, leis, informativos e artigos pertinentes ao tema do trabalho, bem como material referente à metodologia científica.

1.2.2 Limitações da Pesquisa

Neste trabalho, pretende-se averiguar a tributação da sociedade civil de profissão legalmente regulamentada. Entretanto, este estudo terá algumas limitações em função do que a metodologia lhe impõe.

Uma das principais limitações decorre do fato dele ser uma pesquisa puramente bibliográfica. Conseqüentemente, implica na ausência da sua experimentação em uma empresa.

Pelo mesmo motivo, neste trabalho, poderá se correr o risco de reproduzir informações processadas de maneira equivocada, já que serão coletadas em material bibliográfico teórico, pertinente ao tema da pesquisa.

Faz-se necessário salientar, ainda, que o presente estudo possui restrições impostas pela delimitação do tema. Isto porque a pesquisa será direcionada a abranger, exclusivamente, os objetivos propostos.

1.2.3 Organização do Estudo

Com a intenção de facilitar o entendimento, este trabalho será dividido em três capítulos.

No primeiro capítulo são apresentadas considerações iniciais, onde é evidenciada a justificativa do trabalho. Em seguida, será identificada a problemática e logo após os objetivos pretendidos neste estudo. Na sequência, é explanada a metodologia da pesquisa, que será subdividida em metodologia aplicada, limitações da pesquisa e, por fim, a apresentação da organização do estudo.

No segundo capítulo far-se-á a revisão bibliográfica da presente pesquisa. Para melhor estruturar este capítulo, ele será dividido em três partes. Na primeira, será enfocada a tributação da sociedade civil pelo Decreto-lei nº 2.397/87. Na segunda, será caracterizada a tributação da sociedade civil pelo lucro presumido. Por fim, será abordada a tributação da sociedade civil pelo lucro real.

No terceiro capítulo serão estudadas as comparações das três formas de tributação, através de exemplos com demonstrações gráficas, no sentido de apresentar quais das formas de tributação é menos onerosa para as sociedades civis.

Por fim, serão apresentadas as considerações finais e recomendações para a realização de futuras pesquisas. Além disso, constarão as referências bibliográficas.

CAPÍTULO 2

Neste capítulo será evidenciada a revisão bibliográfica, que constitui o arcabouço teórico da presente pesquisa.

2.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Para uma melhor compreensão do presente estudo, a revisão bibliográfica será dividida em três partes. Na primeira serão enfocados aspectos referentes à tributação da sociedade civil, conforme Decreto-lei 2.397/87. Na segunda parte será apresentada a tributação da sociedade civil pelo regime do lucro presumido. Por fim, será abordada a tributação da sociedade civil pelo regime do lucro real.

2.1.1 Tributação das Sociedades Civas pelo Decreto-lei nº 2.397, de 21 Dezembro de 1987.

2.1.1.1 Requisitos Básicos

Em se tratando de sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, deverão ter como requisitos básicos para o enquadramento na tributação do Decreto-lei nº 2.397/87, a observância cumulativa das três condições:

a) constituída por sócios de profissão legalmente regulamentada (considera-se legalmente regulamentada a profissão cujo exercício tenha sido reconhecido ou regulamentado por Lei ou Decreto Federal);

b) sociedade registrada no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas (salientamos que a sociedade de advogados é registrada somente na OAB - Ordem dos

Advogados do Brasil; porém aplicam-se as mesmas regras previstas no Decreto-lei nº 2.397/87);

c) sociedade formada exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

Para se enquadrar como sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, os sócios não precisam ser da mesma profissão. Os sócios devem estar em condições legais de exercer a profissão regulamentada para a qual estiverem habilitados, ainda que diferentes entre si, desde que cada um desempenhe as atividades ou prestem serviços privativos de suas profissões e esses objetivos estejam expressos no contrato social.

Não prejudica o enquadramento da sociedade civil o fato de contratar empregados para a execução de serviços auxiliares.

2.1.1.2 Regime de Apuração do Resultado

A apuração do resultado dessas sociedades é anual, encerrando-se em 31 de dezembro. O Decreto-lei nº 2.397/87 adotou sistema misto na determinação do lucro considerado automaticamente distribuído aos sócios, ou seja, regime de caixa com regime de competência, contabilizando:

a) as receitas e rendimentos pelos valores efetivamente recebidos no ano base (regime de caixa);

b) as receitas, recebidas ou não, decorrentes da venda de itens do ativo permanente, contabilizando normalmente a baixa de seu valor residual (regime de competência).

c) os custos e as despesas operacionais pelos valores efetivamente pagos no ano-base (regime de caixa);

d) os encargos de depreciação e amortização correspondentes ao ano-base (regime de competência);

e) as variações monetárias ativas e passivas correspondentes ao ano-base (regime de competência).

Caso a sociedade civil tenha vendido a prazo um bem ou direito do ativo permanente, ficando parte a receber após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, poderá suspender a tributação do ganho na proporção da parcela ainda não recebida, tirando do resultado e transferindo a respectiva importância para Resultado de Exercício Futuro.

2.1.1.3 Imposto de Renda na Fonte Sobre Valores Pagos aos Sócios Durante Período-base

Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, a título de prestação de serviços ou pró-labore, ou ainda que seja empréstimo, não são considerados despesas operacionais, sendo tratados como lucros distribuídos antecipadamente.

Todas as importâncias pagas, creditadas ou entregues aos sócios sofrem incidência do imposto de renda na fonte, mediante aplicação da tabela progressiva vigente:

a) no mês do pagamento, no caso de rendimentos pagos durante o período-base;

b) no mês do encerramento do período-base, no caso de lucros considerados automaticamente distribuídos no encerramento do exercício.

TABELA PROGRESSIVA MENSAL EM R\$

	Base de Cálculo	Alíquota	Parcela a Deduzir
Até	900,00	Isento	
De	900,01 até 1.800,00	15%	135,00
Acima	1.800,00	25%	315,00

Para determinar a base de cálculo do imposto de renda na fonte, poderão ser deduzidos os encargos com dependentes, as pensões alimentícias, as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte.

Neste tipo de sociedade não existe excesso de retirada porque a totalidade da importância paga, creditada ou entregue será considerada lucro distribuído.

Contabilização da Distribuição Efetivo Mensal

D - Distribuição Antecipada de Lucro (AC / PL)	5.000,00
C - Caixa/Banco (AC)	4.065,00
C - Imposto de Renda Fonte a Recolher (PC)	935,00

2.1.1.4 Imposto de Renda Retido na Fonte das Sociedades Civis

O Imposto de renda retido na fonte sobre receita da sociedade civil poderá ser compensado com o valor retido de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucro (art. 2º, § 3º, do Decreto-lei nº 2.397/87). O Imposto na fonte mais comumente retido dessas sociedades refere-se à alíquota de 1,5% sobre serviços prestados.

Caso o total de imposto de renda na fonte, descontado nas Notas Fiscais de Serviços, ultrapasse o imposto de renda na fonte, descontado dos sócios sobre os valores a eles distribuídos, a diferença poderá ser compensada nos meses seguintes.

Exemplo:

Sociedade tem três sócios e ao emitir os recibos de Rendimentos Efetivo Mensal reteve o Imposto de Renda na Fonte num total de R\$ 935,00.

A sociedade emitiu notas fiscais de serviços durante o mês, onde houve a retenção do Imposto de Renda na Fonte de R\$ 200,00.

(+) Total de IRF descontado dos sócios	R\$ 935,00
(-) Total de IRF s/ as Notas Fiscais de serviços	<u>(R\$ 200,00)</u>
(=) Saldo do IRF dos sócios a Recolher em DARF	R\$ 735,00

2.1.1.5 Aquisição ou Aluguel de Bens Pertencentes aos Sócios

No item anterior verifica-se que os valores pagos aos sócios, não importando o título que será dado, são considerados como distribuição de lucro, cabendo a retenção do imposto de renda na fonte.

Todavia os pagamentos feitos aos sócios, em virtude de compra ou aluguel de seus bens, desde que devidamente comprovados e respeitados os valores de mercado, não se consideram rendimentos distribuídos e, por conseguinte:

a) o pagamento ao sócio pela aquisição de um bem, antes pertencente a ele, não é caracterizado como distribuição de lucro; assim, o custo de aquisição do bem deve ser imobilizado para sofrer a devida depreciação;

b) o pagamento ao sócio, pelo aluguel de bem a ele pertencente, não é caracterizado como distribuição de lucro; assim, o valor da locação deve ser contabilizado como despesa de aluguel, cabendo a retenção de imposto de renda na fonte, tendo como base de cálculo o rendimento do aluguel auferido.

2.1.1.6 Lucro Considerado Automaticamente Distribuído no Encerramento Período-base

O lucro apurado pelas sociedades civis enquadradas no regime de não-incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica considera-se automaticamente distribuído aos sócios, na data do encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade, sendo irrelevante a participação no capital social.

No final do ano-base, os valores pagos aos sócios, como antecipação de lucro, no decorrer do exercício, devem ser deduzidos do lucro a distribuir.

Caso a sociedade opte pela não distribuição efetiva do Lucro Líquido Final, nada impede que este valor continue na conta “Lucros ou Prejuízos Acumulados” até que seja utilizado para aumento de capital social.

O prejuízo apurado em um período-base não poderá reduzir o lucro a ser oferecido à tributação em períodos-base posteriores.

Exemplo:

Lucro apurado em 31.12.96	R\$ 10.000,00
Valores pagos aos sócios durante o período-base	<u>R\$ 8.500,00</u>
Saldo a ser distribuído automaticamente	R\$ 1.500,00

2.1.1.7 Cálculo da Contribuição Social

As sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas estão sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro, como trata a Lei nº 7.689/88, qualquer que seja o regime tributário a que se submeta. Destaca-se que a Contribuição Social é de 8% (oito por cento), a partir de 01 de janeiro de 1996, computada como despesas no próprio ano-base a que competir, reduzindo sua própria base de cálculo.

Cálculo da Contribuição Social:

$$C = \frac{\text{Lucro Antes da Cont Social} \times \text{Alíquota da Cont Social}}{1 + \text{Alíquota da Cont Social}}$$

Exemplo:

(=) Resultado antes da Contribuição Social	R\$ 10.800,00
(x) Alíquota da Contribuição Social	0,08 / (1 + 0,08)
(=) Valor da Contribuição Social	R\$ 800,00

Conforme o art. 59, da Lei 8.981/95, a Contribuição Social sobre o lucro das sociedades civis, submetidas ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397/87, deverá ser paga em quota única até o último dia útil do mês de janeiro do ano seguinte ao que corresponder o período-base.

2.1.1.8 Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS

As sociedades civis sujeitam-se também ao recolhimento do PIS sobre o faturamento à alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), conforme Ato Declaratório nº 39, de 28 de novembro de 1995.

2.1.1.9 Escrituração Contábil

Os livros exigidos das sociedades civis de profissão legalmente regulamentada tributada pelo Decreto-lei nº 2.397/87 são:

a) Diário;

b) Razão Analítico;

c) Registro de Inventário, para relatar os bens de consumo existentes em almoxarifado na data do balanço.

