

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO

MARCELO MAIA ABLE

FLORIANÓPOLIS – SC, JULHO DE 1999

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO

**Monografia submetida à banca examinadora do
Curso de Ciências Contábeis da Universidade
Federal de Santa Catarina para obtenção do grau
de Bacharel em Ciências Contábeis**

ACADÊMICO – MARCELO MAIA ABLE
ORIENTADOR – Prof. ALEXANDRE ZOLDAN DA VEIGA


FLORIANÓPOLIS – SC, JULHO DE 1999

**“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA:
LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO”**


AUTOR: MARCELO MAIA ABLE

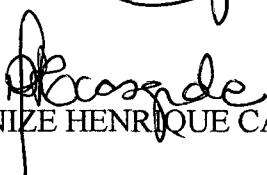
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 8,0..... atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada.

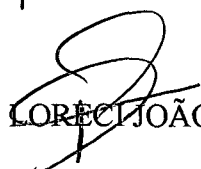
Florianópolis, 28 de julho de 1999


Prof. Maria Denize Henrique Casagrande
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:


Presidente Prof. ALEXANDRE ZOLDAN DA VEIGA


Membro Prof. MARIA DENIZE HENRIQUE CASAGRANDE, Msc.


Membro Prof. LORECI JOÃO BORGES

*“O mundo abre passagem para as
pessoas que sabem para onde estão
indo”*

Ralph W. Emerson

AGRADECIMENTOS

A realização de um trabalho como este não é fruto de um momento singular de nossas vidas. É antes o resultado de um processo de constante aprendizagem onde pais, orientador, professores, amigos e demais entram sempre trazendo alguma contribuição, seja através da educação ministrada como também pela experiência vivenciada.

Não tento aqui agradecer a todos os envolvidos (direta ou indiretamente) que capacitaram a realização desta (pois a manifestação de apreço suficiente não caberia nesta página), mas sim demonstrar minha gratidão por tudo que aprendi até então na vida, que espero, possa sempre repassar àqueles que compartilharem comigo os seus caminhos.

ABREVIATURAS

CS = Contribuição Social.

CSLL = Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

DOU = Diário oficial da União.

DRE = Demonstração do Resultado do Exercício.

IN = Instrução Normativa

IR = Imposto de Renda..

IRRF = Imposto de Renda Retido na Fonte.

IRPJ = Imposto de renda Pessoa Jurídica.

MP = Medida Provisória.

PAT = Programa de Alimentação ao Trabalhador.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	01
1.1. Considerações Iniciais	01
1.2. Formulação do Problema	02
1.3. Objetivos.....	03
1.3.1. Objetivo Geral	03
1.3.2. Objetivos Específicos	03
1.4. Metodologia da Pesquisa	04
1.5. Estrutura do Trabalho	05
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	06
2.1. Aspectos Conceituais.....	06
2.2. Lucro Presumido.....	08
2.2.1. Opção pelo Lucro Presumido	08
2.2.2. Base de Cálculo do Imposto de Renda	09
2.2.3. Momento da opção pelo Lucro Presumido.....	12
2.2.4. Regime de Reconhecimento de Receitas	12
2.2.5. Alíquota e adicional de Imposto de Renda.....	13
2.3. Lucro Real.....	14
2.3.1. Regime de Reconhecimento da Receita.....	15
2.3.2. Base de Cálculo	15
2.3.2.1. Adições.....	16
2.3.2.2. Exclusões	18
2.3.4. Receita.....	19
2.3.4.1. Receita Bruta.....	19
2.3.4.2. Receita Líquida	20
2.3.5. Alíquota de Imposto de Renda e Adicional.....	20
2.3.6. Apuração do Lucro Real	21