2.1.2 Tributação das Sociedades Civis pelo Lucro Presumido

2.1.2.1 Opção pela Tributação com Base no Lucro Presumido

O artigo 71, da Lei 8.383/91, faculta às sociedades civis optar pelo regime de tributação do imposto de renda como as demais pessoas jurídicas (arts.190, § 2º e 522, I, do RIR/94 e art. 26, § 1º, da Lei nº 8.981/95), e, exercendo esta opção, passarão a recolher o imposto de renda mensalmente, apoiando-se na receita bruta do mês.

Salienta-se que, de acordo com o § 2º do art. 26 da Lei nº 8.981/95, esta opção, que é de caráter irrevogável, se faz mediante o pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica, correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário da opção ou ao mês de início da atividade.

Porém, no ano-calendário em que a sociedade optar pela tributação com base no lucro presumido, deverá computar, para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, as receitas recebidas no exercício corrente que houverem sido faturadas no ano anterior, se, nele, submeteu-se ao regime próprio do Decreto-lei nº 2.397/87, visto que, em função da adoção do

regime de caixa, essas receitas não foram computadas na apuração do lucro submetido à tributação no ano em que foi faturado.

2.1.2.2 Definição de Receita Bruta para Apuração do Lucro Presumido

Para apuração do lucro presumido, o art. 31 da Lei nº 8.981/95 define: “*A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia*”.

Os componentes da receita bruta são as receitas vinculadas ao objetivo social da empresa, devendo ser obedecido o regime de competência.

2.1.2.3 Base de Cálculo do Imposto de Renda

Determina-se a base de cálculo do imposto de renda das sociedades civis, mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento), conforme art. 15 da Lei nº 9.249/95, sobre a receita bruta auferida em cada mês, somando-se à base de cálculo os ganhos de capital e demais receitas e resultados não tributados exclusivamente na fonte ou em separado.

Não compõe a base de cálculo do imposto de renda a variação monetária ativa nem os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, por serem tributados exclusivamente na fonte.

2.1.2.4 Incidência do Adicional do Imposto de Renda

O § 1º do art. 3º da Lei nº 9.249/95 dispõe que, a partir de 01 de janeiro de 1996, a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, apurado anualmente, que exceder a R\$ 240.000,00 ou mensalmente a R\$ 20.000,00, ou seja, proporcional ao número de meses transcorrido quando o período de apuração for inferior há 12 meses, sujeita-se à incidência do adicional do imposto de renda à alíquota de 10%.

Para determinação da base de cálculo do adicional deverão ser somados à base de cálculo do lucro presumido (32% sobre o faturamento mensal), os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e variável e os juros auferidos pela empresa, relativos à remuneração do capital investido em outra empresa.

O adicional federal, apurado no encerramento do período-base, deverá ser realizado no prazo de trinta dias, contado a partir do primeiro dia útil do mês de abril do ano subsequente ao de sua apuração. Caso a empresa não queira deixar a apuração do adicional para 31 de dezembro, poderá recolher, a partir do mês em que o somatório das bases de cálculos mensais presumidas ultrapassarem o limite de R\$ 240.000,00.

Cálculo do Adicional do Imposto de Renda:

- (+) Lucro Presumido Anual (Somatória das 12 bases de cálculos mensais)
- (+) Os rendimentos de aplicações de renda fixa e variável
- (+) Os juros auferidos pela empresa, relativos à remuneração do capital investido em outra.
- (-) R\$ 240.000,00 (parcela isenta)
- (=) Base de Cálculo do Adicional
- (x) Alíquota de 10%
- (=) Adicional Federal Anual a Pagar

2.1.2.5 Deduções do Imposto de Renda Devido

Poderá ser deduzido do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido:

a) o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo correspondente. Poderá ser compensado com o imposto de renda a pagar, sem atualização;

b) os incentivos fiscais, relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, Vale-Transporte e Atividade Audiovisual, observados os limites fixados na legislação.

O imposto de renda retido na fonte como exclusivo e definitivo, como ocorre na tributação de rendimentos das aplicações financeiras, não poderá ser compensado porque o rendimento não integrou a base de cálculo do pagamento mensal.

2.1.2.6 Base de cálculo da contribuição Social sobre o Lucro

A partir de 01 de janeiro de 1996, a pessoa jurídica, que optar pelo lucro presumido, terá como base de cálculo o valor correspondente a 12% da receita bruta operacional (entendida como receita de faturamento). Sobre esta base aplica-se a alíquota de 8%.

Para o cálculo da contribuição social presumida, deve ser observado o seguinte:

(=) Receita Bruta Mensal da Atividade

(x) Percentual de 12%

(=) Base de Cálculo da Contribuição Social

(x) Alíquota de 8%

(=) Contribuição Social Mensal Presumida

Portanto, não integram a base de cálculo da contribuição social, a partir de 1º de janeiro de 1996, os ganhos de capital e demais receitas de rendimentos, tais como ganho na venda de bens do ativo imobilizado e rendimentos de aplicações financeiras.

2.1.2.7 Tratamento aos Rendimentos dos Sócios

Os sócios das empresas, optantes pelo lucro presumido, têm o direito de realizar os lucros e dividendos da empresa com isenção de imposto de renda na fonte a partir de 01 de janeiro de 1996, conforme art. 10 da Lei nº 9.249/95: *“Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”*.

A distribuição de lucros pode ser através de:

a) Lucro líquido contábil

Quando o lucro líquido é determinado com base nos resultados apurados através da escrituração contábil completa (Livro Diário).

b) Lucro presumido líquido

Considera-se lucro presumido líquido a diferença entre o lucro presumido e os valores correspondentes ao imposto de renda, inclusive adicional, quando devido, à contribuição social sobre o lucro, à COFINS e ao PIS.

Modelo de Apuração do Lucro Presumido Líquido

(=) Lucro presumido apurado com base na receita bruta com serviços

(+) Demais receitas (operacionais)

(+) Ganhos de capital

(+) Resultados positivos (não operacionais)

(=) Lucro presumido

(-) IRPJ s/ o lucro presumido

(-) Adicional do imposto de renda

(-) Contribuição social presumida

(-) COFINS

(-) PIS

(=) Lucro Presumido Líquido (LPL)

As distribuições efetuadas aos sócios, que ultrapassarem o lucro presumido líquido, sofrerão incidência do imposto de renda na fonte através da tabela progressiva.

Até o exercício de 1995, era considerado como lucro presumido líquido apenas a diferença entre o lucro presumido e o imposto de renda. Porém, valores pagos aos sócios que ultrapassassem a este limite, sofreriam retenção do imposto de renda na fonte, independente de escrituração contábil completa (Livro Diário).

2.1.2.8 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS

A Lei complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em seu Art. 1º, diz: “*Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de integração Social - PIS e para o*

Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, fica instituída Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art.195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”.

O Art. 6º, da Lei Complementar citada no parágrafo anterior, dispõe que são isentas da COFINS as sociedades civis de profissões regulamentadas de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397/87.

As sociedades civis são tributadas pelo regime próprio de que trata o Art. 1º do Decreto-lei nº 2.397/87. De acordo com este regime, as sociedades civis não são tributadas como pessoa jurídica e o lucro por elas apurados são automaticamente distribuídos aos sócios, que sofrerão a tributação na pessoa física. Todavia, posteriormente, foi permitido a estas sociedades optarem pela tributação normal como pessoa jurídica, com base no lucro presumido ou lucro real.

A Receita Federal, através do Parecer Normativo nº 3, de 25 de março de 1994, considera que a sociedade civil que não optar pela tributação com base no art. 1º do Decreto-lei 2.397/87, ficará sujeita ao recolhimento da COFINS à alíquota de 2% (dois por cento) sobre o faturamento.

O Parecer Normativo nº 3/94, da Receita Federal, já gerou muita polêmica e discussão, uma vez que as empresas de profissões regulamentadas tributadas pelo lucro presumido ou lucro real não perderam suas características de sociedade civil, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, e sim, apenas mudaram sua forma de tributação.

2.1.2.9 Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS

Sujeitam-se ao recolhimento do PIS sobre o faturamento do mês, sobre o qual será aplicada à alíquota de 0,65% (sessenta cinco centésimos por cento), todas as pessoas jurídicas com fins lucrativos, exceto instituições financeiras.

2.1.2.10 Escrituração Contábil

Ao optar pela entrega da Declaração pelo Formulário III - Lucro Presumido, a empresa obrigatoriamente escriturará:

a) Livro-caixa

Deve ser escriturado mensalmente. No livro-caixa devem ser escriturados os recebimentos e pagamentos (inclusive através de cheques), ocorridos em cada mês; deve constar do livro-caixa toda a movimentação financeira, inclusive bancária. Se a empresa mantiver escrituração contábil completa (Diário e Razão Analítico) deixa de ser obrigatória a escrituração do livro-caixa.

A Receita Federal não exige a escrituração contábil completa; isto não quer dizer que outras Repartições Governamentais não possam cobrar a escrituração de livros por elas exigidos em lei específica.

Mesmo não sendo exigida a escrituração contábil, convém mantê-la, devido a sua utilidade para a administração da empresa, pois dela se extraem demonstrações úteis para tomada de decisão, por mais rudimentares que sejam; além disso, a empresa poderá ser desenhada por não se adaptar mais aos parâmetros legais ou por vontade própria. Isto ocorrendo, passa a ser obrigada a realizar a escrituração contábil e, se não a mantém, é obrigada a fazer Balanço de Abertura para iniciar a escrituração.

2.1.3 Tributação das Sociedades Civis pelo Lucro Real

2.1.3.1 Opção pela Tributação com Base no Lucro Real

O artigo 1º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, permite, a partir do mês de janeiro de 1993, às sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas optarem pela tributação com base no lucro real, que será devida mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos.

2.1.3.2 Apuração do Lucro ou Prejuízo Contábil

A legislação do imposto de renda, apoiada na Lei Societária nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, chama o resultado contábil (lucro ou prejuízo) de lucro líquido do exercício.

O lucro líquido do período-base é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância de preceitos da lei comercial.

Na verdade trata-se do resultado levantado com base na escrituração contábil, onde se encontram registrados todos os fatos que envolveram monetariamente o patrimônio da empresa, sem se preocupar, neste instante, se ocorreu um custo ou despesa que não será aceito como dedutível (adição LALUR) ou alguma receita que não será tributável (exclusão LALUR) pelo imposto de renda.

Assim, a preocupação de identificar quais são as despesas não dedutíveis e as receitas não tributáveis, que se encontram registradas na contabilidade, só ocorrerá no final do período, onde se calculará a base de cálculos do imposto de renda (Lucro Real) no LALUR. Neste livro constarão as adições, exclusões e compensação de prejuízo.

Na demonstração do resultado do exercício será apresentado o Lucro ou Prejuízo contábil, como segue:

- 1 - Receita Bruta de Serviços Prestados
- 2 - (-) Deduções da Receita Bruta
- 3 - (=) Receita Líquida de Serviços Prestados (1 - 2)
- 4 - (-) Custo dos Serviços Prestados
- 5 - (=) Lucro Bruto (3 - 4)
- 6 - (-) Despesas Operacionais
- 7 - (=) Lucro Operacional (5 - 6)
- 8 - (+/-) Resultados não Operacionais
- 9 - (=) Lucro Antes da Contribuição Social (7 + 8)
- 10 - (-) Provisão para Contribuição Social
- 11 - (=) Lucro Antes do Imposto de Renda (9 - 10)
- 12 - (-) Provisão para Imposto Renda
- 13 - (=) Lucro (ou Prejuízo) Líquido do Exercício (11 - 12)

2.1.3.3 Base de Cálculo do Imposto de Renda pelo Lucro Real

O lucro real é o lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo regulamento do imposto de renda.

O lucro, depois da contribuição social, deverá ser levado para o LALUR - livro de Apuração do Lucro Real, mesmo que venha a ser negativo, para sofrer os ajustes (adições, exclusões e compensação de prejuízos fiscais) que se fizerem necessários, chegando ao Lucro Real (base de cálculo do IRPJ).

(=) Lucro depois da Contribuição Social

(+) Adições exigidas por Lei

(-) Exclusões Permitidas por Lei

(=) Lucro Líquido Ajustado - LLA

(-) Compensação de Prejuízo Fiscais

(=) Lucro Real (base de cálculo do IRPJ)

2.1.3.3.1 Adições ao Lucro ou Prejuízo Contábil

Serão adicionados ao lucro líquido do período os gastos (custos, despesas, encargos, perdas, provisões etc) que foram deduzidos do resultado contábil e que, de acordo com o regulamento do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real. Também os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores que não foram incluídos na apuração do resultado contábil.

É necessário, ainda, salientar que as despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real são aquelas que se encaixam nas condições fixadas no art. 242 do RIR/94, isto é, *“despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas”*. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, são as pagas ou incorridas e que sejam usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

A seguir, veremos alguns dos dispêndios mais freqüentes, que são registrados na escrituração contábil, porém, não são aceitos como dedutíveis pela legislação fiscal.

a) Multas Fiscais - o regulamento do imposto de renda (RIR) determina que não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infração fiscal, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributos.

b) As despesas comprovadas por ticket de máquinas registradora ou por notas fiscais que não indicam a razão social da empresa.

c) Gastos com veículos, por mera liberalidade, aos sócios, acionistas, dirigentes e empregados, quando não estão a serviço da empresa.

d) Reparos e consertos, em bens da empresa, que provoquem aumento da vida útil superior há um ano.

e) Gratificações a empregados e administradores: todas as gratificações provisionadas são indedutíveis.

f) Despesas com viagens e diárias não comprovadas ou que não são correspondentes às atividades da empresa. Ressalta-se que, se comprovada a viagem, as despesas com alimentação são dedutíveis, sem comprovação, até o limite de 20 UFIR's por dia, por pessoa.

g) Despesas com relações públicas, quando não são necessárias à atividade da empresa.

h) O excesso de retirada de Pró-Labore - a remuneração mensal dos sócios, diretores e administradores pode ser fixada a critério da empresa. Entretanto, para considerar a retirada como dedutível do imposto de renda é necessário obedecer aos limites fixados, conforme legislação do imposto de renda.

i) Provisão para devedores duvidosos - Deve ser adicionado o valor correspondente ao excedente do limite permitido pelo fisco, que atualmente é a média das perdas efetivamente ocorridas nos últimos três anos-calendário.

j) Resultados Negativos com Equivalência Patrimonial - as empresas que tenham participações relevantes em sociedades controladas ou em coligadas, a perda deverá ser adicionada ao lucro, pois trata-se de uma despesa não dedutível.

2.1.3.3.2 Exclusões ao Lucro ou Prejuízo Contábil

Conforme o regulamento do imposto de renda, no seu artigo 196 (Decreto nº 1.041/94), poderão, na determinação do lucro real, ser excluídos:

- 1) *“Os valores cuja dedução seja autorizada por lei e que não tenham sido contabilizados (ex.: depreciação incentivada);*
- 2) *Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido, que de acordo com a legislação não sejam computados no lucro real (ex.: receita com participações societárias)”.*

As empresas que tenham Participação Societária em outras empresas, registradas no subgrupo Investimentos do Ativo Permanente, avaliam tais participações pelo método de custo de aquisição corrigido ou pela Equivalência Patrimonial.

Recebimento de Lucros e Dividendos - as empresas que avaliam a sua participação pelo método de custo de aquisição, ao receber dividendos ou distribuição de lucros, registrarão contabilmente a importância como receita. Entretanto tal renda não será tributável (exclusão na parte A do LALUR), pois a empresa que distribuiu, ofereceu os referidos lucros à tributação e não seria justo servi-los à tributação novamente na empresa participante.

Resultados Positivos com Equivalência Patrimonial - das empresas que tenham participações relevantes em sociedades controladas ou em coligadas, o ganho deverá ser excluído, pois se trata de uma receita não tributável, uma vez serem rendimentos já tributados na investida.

A depreciação acelerada, cuja dedução pode ser feita pela empresa, para fins de imposto de renda, porém, não representando um desgaste efetivo dos bens, é mero incentivo fiscal, gerando o diferimento do imposto. Na contabilidade deve-se registrar como depreciação normal; o complemento, a título de aceleração, será computado somente para fins de imposto de renda, devendo este ajuste ser controlado à parte, no Livro de Apuração do Lucro Real.

2.1.3.3 Compensação de Prejuízos

A legislação do imposto de renda permite à pessoa jurídica reduzir o lucro real, apurado no período-base, mediante compensação de prejuízos fiscais, apurados em períodos-base anteriores, mensais ou anuais. O prejuízo fiscal compensável com o lucro real é aquele apurado e registrado no LALUR.

O art.12 da Lei nº 8.541/92, que limitava a compensação dos prejuízos fiscais apurados, a partir de 01.01.93, em quatro anos-calendário, foi revogado pelo art.117 da Lei nº 8.981/95. Os prejuízos fiscais, apurados a partir de 01.01.95, não têm prazo decadencial para sua compensação. O saldo remanescente de prejuízos fiscais, em 31.12.94, que poderiam ser compensados em 1995, também deixaram de ter prazo decadencial para compensação, em virtude do art. 15 da Lei nº 9065/95.

O art. 42 da Lei nº 8.981/95 dispõe que, a partir de 01.01.95, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões, previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser reduzido em, no máximo, 30%. Este artigo só tem

aplicação no período-base de 01.01.95 a 31.12.95, conforme dispõe o art. 12 da Lei nº 9.065/95. A restrição para compensar os prejuízos fiscais continuam a partir de 01.01.96 porque o art. 15 da Lei nº 9.065/95 dispõe o seguinte:

“Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente, com os prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para compensação, de 30% do referido lucro líquido ajustado”.

2.1.3.3.4 Prejuízos não Operacionais

O art. 31, da Lei nº 9.249/95, criou nova restrição na compensação de prejuízos fiscais das empresas. O referido artigo dispõe o seguinte:

Art. 31. “Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15. da Lei nº 9.065/95, de 20.06.95”.

De acordo com o art. 31 da Lei 9.249/95, os prejuízos não operacionais só podem ser compensados com lucros não operacionais. Porém, não veda à empresa compensar os prejuízos operacionais com lucros não operacionais.

2.1.3.4 Cálculo e Recolhimento do Imposto de Renda Mensal

As pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro real ficam somente obrigadas à apuração de resultado anual, em 31 de dezembro, sendo que a diferença entre o imposto calculado pelo lucro real e a soma do imposto pago, se positivo, será pago em cota

única até o último dia útil do mês de março do ano seguinte, ou compensado a partir de abril, se negativo.

As empresas podem optar por recolher o imposto de renda da seguinte forma:

a) imposto de renda mensal estimado, deve seguir rigorosamente as regras aplicáveis ao cálculo do lucro presumido (deverá levantar balanço anual em 31 de dezembro para apurar a diferença a pagar ou a compensar).

b) imposto de renda real mensal, mediante apuração dos resultados mensais definitivos. Porém não é a forma mais aconselhável. A partir de 01.01.95, com a limitação da compensação de prejuízos fiscais em 30% do lucro real, as empresas, que têm prejuízos em determinados meses, não poderão compensar mais que o limite fixado pela legislação.

Exemplo:

Mês	Lucro/Prejuízo	Prejuízo a Compensar	Lucro a Tributar
Janeiro/96	(30.000,00)	0,00	0,00
Fevereiro/96	10.000,00	(3.000,00)	7.000,00
Março/96	20.000,00	(6.000,00)	14.000,00
Total	0,00	(9.000,00)	21.000,00

No exemplo anterior, podemos observar que, mesmo sendo zero o resultado acumulado do período, a base de cálculo para o imposto de renda é de R\$ 21.000,00 (vinte um mil reais).

c) apuração do imposto de renda através de balanço/balancete do início do exercício até o mês em curso (balanço intermediário). Será demonstrado resultado sempre acumulado no ano, ou seja, de janeiro até o mês de apuração.

Exemplo:

Mês	Lucro/Prejuízo	Resultado Acumulado	Lucro a Tributar
Janeiro/96	(30.000,00)	(30.000,00)	0,00
Fevereiro/96	10.000,00	(20.000,00)	0,00
Março/96	20.000,00	0,00	0,00
Total	0,00	0,00	0,00

Neste exemplo, não houve tributação em função de não haver em qualquer dos meses, saldo positivo acumulado.

2.1.3.5 Base de Cálculo e Recolhimento da Contribuição Social

A sociedade civil, que optou por recolher o Imposto de Renda Mensal Real, obrigatoriamente recolherá a Contribuição Social Mensal Real. Porém, se optou por recolher o Imposto de Renda Mensal Estimado recolherá a Contribuição Social Mensal, também pelo regime estimado, conforme já explanado no lucro presumido.

Em se tratando de estimativa, as sociedades civis deverão apresentar, a cada período-base, declaração de ajuste anual, na qual se fará o confronto entre a Contribuição Social Real

do ano-base e o que se pagou por Estimativas. Caso o valor da contribuição social real seja superior ao valor pago por estimativa, será recolhido em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente e se o valor for menor será compensado a partir do mês de abril do ano subsequente.

Quando, durante o período-base for calculado com base no Lucro Real o valor da Contribuição Social será sobre o lucro com base no resultado contábil apurado, antes da Provisão para o Imposto de Renda, ajustado extracontabilmente pelas adições, exclusões e compensação de resultados negativos, apurados em período-base anterior.

A contribuição social é computada como despesas no próprio ano-base a que competir, reduzindo sua própria base de cálculo, no percentual direto de 7,40740%.

(=) Resultado Antes da Contribuição Social

(+) Adições exigidas por Lei

(-) Exclusões Permitidas por Lei

(=) Lucro Líquido Ajustado - LLA

(-) Compensação de Base de Cálculo Negativa de Períodos Anteriores (limite 30% do LLA)

(=) Base de Cálculo da Contribuição Social

(x) Alíquota de 7,4074% $(0,08 / (1+0,08))$

(=) Contribuição social a Pagar

2.1.3.5.1 Ajuste do Lucro Real pelas Adições

a) resultado negativo de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial;

- b) reserva de reavaliação, realizada durante o período-base, cuja contrapartida (receita) não tenha sido computada no resultado do período-base;
- c) provisões não dedutíveis para efeito do imposto de renda;
- d) as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;
- e) as despesas com brindes;
- f) as despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, imposto e taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis não relacionados intrinsecamente com a prestação de serviços;
- g) os juros pagos ou creditados aos sócios, a título de remuneração do capital próprio.