2.3.7. Pagamento do Imposto Apurado	21
2.3.7.1. Pagamento em Quota Única.....	21
2.3.7.2. Pagamento Parcelado	22
2.3.7.3. Empresas Optantes pelo Pagamento por Estimativa.....	22
2.4. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	23
2.4.1. Base de Cálculo	23
2.4.2. Alíquota da Contribuição Social	24
3 EXEMPLOS PRÁTICOS.....	27
3.1. Exemplo Prático – Empresa Alfa	27
3.1.1. Exemplo Calculado pela Forma de Tributação com Base no Lucro Presumido	30
3.1.2. Exemplo Calculado pela Forma de Tributação com Base no Lucro Real Anual	35
3.1.3. Considerações Acerca do Impacto da Forma de Tributação Sobre as Contas da Empresa Alfa	36
3.2. Exemplo Prático – Empresa Beta.....	38
3.2.1. Exemplo Calculado pela Forma de Tributação com Base no Lucro Presumido	40
3.2.2. Exemplo Calculado pela Forma de Tributação com Base no Lucro Real Anual	47
3.2.3. Considerações Acerca do Impacto da Forma de Tributação Sobre as Contas da Empresa Beta.....	49
4 ALGUMAS VANTAGENS E DESVANTAGENS ACERCA DA ADOÇÃO DAS DUAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO (LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL).....	50
4.1. Compensação de Prejuízos Fiscais	50
4.2. Adicional Alíquota 10% (dez por cento).....	51
4.3. Incentivos Fiscais.....	52
4.4. Regime de Reconhecimento das Receitas.....	53
4.5. Compensação de 1% da Cofins, para Efeito de Contribuição Social.....	55

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES 56

6 BIBLIOGRAFIA 57

1 INTRODUÇÃO

1.1. Considerações Iniciais

A contabilidade é tão antiga quanto o homem racional. Existem registros que dão conta de que a contabilidade originou-se há aproximadamente 4.000 anos antes de Cristo, com a necessidade de o homem inventariar seus rebanhos e instrumentos de caças. De lá para cá, a evolução foi muito lenta até o surgimento da moeda, a partir da qual o homem começa a se preocupar mais com o controle de seu inventário físico, direitos e obrigações com terceiros. IUDÍCIBUS (1997: 30)

Em linhas gerais, pode-se dizer que qualquer forma de controle ou registro que exercemos sobre o patrimônio é uma forma de contabilidade. Hoje em dia, notamos que um sistema de registro e análise contábil não falta nem mesmo na mais rudimentar das organizações. Com a evolução do patrimônio e a crescente complexidade das relações humanas, as empresas sentem aumentar a necessidade de exercer um controle cada vez mais rigoroso sobre seus inventários. Essa evolução fez surgir a divisão da contabilidade em áreas específicas, surgindo assim a contabilidade tributária.

Atualmente, face a alta competitividade entre as empresas que atuam em ramos de atividades diversas, a contabilidade vem exercendo um papel fundamental na manutenção das mesmas, neste mercado altamente competitivo. A preocupação agora não se restringe a apenas um controle operacional, mas envolve uma preocupação com uma visão mais gerencial de como reduzir gastos, oferecendo os mesmos bens ou serviços sem afetar sua qualidade e ao mesmo tempo, visando à satisfação do cliente como consumidor.

Vivemos numa época em que o mercado está cada vez mais exigente, absorvendo produtos com preço competitivo e boa qualidade.

A contabilidade também auxilia ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. Já no que tange as tomadas de decisões seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra e de fabricação e outros.

Uma empresa fazendo um bom planejamento tributário pagará menos impostos, podendo, assim, oferecer seus produtos a um preço mais competitivo no mercado.

Neste trabalho, a fim de escolher uma melhor forma de tributação, far-se-á um exemplo hipotético, em duas empresas fictícias, tributadas, ambas, tanto pelo Lucro Presumido como pelo Lucro Real, já com as alterações para 1999, analisando qual a melhor opção para cada caso específico, demonstrando, assim, as vantagens e desvantagens de cada tipo de tributação.

1.2. Formulação do Problema

Uma empresa, tendo a possibilidade de optar por várias formas de tributação, muitas vezes opta por uma alternativa que está em conformidade com a lei, todavia, nem sempre a mais viável economicamente.

Sabe-se que atualmente as empresas têm grandes dificuldades de encontrar um equilíbrio, ou seja, enquadrar-se corretamente em uma determinada forma de tributação, de tal maneira que, respeitadas as normas legais, não onere sobremaneira suas finanças.

Nesse contexto, é importante a contratação de um profissional que capacite seu cliente a escolher a melhor opção de tributação. A legislação do Imposto de Renda disciplina as formas de tributação pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido. Portanto, um bom profissional deve estar sempre se atualizando conforme as mudanças ocorridas nessa legislação.