2.1.3.5.2 Ajuste do Lucro Real pelas Exclusões

- a) o resultado positivo de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial;
- b) os lucros e dividendos, derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que hajam sido computados como receitas;
- c) a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de bens e direitos recebidos a título de devolução de participação no capital de outra empresa.

2.1.3.5.3 Compensação de Resultados Negativos Apurados em Período-base Anterior

Se, após os ajustes procedidos no resultado contábil, apurar-se um valor negativo, este poderá ser compensado na determinação da base de cálculo da contribuição devida em períodos-base subseqüentes, até o limite de 30% do lucro líquido ajustado. Não há prazo para a compensação dos resultados negativos apurados, mas esta ficará condicionada sempre à observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado.

2.1.3.6 Deduções do Imposto de Renda

Real Mensal

Poderá deduzir do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real:

- a) o imposto de renda fonte retido das notas fiscais de prestações de serviços;
- b) o imposto de renda fonte retido sobre os rendimentos das aplicações de renda fixa;
- c) o imposto de renda da pessoa jurídica, pago em DARF separado, sobre os rendimentos das aplicações de renda variável;
- d) os incentivos fiscais de dedução do imposto, relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, vale-transporte e Atividade Audiovisual, observados os limites fixados na legislação.

Mensal Estimado

- a) o imposto de renda fonte retido das notas fiscais de prestações de serviços;
- d) os incentivos fiscais de dedução do imposto, relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, vale-transporte e Atividade Audiovisual, observados os limites fixados na legislação.

2.1.3.7 PIS, COFINS e Adicional do Imposto de renda

As sociedades civis, que optarem pelo lucro real, também estarão submetidas aos tributos acima, da mesma forma como já demonstrado no tópico do lucro presumido.

2.1.3.8 Escrituração dos Livros Contábeis e Fiscais

As sociedades civis tributadas pelo lucro real deverão manter escriturados, para efeito do imposto de renda, os seguintes livros:

a) Diário - é o principal livro de escrituração contábil, pois ele registra todas as operações que envolveram o patrimônio da empresa no decorrer de um período, sendo, portanto, considerado obrigatório.

b) Razão Analítico - é considerado como livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetivados no diário, sendo, também, obrigatório.

Será admitida a tributação com base no lucro real às empresas jurídicas que mantiverem, em boa ordem, o razão, e a sua não manutenção implicará no arbitramento.

c) Registro de Inventário - é exigido para transcrever os estoques levantados para fechar os balanços ou balancetes no decorrer do ano.

d) LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real

No LALUR a pessoa jurídica deverá:

a) lançar os ajustes do lucro líquido do exercício;

b) transcrever a demonstração do lucro real;

c) manter os registros de controle de prejuízos a compensar em períodos subseqüentes, e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem da escrituração comercial.

O LALUR é composto de duas partes, que são:

Parte “A” - destinada aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do exercício e à transcrição da demonstração do lucro real.

Parte “B” - destinada ao controle dos valores que devam influenciar na determinação do lucro real do exercício futuro e não constam da escrituração comercial.

CAPÍTULO 3

Este capítulo tem por objetivo apresentar as fórmulas de cálculos dos tributos na forma do Decreto-Lei nº 2.397/87, do lucro presumido e do lucro real, acrescidos de exemplos hipotéticos, demonstrando suas variações através de demonstrações gráficas.

3.1 Observações a Serem Consideradas nas Demonstrações dos Cálculos

Considerando que as empresas não são homogêneas em seu faturamento, bem como em suas despesas operacionais, demonstramos a seguir várias situações. Mas, para tanto, seguiremos os seguintes critérios:

- 1 - Todas as receitas foram recebidas e as despesas pagas dentro do exercício;
- 2 - Na base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas dos sócios, tributados pelo Decreto Lei 2.397/87, aplicou-se a alíquota de 25% (vinte cinco por cento) em função dos seguintes fatores:

a) é comum, sócios de sociedades civis, terem mais de uma fonte de rendimentos que, no somatório, atingem a alíquota de 25% (vinte cinco por cento), sendo que as parcelas a deduzir do imposto de renda sofrerão reflexos na declaração anual do imposto de renda da pessoa física. Neste caso, a alíquota será aplicada sobre o total dos rendimentos e as deduções permitidas serão consideradas apenas uma vez e não de acordo com o número de fontes.

b) o número de dependentes por sócio sofre as mesmas variações do item anterior. Por isto não foram considerados;

c) outro fato a destacar é o número de sócios que pode ser o mais variável. Neste caso a parcela a deduzir seria multiplicada pela quantidade de sócios;

3 - as retiradas dos sócios deram-se no decorrer do exercício, porém, para cálculo do imposto de renda, aplicou-se a tabela anual;

4 - Na apresentação da forma de demonstrar os cálculos, tomou-se como base uma receita hipotética, assim como o percentual das despesas operacionais. Neste caso, o lucro líquido à disposição dos sócios será a diferença entre a receita, menos as deduções da receita, as despesas operacionais e o valor da contribuição social sobre o lucro e o imposto de renda;

5 - Buscou-se apresentar exemplos dos mais variáveis possíveis, sendo que as margens de lucros apresentam grandes diferenças com relação ao total das receitas.

3.2 Demonstrações de Cálculos dos Tributos

Receita Operacional Bruta Anual	100,00%	1.000.000,00
Deduções da Receita (Pis/Cofins)	2,65%	26.500,00
Despesas Operacionais	60,00%	600.000,00

3.2.1 Cálculo do Pis

(=) Receita Operacional Bruta	1.000.000,00
(x) Alíquota do PIS s/Rec Operacional	0,65%
(=) Valor do PIS	6.500,00

3.2.2 Cálculo da Cofins

(=) Receita Operacional Bruta	1.000.000,00
(x) Alíquota da COFINS	2,00%
(=) Valor da COFINS	20.000,00

3.2.3 Cálculo da Contribuição Social

Decreto Lei 2.397/87:	
(=) Receita Operacional Bruta	1.000.000,00
(-) Deduções da Receita (Pis)	6.500,00
(-) Despesas Operacionais	600.000,00
(=) Result Antes Cont Social (base cálculo)	393.500,00
(x) Alíquota da Contribuição Social	0,08 / (1 + 0,08)
(=) Valor da Contribuição Social	29.148,15

Lucro Presumido:	
(=) Receita Operacional Bruta	1.000.000,00
(x) Alíquota p/ base da Cont Social presumida	12,00%
(=) Base da Cont Social presumida	120.000,00
(x) Alíquota da Contribuição Social	8,00%
(=) Valor da Contribuição Social	9.600,00

Lucro Real:	
(=) Receita Operacional Bruta	1.000.000,00
(-) Deduções da Receita (Pis/Cofins)	26.500,00
(-) Despesas Operacionais	600.000,00
(=) Result Antes Cont Social (base cálculo)	373.500,00
(x) Alíquota da Contribuição Social	0,08 / (1+0,08)
(=) Valor da Contribuição Social	27.666,67

3.2.4 Cálculo do Imposto de Renda

Decreto Lei 2.397/87:

(=) Result Antes Cont Social (base cálculo)	393.500,00
(-) Valor da Contribuição Social	29.148,15
(=) Base Imposto Renda Pessoa Física	364.351,85
(x) Alíquota Imposto Renda Pessoa Física	25,00%
(=) Valor do Imposto de Renda Pessoa Física	91.087,96

Lucro Presumido:

IRPJ s/Adicional

(=) Receita Operacional Bruta Anual	1.000.000,00
(x) Alíquota p/ base do Lucro Presumido	32,0%
(=) Base do Lucro Presumido	320.000,00
(x) Alíquota Imposto Renda	15,00%
(=) Valor do Imposto de Renda s/adicional	48.000,00

Adicional

(=) Base do Lucro Presumido	320.000,00
(-) Parcela a deduzir	240.000,00
(=) Base do Imposto Adicional	80.000,00
(x) Alíquota Imposto Renda Adicional	10,00%
(=) Valor do Imposto de Renda Adicional	8.000,00

IRPJ Total

(=) Valor Imposto de Renda s/Adicional	48.000,00
(+) Valor Imposto de Renda Adicional	8.000,00
(=) Valor do Imposto de Renda c/ Adicional	56.000,00

Lucro Real:

IRPJ s/Adicional

(=) Result Antes Cont Social (base de cálculo)	373.500,00
(-) Valor da Contribuição Social	27.666,67
(=) Base Imposto Renda Lucro Real	345.833,33
(x) Alíquota Imposto Renda	15,00%
(=) Valor do Imposto de Renda s/adicional	51.875,00

Adicional

(=) Base Imposto Renda Lucro Real	345.833,33
(-) Parcela a deduzir	240.000,00
(=) Base do Imposto Adicional	105.833,33
(x) Alíquota Imposto Renda Adicional	10,00%
(=) Valor do Imposto de Renda Adicional	10.583,33

IRPJ Total

(=) Valor Imposto de Renda s/Adicional	51.875,00
(+) Valor Imposto de Renda Adicional	10.583,33
(=) Valor do Imposto de Renda c/ Adicional	62.458,33