Em virtude do exposto o problema principal de pesquisa reside em descobrir qual a melhor forma de tributação entre o Lucro Real e o Lucro Presumido.

1.3. Objetivos

1.3.1. Objetivo Geral

O presente trabalho terá, como preocupação central, estudar as formas de tributação pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido.

1.3.2. Objetivos Específicos

Traçado o objetivo geral, o trabalho girará em torno de eixos mais específicos que estabelecerão seu fio condutor. São os seguintes:

- Aspectos gerais do Lucro Real e do Lucro Presumido;
- Obrigatoriedade de a Pessoa Jurídica ser tributada pelo Lucro Real e a opção pelo Lucro Presumido;
- Demonstrar dois casos práticos tributados pelas duas formas de tributação;
- Sugerir quais formas de tributação serão mais viáveis para cada caso;
- Evidenciar algumas vantagens e desvantagens entre as formas de tributação pelo Lucro Real e Lucro Presumido.

1.4. Metodologia de Pesquisa

De acordo com BAZARIAN (1985:41), “quando se fala de conhecimento, tem-se em vista um conhecimento da verdade, do pensamento verdadeiro, pois um conhecimento falso não é propriamente um conhecimento, mais sim erro de ilusão. Mas como na realidade nem todos os nossos conhecimentos são verdadeiros, usamos esse termo em geral para o verdadeiro e falso conhecimento”.

Conforme a concepção do autor o conhecimento é tudo que sabemos sobre determinado assunto, independente de ser um conhecimento falso ou verdadeiro.

O conhecimento científico para Aristóteles, de acordo com CERVO & BERVIAN (1983:08), “só se dá de maneira absoluta, quando sabemos qual a causa que produziu o fenômeno e o motivo, por que não ser de outro modo; é o saber através da demonstração.”

Assim, podemos dizer que um conhecimento só passa a ser científico quando conseguimos argumentar sobre suas causas.

Uma maneira pela qual podemos confirmar nosso conhecimento é através da pesquisa.

Segundo CERVO & BERVIAN (1983:50), “A pesquisa é uma atividade voltada para solução de problemas, através do emprego de procedimentos científicos”.

Através do exposto acima, conclui-se que a pesquisa é um caminho por onde buscamos argumentos palpáveis para podermos afirmar a veracidade dos fatos.

A metodologia, de acordo com DEMO (1989:65), “investiga fundamentalmente os métodos, ou seja, os procedimentos que a ciência deve seguir para alcançar com êxito seu ideal, que é produção do saber”.

Dentre os vários procedimentos metodológicos de que se utiliza a ciência para expor seus estudos ou resultados encontramos a monografia.

Segundo CARVALHO (1989:150), este tipo de abordagem “se configura como uma atividade científica, em função dos recursos metodológicos que exige sua elaboração, sendo geralmente solicitada nos últimos anos dos cursos de graduação e pós-graduação”.

De acordo com SALOMON (1974:32), a monografia consiste num “trabalho científico que se caracteriza pela especificação, ou seja, a redução da abordagem a um só assunto, a um só problema. Mantém-se assim o sentido etimológico: *mónos* (um só) e *graphein* (escrever):

dissertação a respeito de um assunto único”. Em suma, trata-se de um estudo mais ou menos aprofundado sobre um tema específico ou particular.

No caso específico desta monografia, com o intuito de alcançar o objetivo principal acima exposto, far-se-á uma coleta e análise do material bibliográfico relativo ao tema da pesquisa. Em seguida, far-se-á a triagem e leitura do que mais interessar ao tema da pesquisa. Obter-se-á, assim, uma fundamentação teórica para realizar e analisar os dois casos práticos.

O trabalho constará, portanto, de duas partes: revisão bibliográfica e descrição analítica de duas formas possíveis de se proceder ao enquadramento de uma determinada empresa nas formas de tributação: a tributação pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido. Nesse procedimento, tanto as empresas como os dados são hipotéticos. Contudo, a legislação em vigor será citada sempre que houver necessidade, ao longo da análise, de respaldar os dados e conclusões.

1.5. Estrutura do Trabalho

O trabalho está assim estruturado. O Capítulo 2 tratou-se de uma revisão bibliográfica, onde foi abordado alguns aspectos conceituais e as características pelas formas de tributação com base no Lucro real e no Lucro Presumido.

No Capítulo 3, foi apresentado dois exemplos práticos; Empresa Alfa e Empresa Beta ambas tributadas pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido.

O Capítulo 4, versou algumas vantagens e desvantagens acerca da adoção das duas formas de tributação (Lucro Real e Lucro Presumido).

No Capítulo 5, foram expostas as considerações finais e as recomendações.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1. Aspectos Conceituais

De acordo com o art. 3.º do Código Tributário Nacional, “Tributo é 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.”

AMARO (1997:18), explica esse conceito da seguinte forma:

“a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, à compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não tributos; d) a origem legal do tributo (como prestação “instituída em lei”), repetindo o Código a idéia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobre tributo.”

Conforme o exposto pode-se dizer que tributo é a prestação compulsória e pecuniária devida ao estado, para que o mesmo execute as funções que lhes são devidas.

Embora para o cidadão comum, “imposto” e “tributo” sejam muitas vezes tornados como sinônimos para designar toda e qualquer exigência vinda do poder público, a denominação “imposto” alcançou hoje um sentido mais restrito, indicando uma das espécies de tributos.

O artigo 145 da Constituição Federal estabelece como espécies tributárias: a) os impostos; b) as taxas; c) a contribuição de melhoria.

AMARO (1997:28), também defende como espécies tributárias: os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições do artigo 149 da Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional define imposto da seguinte maneira:

“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Mas antes de tratar do imposto, o primeiro e o mais importante dos tributos, é importante salientar a causa que lhe dá causa, ou seja, aquilo que a doutrina especializada resolveu chamar de fato gerador.

CRETELLA JÚNIOR (1993:23) define “... *fato gerador* é o que os consultores da filosofia denominam de *causa*, “aquilo em virtude do que algo existe”. Também denominado de “fato imponível”, “fato do tributo”, “hipótese de incidência”, “suporte fático”, “situação base”, ...”

Para uma nação, o imposto constitui fonte permanente de recursos financeiros. É importante assinalar que para instituí-lo o Estado não se vincula à prestação de qualquer atividade administrativa.

O Código Tributário Nacional normatiza que de acordo com a base econômica sobre a qual incidem. Podem ser classificados em três grupos os impostos atualmente vigentes em nosso país: a) imposto sobre comércio exterior; b) imposto sobre o patrimônio e a renda; c) imposto sobre a produção e a circulação econômica. Na classificação dos impostos sobre o patrimônio e a renda, cumpre destacar, para os propósitos deste trabalho, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O Código Tributário Nacional o define da seguinte maneira:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou Jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

2.2. Lucro Presumido

Presumir que dizer chegar a um determinado conceito tendo por base um instrumento que mistura realidade com arbitrariedade.

É partindo desse princípio que se chega à tributação com base no lucro que se presume ter obtido. Na verdade, no caso específico de uma empresa, pode até ter ocorrido prejuízo, entretanto, para se chegar a esta conclusão, é necessário levar em consideração o registro de todos os fatos que envolvam o seu patrimônio, e isto, é claro, só será possível por meio da escrituração contábil dos fatos para que se tenha validade legal do lucro apurado.

Fazer a escrituração contábil em tempo para atender a uma legislação fiscal tão instável como a nossa exige certamente uma estrutura que pesa no “bolso” do empresário.

Por mais que se queira identificar o percentual de apuração para as empresas prestadoras de serviços e para as empresas que se envolvem com mercadorias, não passará de uma arbitragem diante de várias condicionantes do mercado e de milhares de contribuintes. Também, por mais que se queira discutir, a Receita Federal dá liberdade de opção pela tributação com base no Lucro Presumido, não sendo obrigatório esse regime.

É temeroso, portanto, apoiar-se no Sistema Lucro Presumido tão-somente por ele não exigir escrituração contábil, proporcionando agilidade nos trabalhos de apuração do Imposto de Renda, por mais persistente que seja a carga legislativa. Nada impede a empresa de optar pelo Lucro Presumido e, ao mesmo tempo, manter a escrituração contábil, feita com mais tranquilidade, para efeito gerencial.