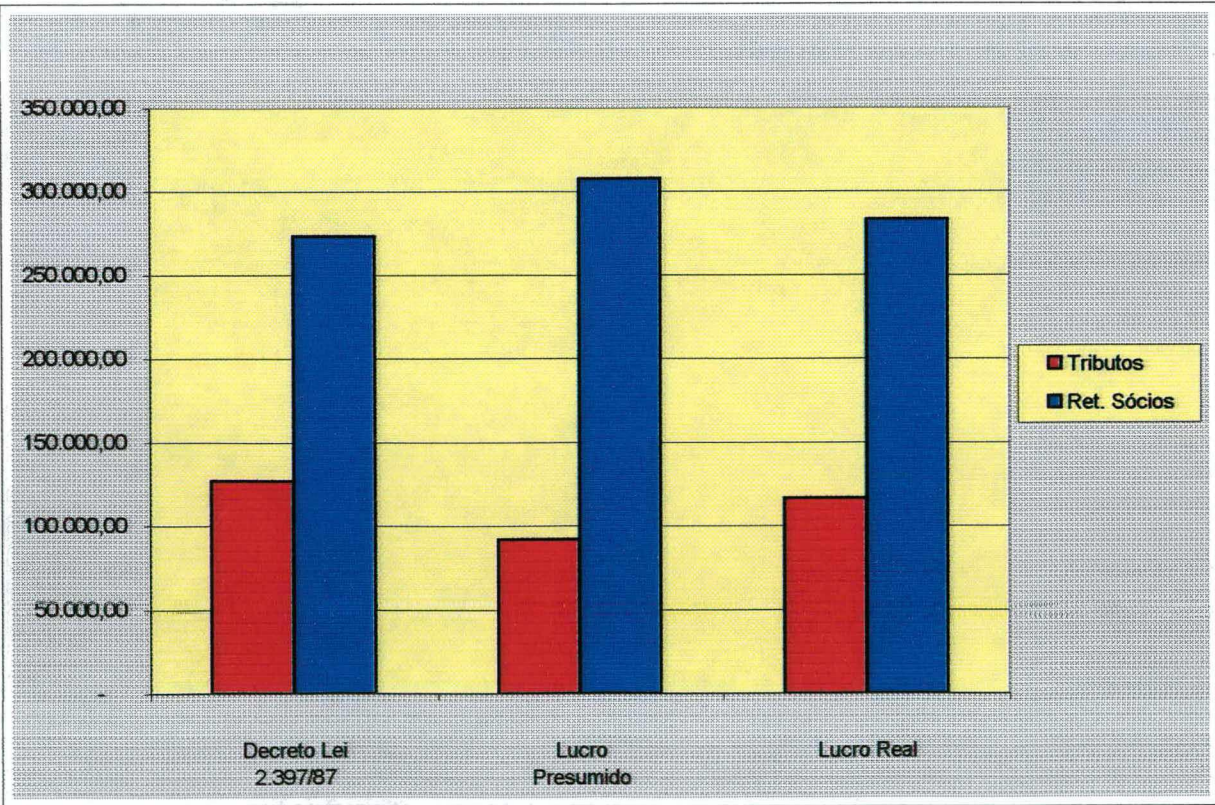
3.2.5 Resumo dos Tributos

Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS	6.500,00	6.500,00	6.500,00
COFINS	isento	20.000,00	20.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	29.148,15	9.600,00	27.666,67
IMPOSTO DE RENDA	91.087,96	56.000,00	62.458,33
Total dos Tributos	126.736,11	92.100,00	116.625,00

3.2.6 Demonstração do Resultado do Exercício

Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real
01 - Receita Operacional Bruta	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
02 - Deduções da Receita (Pis e Cofins)	6.500,00	26.500,00	26.500,00
03 - Receita Operacional Líquida	993.500,00	973.500,00	973.500,00
04 - Despesas Operacionais	600.000,00	600.000,00	600.000,00
05 - Resultado Antes Cont Social e I. Renda	393.500,00	373.500,00	373.500,00
06 - Cont Social e Imposto de Renda	120.236,11	65.600,00	90.125,00
07 - Resultado Líquido	273.263,89	307.900,00	283.375,00

3.2.7 Demonstração do Tributos e Retirada dos Sócios sobre a Receita



Formas de Tributação	Tributos	Ret. Sócios
Decreto Lei 2.397/87	126.736,11	273.263,89
Lucro Presumido	92.100,00	307.900,00
Lucro Real	116.625,00	283.375,00

3.3 Cálculos dos Tributos e Demonstrações Gráficas com Exemplos Hipotéticos

3.3.1 Exemplo nº1

Cálculo dos tributos e demonstração gráfica com variação das receitas. As despesas operacionais serão fixadas em 50% da receita bruta.

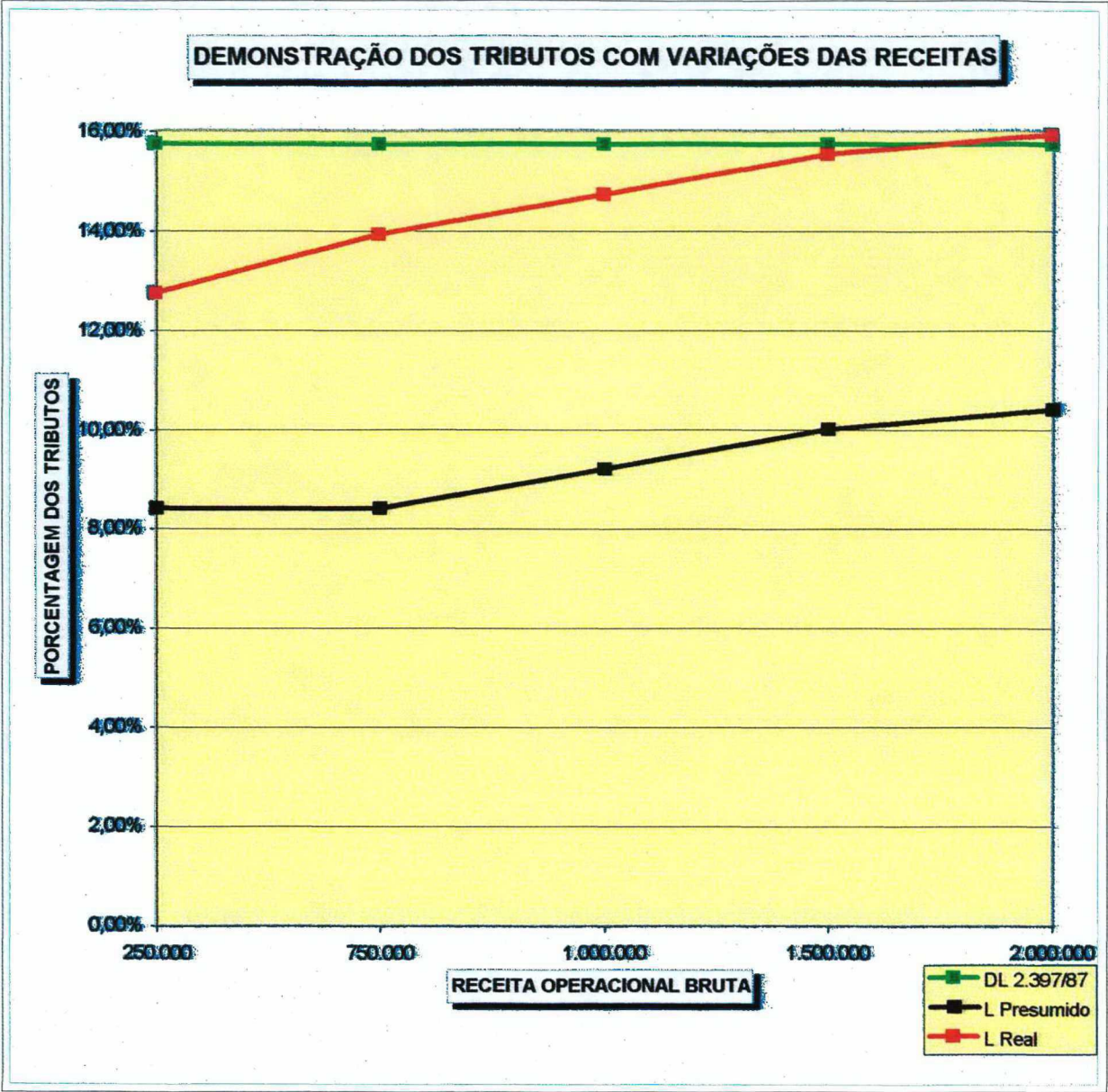
Receita Operacional Bruta	100%	250.000,00		
Despesas Operacional	50%	125.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		1.625,00	1.625,00	1.625,00
COFINS		isento	5.000,00	5.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		9.138,89	2.400,00	8.768,52
IMPOSTO DE RENDA		28.559,03	12.000,00	16.440,97
Total dos Tributos		39.322,92	21.025,00	31.834,49

Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	50%	375.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		4.875,00	4.875,00	4.875,00
COFINS		isento	15.000,00	15.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		27.416,67	7.200,00	26.305,56
IMPOSTO DE RENDA		85.677,08	36.000,00	58.204,86
Total dos Tributos		117.968,75	63.075,00	104.385,42

Receita Operacional Bruta	100%	1.000.000,00		
Despesas Operacional	50%	500.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		6.500,00	6.500,00	6.500,00
COFINS		isento	20.000,00	20.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		36.555,56	9.600,00	35.074,07
IMPOSTO DE RENDA		114.236,11	56.000,00	85.606,48
Total dos Tributos		157.291,67	92.100,00	147.180,56

Receita Operacional Bruta	100%	1.500.000,00		
Despesas Operacional	50%	750.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		9.750,00	9.750,00	9.750,00
COFINS		isento	30.000,00	30.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		54.833,33	14.400,00	52.611,11
IMPOSTO DE RENDA		171.354,17	96.000,00	140.409,72
Total dos Tributos		235.937,50	150.150,00	232.770,83

Receita Operacional Bruta	100%	2.000.000,00		
Despesas Operacional	50%	1.000.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		13.000,00	13.000,00	13.000,00
COFINS		isento	40.000,00	40.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		73.111,11	19.200,00	70.148,15
IMPOSTO DE RENDA		228.472,22	136.000,00	195.212,96
Total dos Tributos		314.583,33	208.200,00	318.361,11



Cálculo do Percentual dos Tributos Sobre a Receita Bruta

RECEITA	250.000	750.000	1.000.000	1.500.000	2.000.000
DL 2.397/87	15,73%	15,73%	15,73%	15,73%	15,73%
L Presumido	8,41%	8,41%	9,21%	10,01%	10,41%
L Real	12,73%	13,92%	14,72%	15,52%	15,92%

Comentários:

- 01 - A tributação pelo Decreto Lei 2.397/87 é constante, uma vez não alterada a margem das despesas operacionais. O percentual dos tributos não sofre alteração em função das receitas;
- 02 - A tributação pelo lucro presumido é constante até atingir o teto do adicional do imposto de renda. Ao atingir o limite, R\$ 240.000,00 do lucro presumido ao ano, sofrerá ligeira aceleração constante no percentual dos tributos sobre a receita bruta;
- 03 - Em relação ao lucro real, observa-se também uma aceleração constante do percentual dos tributos sobre a receita, após atingir o teto do adicional. Porém, este limite está diretamente relacionado com o resultado operacional da empresa e não com a receita bruta.

3.3.2 Exemplo nº2

Cálculo dos tributos e demonstração gráfica com variação das receitas. As despesas operacionais serão fixadas em 80% da receita bruta.