2.2.1. Opção pelo Lucro Presumido

Conforme o inciso I, do artigo 14 da Lei nº 9.718/98, pode optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido toda pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de

reais) ou a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) multiplicados pelo número de meses de atividade no ano calendário anterior, quando inferior a doze meses.

Pelos dados acima, é possível que, a partir de 01 de janeiro de 1999, possa ter aumentado o número de pessoas jurídicas optantes pela forma de tributação com base no Lucro Presumido, pelo fato de ter aumentado de R\$ 12.000.000 para R\$ 24.000.000 a receita para efeito de opção, eliminando várias restrições anteriormente existentes na legislação.

Portanto, a pessoa jurídica que durante o ano-calendário de 1998 auferiu receita total de até R\$ 24.000.000, poderá optar pela forma de tributação com base no Lucro Presumido, desde que não se enquadre em nenhuma das outras vedações do art. 14 da Lei nº 9.718/98.

Segundo HIGUCHI, HIGUCHI & HIGUCHI (1999: 44) os R\$ 24.000.000,00 correspondentes ao limite das receitas para o ano-calendário anterior podem integrar:

- “a) A receita bruta auferida na atividade operacional da pessoa jurídica (venda de mercadorias e/ou prestação de serviços e etc.);*
- a) Receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetos sociais da pessoa jurídica;*
- b) Os ganhos de capital;*
- c) Os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;*
- d) Os rendimentos auferidos em operações financeiras de renda fixa;*
- e) Os rendimentos decorrentes de participações societárias.”*

2.2.2. Base de Cálculo do Imposto de Renda

O art. 15 da Lei nº 9.249/95 dispõe:

“A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação de percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I- 1,6 % (um inteiro e seis décimos por cento), para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II-16% (dezesseis por cento):

a) para atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§1.º e 2.º do art. 29 da referida Lei;

III-32% (trinta e dois por cento), para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) 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 onde prestação de serviços de (factoring).

§ 2.º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

§ 3.º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.”

O art. 58 da Lei nº 9.532/97, estabelece que para as empresas definidas na alínea “d” do inciso III do parágrafo 1º do artigo supra citado, aplicar-se-ão as mesmas alíquotas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimo praticadas pelas instituições financeiras.

Para ilustrar o exposto, será demonstrado um quadro com as atividades geradoras de receitas e percentuais, referente às mesmas:

Quadro 1- Percentuais para o cálculo do Imposto de Renda.

Atividade	Percentuais aplicáveis Sobre a receita bruta
<ul style="list-style-type: none"> • Revenda, para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural 	1,6%
<ul style="list-style-type: none"> • Venda de mercadorias ou produtos (exceto revenda de combustíveis para consumo) • Transporte de cargas • Serviços hospitalares • Atividade rural • Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante • Qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços) para a qual não esteja previsto percentual específico 	8 %
<ul style="list-style-type: none"> • Serviços de transportes (exceto de cargas) • Instituições financeiras e entidades a elas equiparadas; 	16%
<ul style="list-style-type: none"> • Intermediação de negócios • Serviços prestados por sociedades civis de profissão legalmente regulamentada; • Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos por qualquer natureza; • Construção por administração ou por empreitada, quando houver emprego unicamente da mão-de-obra; • “Factoring”; • Serviços em geral para os quais não esteja previsto percentual específico. 	32 %

Fonte: artigo 15 da Lei nº 9.249/95.

2.2.3. Momento da opção pelo Lucro Presumido

De acordo com o § 1º do art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, “A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo ano calendário.”

Isto quer dizer que a opção com base no Lucro Presumido é definitiva, não podendo passar durante o exercício financeiro para outro critério de tributação. Fica, assim, revogada a faculdade prevista no art. 26, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, segundo o qual, “A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano-calendário, alterar a opção, passando a ser tributada com base no Lucro Real, ficará sujeita ao pagamento de multa, juros moratórios sobre a diferença de imposto pago a menor.” Trata este artigo a respeito do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, relativa ao período para mudar de opção de Lucro Presumido para Lucro Real trimestral ou anual, no curso do ano calendário.

A mudança de opção de tributação com base no Lucro Presumido para o Lucro Real, só ocorria na prática quando a base de cálculo do imposto fosse menor no Lucro Real. Dessa forma, prejudicava a arrecadação de tributos, não havendo sentido para tal mudança.