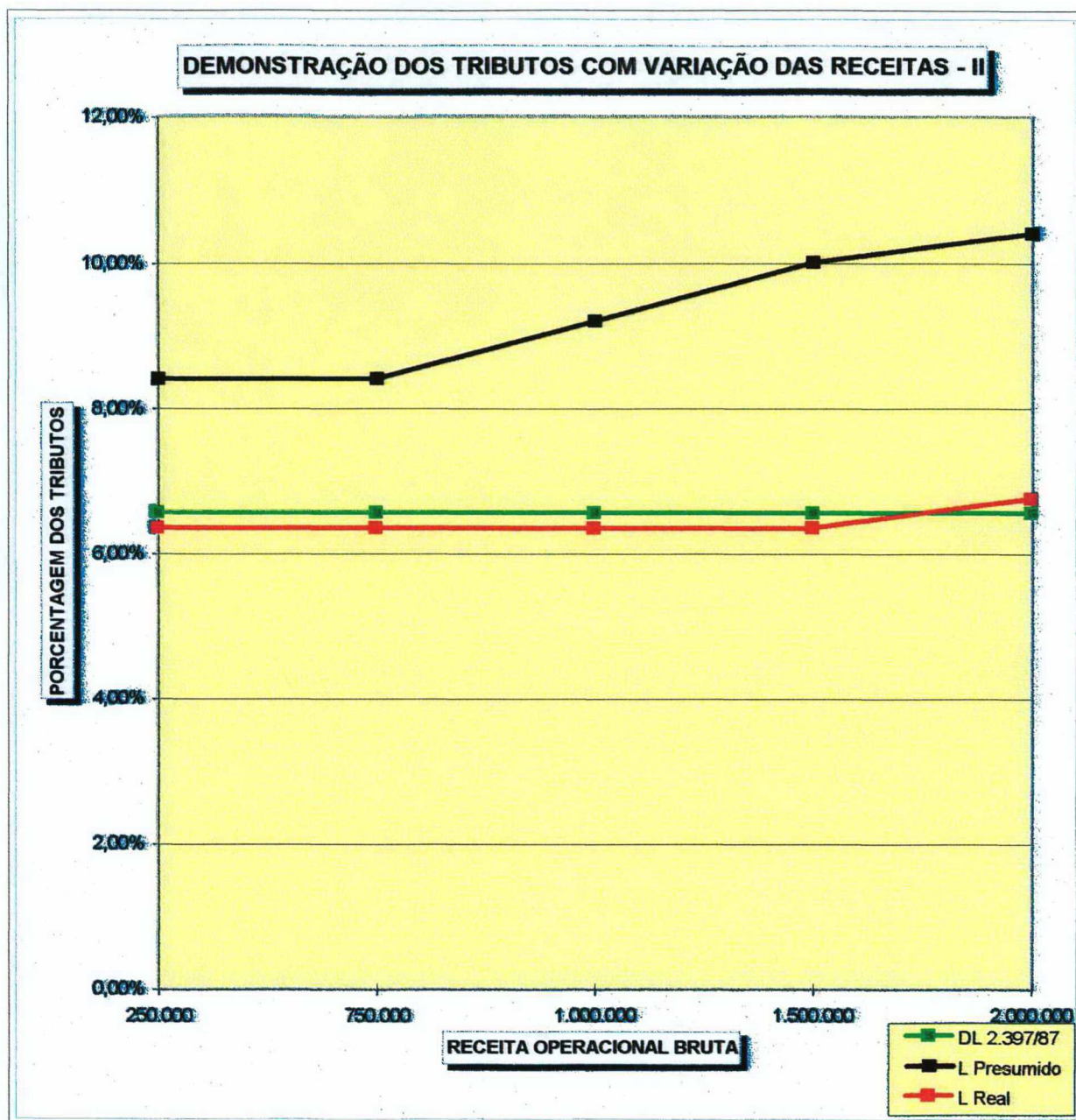
Receita Operacional Bruta	100%	250.000,00		
Despesas Operacional	80%	200.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		1.625,00	1.625,00	1.625,00
COFINS		isento	5.000,00	5.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		3.583,33	2.400,00	3.212,96
IMPOSTO DE RENDA		11.197,92	12.000,00	6.024,31
Total dos Tributos		16.406,25	21.025,00	15.862,27

Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	80%	600.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		4.875,00	4.875,00	4.875,00
COFINS		isento	15.000,00	15.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		10.750,00	7.200,00	9.638,89
IMPOSTO DE RENDA		33.593,75	36.000,00	18.072,92
Total dos Tributos		49.218,75	63.075,00	47.586,81

Receita Operacional Bruta	100%	1.000.000,00		
Despesas Operacional	80%	800.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		6.500,00	6.500,00	6.500,00
COFINS		isento	20.000,00	20.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		14.333,33	9.600,00	12.851,85
IMPOSTO DE RENDA		44.791,67	56.000,00	24.097,22
Total dos Tributos		65.625,00	92.100,00	63.449,07

Receita Operacional Bruta	100%	1.500.000,00		
Despesas Operacional	80%	1.200.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		9.750,00	9.750,00	9.750,00
COFINS		isento	30.000,00	30.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		21.500,00	14.400,00	19.277,78
IMPOSTO DE RENDA		67.187,50	96.000,00	36.243,06
Total dos Tributos		98.437,50	150.150,00	95.270,83

Receita Operacional Bruta	100%	2.000.000,00		
Despesas Operacional	80%	1.600.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		13.000,00	13.000,00	13.000,00
COFINS		isento	40.000,00	40.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		28.666,67	19.200,00	25.703,70
IMPOSTO DE RENDA		89.583,33	136.000,00	56.324,07
Total dos Tributos		131.250,00	208.200,00	135.027,78



Cálculo do Percentual dos Tributos Sobre a Receita Bruta

RECEITA	250.000	750.000	1.000.000	1.500.000	2.000.000
DL 2.397/87	6,56%	6,56%	6,56%	6,56%	6,56%
L Presumido	8,41%	8,41%	9,21%	10,01%	10,41%
L Real	6,34%	6,34%	6,34%	6,35%	6,75%

Comentários:

01 - Este gráfico confirma que o percentual da tributação sobre a receita bruta, conforme Decreto Lei 2.397/87, não sofre variação em função da receita;

02 - Confirma-se também, que pelo lucro presumido, até o limite do adicional do imposto de renda é constante, sofrendo alteração após atingir o teto. Observou-se, também, que não é interessante para uma empresa que possui margem de lucro muito estreita;

03 - Comprova-se, que pelo lucro real, o percentual dos tributos sobre a receita está diretamente ligado ao resultado, tendo também como consequência o limite do adicional do imposto de renda.

3.3.3 Exemplo nº3

Cálculo dos tributos e demonstração gráfica, com receita operacional fixada em R\$ 3.000.000,00, e variação do percentual das despesas operacionais.

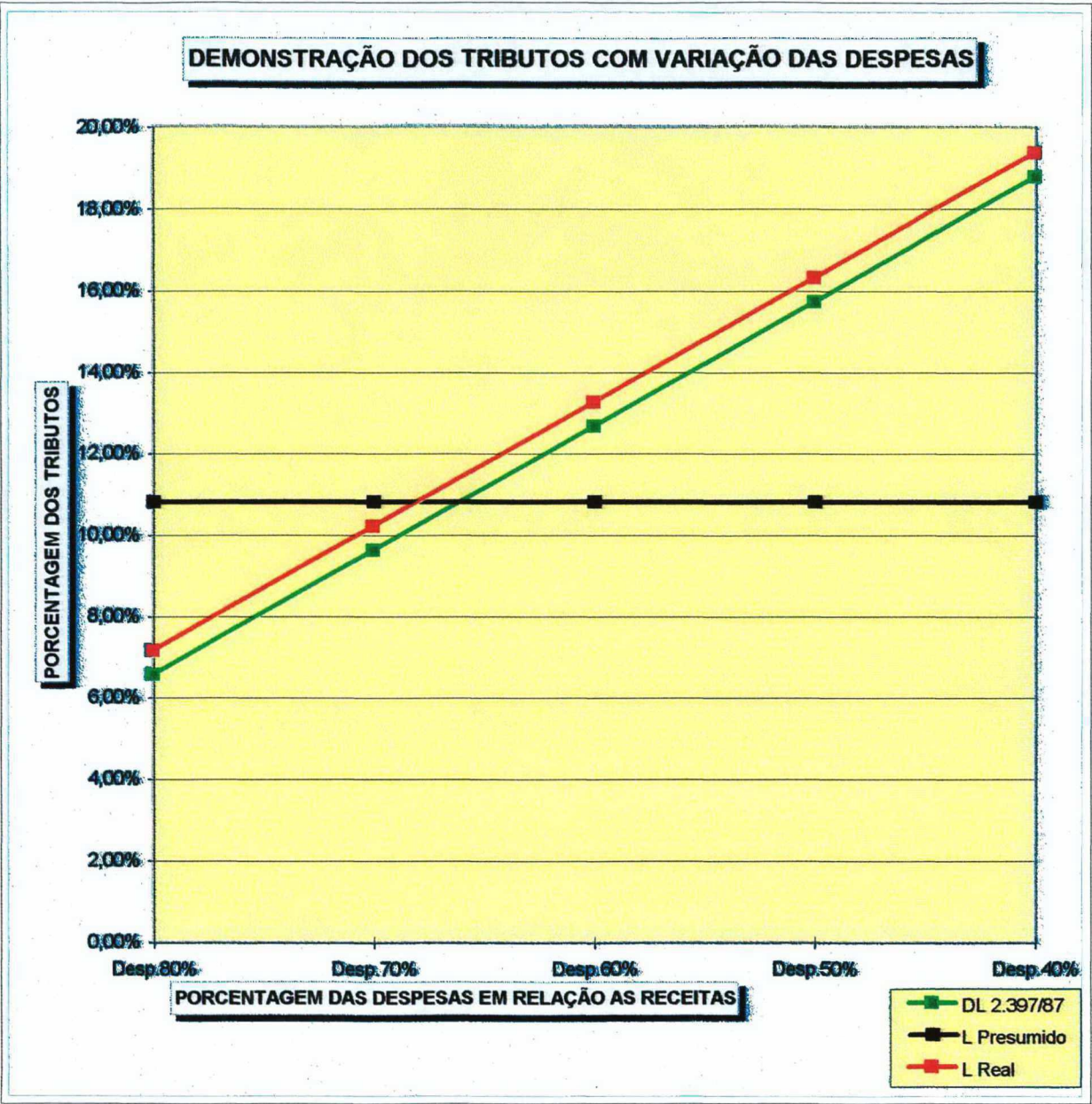
Receita Operacional Bruta	100%	3.000.000,00		
Despesas Operacional	80%	2.400.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		19.500,00	19.500,00	19.500,00
COFINS		isento	60.000,00	60.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		43.000,00	28.800,00	38.555,56
IMPOSTO DE RENDA		134.375,00	216.000,00	96.486,11
Total dos Tributos		196.875,00	324.300,00	214.541,67

Receita Operacional Bruta	100%	3.000.000,00		
Despesas Operacional	70%	2.100.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		19.500,00	19.500,00	19.500,00
COFINS		isento	60.000,00	60.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		65.222,22	28.800,00	60.777,78
IMPOSTO DE RENDA		203.819,44	216.000,00	165.930,56
Total dos Tributos		288.541,67	324.300,00	306.208,33

Receita Operacional Bruta	100%	3.000.000,00		
Despesas Operacional	60%	1.800.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		19.500,00	19.500,00	19.500,00
COFINS		isento	60.000,00	60.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		87.444,44	28.800,00	83.000,00
IMPOSTO DE RENDA		273.263,89	216.000,00	235.375,00
Total dos Tributos		380.208,33	324.300,00	397.875,00

Receita Operacional Bruta	100%	3.000.000,00		
Despesas Operacional	50%	1.500.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		19.500,00	19.500,00	19.500,00
COFINS		isento	60.000,00	60.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		109.666,67	28.800,00	105.222,22
IMPOSTO DE RENDA		342.708,33	216.000,00	304.819,44
Total dos Tributos		471.875,00	324.300,00	489.541,67

Receita Operacional Bruta	100%	3.000.000,00		
Despesas Operacional	40%	1.200.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		19.500,00	19.500,00	19.500,00
COFINS		isento	60.000,00	60.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		131.888,89	28.800,00	127.444,44
IMPOSTO DE RENDA		412.152,78	216.000,00	374.263,89
Total dos Tributos		563.541,67	324.300,00	581.208,33



Cálculo do Percentual dos Tributos Sobre a Receita Bruta

DESPESA	Desp.80%	Desp.70%	Desp.60%	Desp.50%	Desp.40%
DL 2.397/87	6,56%	9,62%	12,67%	15,73%	18,78%
L Presumido	10,81%	10,81%	10,81%	10,81%	10,81%
L Real	7,15%	10,21%	13,26%	16,32%	19,37%

Comentários:

- 01 - Denota-se, no gráfico acima, a ligação direta do Decreto Lei 2.397/87 com o resultado da empresa. Quanto maior o percentual das despesas, menor o percentual dos tributos sobre a receita bruta;
- 02 - Em se tratando de lucro presumido, encontramos uma situação oposta à anterior, quando havia variação da receita. Não houve variação do percentual dos tributos sobre a receita bruta;
- 03 - Na tributação pelo lucro real, encontramos um caso semelhante ao Decreto Lei 2.397/87, principalmente quando a receita é muito elevada, ficando as duas formas de tributação dentro da mesma alíquota do imposto de renda. Porém, salienta-se que pelo lucro real incide a Cofins.

3.3.4 Exemplo nº4

Cálculo dos tributos e demonstração gráfica, com receita operacional fixada em R\$ 750.000,00, e variação do percentual das despesas operacionais.

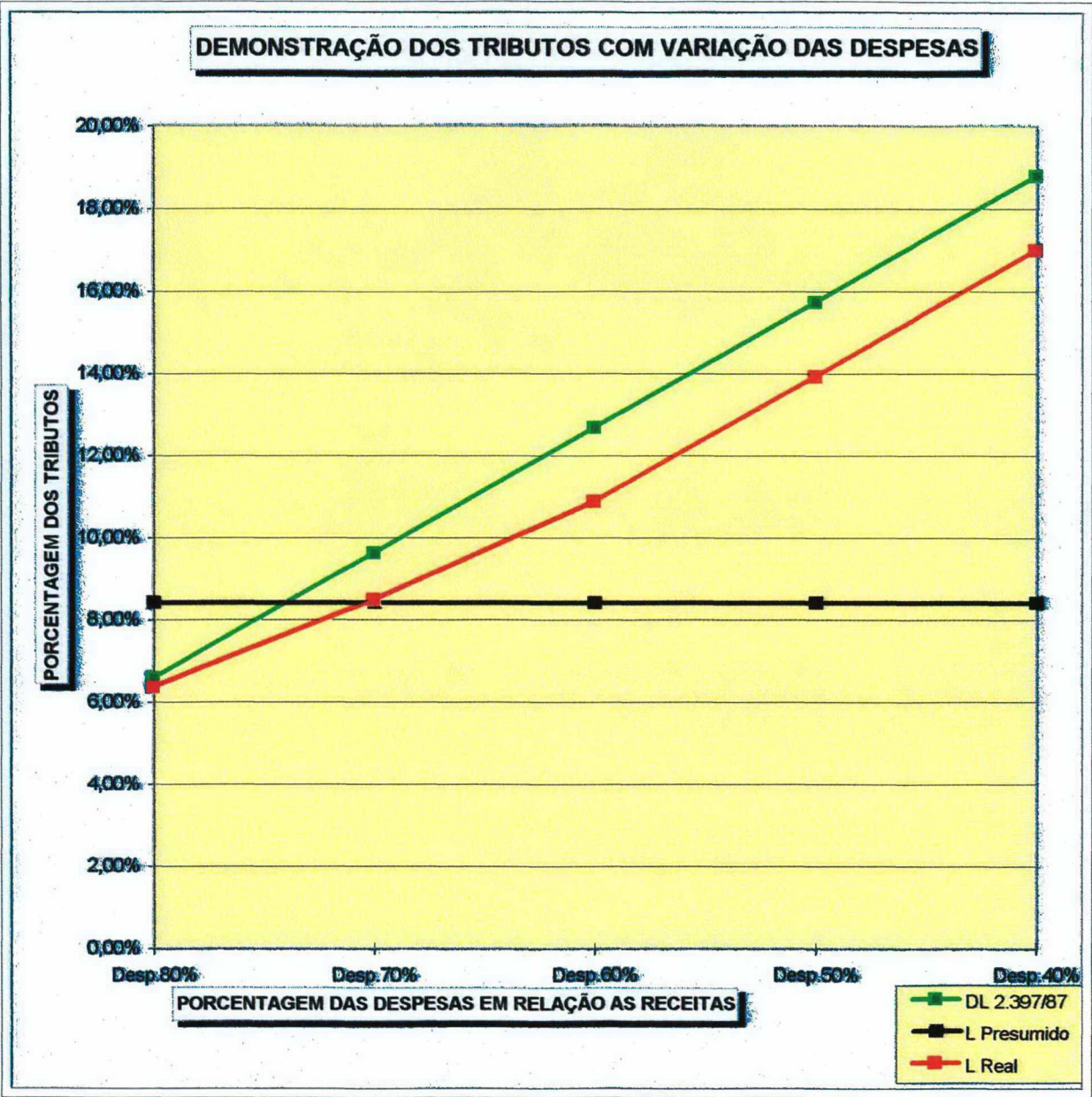
Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	80%	600.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	4.875,00	4.875,00	4.875,00	
COFINS	isento	15.000,00	15.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	10.750,00	7.200,00	9.638,89	
IMPOSTO DE RENDA	33.593,75	36.000,00	18.072,92	
Total dos Tributos	49.218,75	63.075,00	47.586,81	

Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	70%	525.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	4.875,00	4.875,00	4.875,00	
COFINS	isento	15.000,00	15.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	16.305,56	7.200,00	15.194,44	
IMPOSTO DE RENDA	50.954,86	36.000,00	28.489,58	
Total dos Tributos	72.135,42	63.075,00	63.559,03	

Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	60%	450.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	4.875,00	4.875,00	4.875,00	
COFINS	isento	15.000,00	15.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	21.861,11	7.200,00	20.750,00	
IMPOSTO DE RENDA	68.315,97	36.000,00	40.843,75	
Total dos Tributos	95.052,08	63.075,00	81.468,75	

Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	50%	375.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	4.875,00	4.875,00	4.875,00	
COFINS	isento	15.000,00	15.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	27.416,67	7.200,00	26.305,56	
IMPOSTO DE RENDA	85.677,08	36.000,00	58.204,86	
Total dos Tributos	117.968,75	63.075,00	104.385,42	

Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	40%	300.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	4.875,00	4.875,00	4.875,00	
COFINS	isento	15.000,00	15.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	32.972,22	7.200,00	31.861,11	
IMPOSTO DE RENDA	103.038,19	36.000,00	75.565,97	
Total dos Tributos	140.885,42	63.075,00	127.302,08	



Cálculo do Percentual dos Tributos Sobre a Receita Bruta

DESPESA	Desp.80%	Desp.70%	Desp.60%	Desp.50%	Desp.40%
DL 2.397/87	6,56%	9,62%	12,67%	15,73%	18,78%
L Presumido	8,41%	8,41%	8,41%	8,41%	8,41%
L Real	6,34%	8,47%	10,86%	13,92%	16,97%

Comentários:

- 01 - Em se analisando este gráfico, comparando com o anterior, pelo Decreto Lei 2.397/87, observa-se a mesma reta, mostrando-se diretamente relacionado com o resultado da empresa;
- 02 - No que diz respeito à reta do gráfico pelo lucro presumido, permanece constante quando não há alteração na receita bruta;
- 03 - No caso específico do lucro real, houve uma mudança no percentual dos tributos por ocorrer uma parcela com incidência do adicional do imposto de renda. Neste caso a tributação pelo Decreto Lei 2.397/87 foi superior, devido ao fato de todo seu imposto de renda ter sofrido a incidência com a alíquota de 25% (vinte cinco por cento).

3.3.5 Exemplo nº5

Demonstração de cálculo dos tributos, com variação das receitas e despesas operacionais.

Receita Operacional Bruta	100%	250.000,00		
Despesas Operacional	80%	200.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	1.625,00	1.625,00	1.625,00	
COFINS	isento	5.000,00	5.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	3.583,33	2.400,00	3.212,96	
IMPOSTO DE RENDA	11.197,92	12.000,00	6.024,31	
Total dos Tributos	16.406,25	21.025,00	15.862,27	

Receita Operacional Bruta	100%	250.000,00		
Despesas Operacional	60%	150.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	1.625,00	1.625,00	1.625,00	
COFINS	isento	5.000,00	5.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	7.287,04	2.400,00	6.916,67	
IMPOSTO DE RENDA	22.771,99	12.000,00	12.968,75	
Total dos Tributos	31.684,03	21.025,00	26.510,42	

Receita Operacional Bruta	100%	250.000,00		
Despesas Operacional	40%	100.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	1.625,00	1.625,00	1.625,00	
COFINS	isento	5.000,00	5.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	10.990,74	2.400,00	10.620,37	
IMPOSTO DE RENDA	34.346,06	12.000,00	19.913,19	
Total dos Tributos	46.961,81	21.025,00	37.158,56	

Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	80%	600.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	4.875,00	4.875,00	4.875,00	
COFINS	isento	15.000,00	15.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	10.750,00	7.200,00	9.638,89	
IMPOSTO DE RENDA	33.593,75	36.000,00	18.072,92	
Total dos Tributos	49.218,75	63.075,00	47.586,81	

Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	60%	450.000,00		
Tributos	DL 2.397/87	L Presumido	L Real	
PIS	4.875,00	4.875,00	4.875,00	
COFINS	isento	15.000,00	15.000,00	
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	21.861,11	7.200,00	20.750,00	
IMPOSTO DE RENDA	68.315,97	36.000,00	40.843,75	
Total dos Tributos	95.052,08	63.075,00	81.468,75	

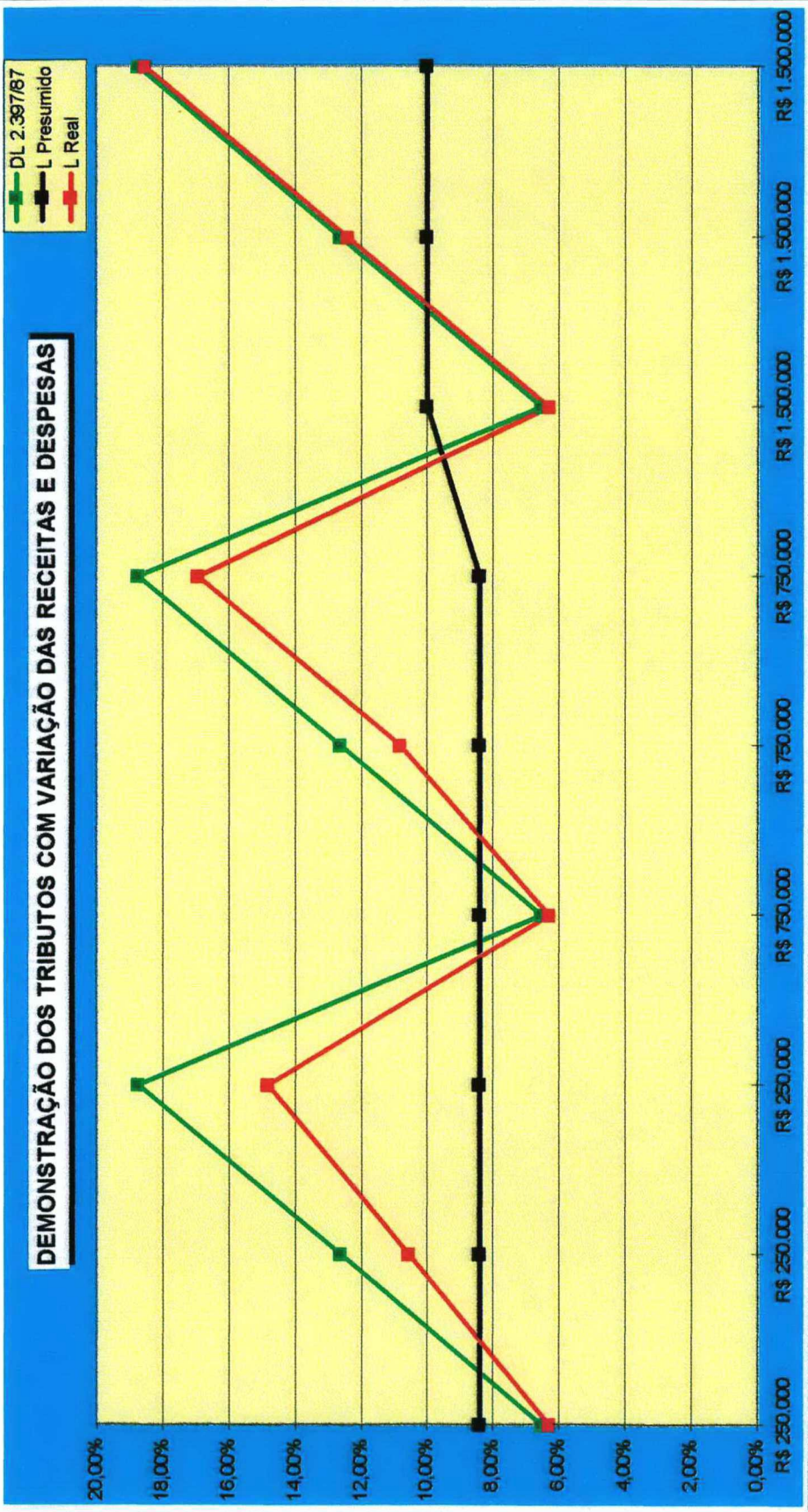
Receita Operacional Bruta	100%	750.000,00		
Despesas Operacional	40%	300.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		4.875,00	4.875,00	4.875,00
COFINS		isento	15.000,00	15.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		32.972,22	7.200,00	31.861,11
IMPOSTO DE RENDA		103.038,19	36.000,00	75.565,97
Total dos Tributos		140.885,42	63.075,00	127.302,08

Receita Operacional Bruta	100%	1.500.000,00		
Despesas Operacional	80%	1.200.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		9.750,00	9.750,00	9.750,00
COFINS		isento	30.000,00	30.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		21.500,00	14.400,00	19.277,78
IMPOSTO DE RENDA		67.187,50	96.000,00	36.243,06
Total dos Tributos		98.437,50	150.150,00	95.270,83

Receita Operacional Bruta	100%	1.500.000,00		
Despesas Operacional	60%	900.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		9.750,00	9.750,00	9.750,00
COFINS		isento	30.000,00	30.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		43.722,22	14.400,00	41.500,00
IMPOSTO DE RENDA		136.631,94	96.000,00	105.687,50
Total dos Tributos		190.104,17	150.150,00	186.937,50

Receita Operacional Bruta	100%	1.500.000,00		
Despesas Operacional	40%	600.000,00		
Tributos		DL 2.397/87	L Presumido	L Real
PIS		9.750,00	9.750,00	9.750,00
COFINS		isento	30.000,00	30.000,00
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		65.944,44	14.400,00	63.722,22
IMPOSTO DE RENDA		206.076,39	96.000,00	175.131,94
Total dos Tributos		281.770,83	150.150,00	278.604,17

DEMONSTRAÇÃO DOS TRIBUTOS COM VARIAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS



Cálculo do Percentual dos Tributos sobre a Receita Bruta

Despesa %	Desp.80%	Desp.60%	Desp.40%	Desp.80%	Desp.60%	Desp.40%
Receita	R\$ 250.000	R\$ 250.000	R\$ 250.000	R\$ 750.000	R\$ 750.000	R\$ 1.500.000
DL 2.397/87	6,56%	12,67%	18,78%	6,56%	12,67%	18,78%
L Presumido	8,41%	8,41%	8,41%	8,41%	8,41%	10,01%
L Real	6,34%	10,60%	14,86%	6,34%	10,86%	18,57%

Comentários sobre o Gráfico com Variação das Receitas e Despesas

Observa-se, pois, que os tributos sofrem variações, em função da forma de tributação. Como podemos verificar através do gráfico, o percentual dos tributos sobre a receita bruta, pelo Decreto Lei 2.397/87, sofre influência diretamente da margem de lucro, independentemente do faturamento da empresa. Quanto maior a margem de lucro, maior o percentual dos tributos sobre a receita.

O lucro presumido é constante até atingir o limite do adicional do imposto de renda. Quando a parcela exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos de quarenta mil reais) da base de cálculo do lucro presumido, sofrerá a incidência de 10% (dez por cento) do adicional do imposto de renda. Verifica-se, então, que haverá um acréscimo do percentual dos tributos, porém constata-se que independe da margem de lucro, sendo que a tributação está diretamente proporcional à receita bruta.

O lucro real demonstra ser a forma que mais sofre variação do percentual dos tributos, quando sofre alteração em função da margem de lucro da empresa, igual ao Decreto-Lei 2.397/87, e, também em função do valor da receita bruta, quando o lucro que exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) sofrerá incidência do adicional igual ao lucro presumido.

CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Com as constantes alterações da legislação do imposto de renda, contabilistas e empresários buscam a melhor forma de tributação, a fim de amenizar a carga tributária.

Desta forma, este trabalho, a partir de uma abordagem teórica e exemplos hipotéticos, buscou analisar a tributação da sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, no sentido de verificar quais das formas de tributação é a menos onerosa.

Pelo Decreto-Lei nº 2.397/87, observa-se uma variação do percentual dos tributos sobre a receita bruta, em função da sua margem de lucro. Ressalta-se que devemos levar em consideração o número de sócios, as fontes de renda e as deduções permitidas pela legislação tributária.

No que diz respeito à tributação pelo lucro presumido, observou-se um percentual constante dos tributos sobre a receita bruta, sofrendo variação somente quanto atingido o teto para o adicional do imposto de renda, pois a tributação pelo lucro presumido tem como base a presunção do lucro e a aplicação de um percentual sobre a receita bruta.

Em se analisando a tributação pelo lucro real, temos duas observâncias. Em primeiro lugar, sofrerá variação do percentual dos tributos sobre a receita bruta, de acordo com a margem de lucro da empresa. A segunda observação é o valor do faturamento que, em conjunto com a margem de lucro, contribui para atingir o teto para o adicional do imposto de renda.

Um outro fato, que deve ser observado, é o momento da escolha da forma de tributação, uma vez que não são todas que podem ser alteradas no transcorrer do exercício. É possível alterar a forma de tributação somente quando os tributos são recolhidos pelo lucro presumido e, ao encerrar o exercício, houver opção pela declaração do lucro real.

Neste trabalho ficou evidenciado que, para determinar a melhor forma de tributação, há dois fatores de suma importância a serem analisados. O primeiro é a necessidade de fazer a escrituração contábil com as devidas demonstrações, de acordo com a legislação societária, onde podemos ter informações importantes para tomada de decisões, até mesmo para mudar a forma de tributação, caso necessário. O segundo fator é o profundo conhecimento da legislação tributária, para que possamos optar pela forma mais vantajosa para cada empresa, dentro de suas peculiaridades.

Por fim, conclui-se ter alcançado o objetivo do trabalho, sabendo-se que cada empresa deve ser analisada individualmente. Entretanto, recomenda-se, para um futuro trabalho, a aplicação prática em uma empresa, observando-se, também, a legislação vigente em função das constantes mudanças tributárias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- HIGUCHI, Hiromi & HIGUCHI, Fábio Hiroshi. Imposto de Rendas das Empresas: Interpretação e Prática. 20. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- HIGUCHI, Hiromi & HIGUCHI, Fábio Hiroshi. Imposto de Rendas das Empresas: Interpretação e Prática. 21. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- IOB INFORMAÇÕES OBJETIVAS. Regulamento do Imposto de Renda. Aprovado pelo Decreto Lei nº 1.041, de 11.01.94 - DOU de 12.01.94. Suplemento Especial.
- IOB INFORMAÇÕES OBJETIVAS. Alterações no Imposto de Renda para 1996. Lei nº 9.249 de 26.12.95 DOU 27.12.95. São Paulo: ano XXX, Anexo ao Bol. IOB nº 02. Suplemento Especial.
- IOB INFORMAÇÕES OBJETIVAS. Imposto de Renda e Contribuição social sobre o Lucro devidos pelas empresas a partir de 1996 - Regulamento Fiscal: Instrução Normativa do SRF nº 11, de 21.02.96 - DOU de 22.02.96. São Paulo: ano XXX, Anexo ao Bol. IOB nº 10. Suplemento Especial.
- IOB INFORMAÇÕES OBJETIVAS. (IMPOSTO DE RENDA E LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA). Contribuição social sobre o lucro: Cálculo e recolhimento da contribuição mensal devida a partir de janeiro de 1996. São Paulo: ano XXX, nº 06, p. 70-58, 2ª semana de fevereiro de 1996.
- IOB - INFORMAÇÕES OBJETIVAS (IMPOSTO DE RENDA E LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA). Sociedades civis de profissões regulamentadas. São Paulo: ano XXIX, nº 13, p. 163-149, 5ª semana de março de 1995.
- IOB - INFORMAÇÕES OBJETIVAS (IMPOSTO DE RENDA E LEGISLAÇÃO SOCIETÁRIA). Imposto de renda: Imposto mensal das pessoas jurídicas a partir de janeiro de 1996. São Paulo: ano XXX, nº 07, p. 85-71, 3ª semana de fevereiro de 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável também as demais sociedades. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- LAPOLI, Fernando Luiz. Lei nº 8.541/92: Anotada e Comentada. Curitiba: Informare, 1993.
- OLIVEIRA, Juarez de. Código Tributário Nacional. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- RUIZ, João Álvaro. Metodologia Científica: guia para eficiência nos estudos. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- SILVA, J. Miguel. Guia de contabilidade de informações objetivas. São Paulo: 1996, vol. II.
- VEIGA, Alexandre Zoldan da. Apostila Imposto de Renda Pessoa Jurídica. UFSC, 1996.