Pela legislação vigente, a manifestação pela tributação com base no Lucro Presumido deverá ser efetuada com o pagamento da primeira e única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano calendário (art. 26 § 1º, Lei nº 9.430/96). No regime de tributação com base no Lucro Presumido, o primeiro pagamento ocorre no mês de abril.

2.2.4. Regime de Reconhecimento de Receitas

O §2º do art. 36 da IN nº 93, de 24-12-97 dispunha que toda pessoa jurídica optante pela forma de tributação com base no Lucro Presumido, apenas poderia determinar sua receita pelo regime de competência.

Mas, de acordo com HIGUCHI, HIGUCHI & HIGUCHI (1999:46), a IN (Instrução Normativa) nº 104, de 24-08-98, “veio permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas das vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida dos recebimentos, ou seja, o regime de caixa, para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido.”

Isso quer dizer que se uma empresa tributada com base no Lucro Presumido, optante pelo regime de caixa, ao vender uma mercadoria a prazo em dezembro de um determinado ano, para o recebimento do pagamento apenas em fevereiro do ano seguinte, essa receita só fará parte da base de cálculo do trimestre do ano seguinte.

As normas mencionadas se aplicam a partir da data da sua publicação, que ocorreu em 26-08-98, ou seja, a partir do 3^o trimestre de 1998, no caso de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro.

2.2.5. Alíquota e adicional de Imposto de Renda

Conforme o Art. 3^o da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a alíquota de Imposto de Renda das pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido é de 15% (quinze por cento), a ser aplicada sobre a base de cálculo.

Já o adicional de Imposto de Renda, é calculado 10% (dez por cento) sobre a receita total do valor que exceder a multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração. Isso significa que uma empresa, ao apurar o lucro de um determinado trimestre, pagará 10% de adicional de imposto de renda sobre a quota que ultrapassar R\$ 60.000,00.

2.3. Lucro Real

“Lucro Real é lucro líquido do período- base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.” (IUDÍCIBUS,1995:390)

A apuração do lucro real é feita na parte “A” do Livro de Apuração do Lucro Real, mediante adições e exclusões ao lucro líquido do período-base (apuração trimestral ou anual do imposto) e compensações dos prejuízos fiscais e não-operacionais autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, onde está disposto na Instrução Normativa SRF nº 28/78.

De acordo com o Art. 14 da Lei nº 9.718/98, estão obrigadas à apuração do Lucro Real as Pessoas Jurídicas:

“I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 24.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do artigo 2º da lei nº 9.430, de 1996;

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).”

Assim, verifica-se que uma empresa inclusa em algum inciso do art. 14 não poderá optar por outra forma de tributação. Será obrigada à tributação com base no Lucro Real.

2.3.1. Regime de Reconhecimento da Receita

Toda Pessoa Jurídica tributada pelo Lucro Real deverá reconhecer sua receita pelo princípio de competência, isto é, toda receita deverá ser reconhecida pela sua realização independente do seu recebimento, conforme o disposto no Art. 187 da Lei nº 6.404/76, cujo teor expressa:

“ § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) As receitas e os rendimentos ganhos no período, independente da sua realização em moeda; e*
- b) Os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”*

Por exemplo, caso a empresa tenha feito uma venda a prazo em dezembro de um determinado ano, para ser paga somente em fevereiro do ano seguinte, esta receita terá que ser reconhecida e tributada durante o mês de dezembro, independentemente do seu recebimento. Assim, pode-se dizer que, no princípio de competência, as receitas de vendas devem ser reconhecidas no resultado do período-base em que as vendas forem efetivadas.

2.3.2. Base de Cálculo

De acordo com o Art. 15 da Lei nº 9.249/95, a base de cálculo do Imposto de Renda é o valor do resultado apurado nos períodos trimestrais ou anuais, observando-se a legislação comercial vigente antes da provisão para o referido imposto, ajustado extracontabilmente, pelas adições e exclusões e compensações de prejuízos fiscais e não-operacionais.

2.3.2.1. Adições

Ao lucro líquido deve-se adicionar custos, despesas, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na sua apuração, que não sejam dedutíveis da determinação do Lucro Real, e ainda, resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, conforme a legislação tributária, devam ser computados na determinação do Lucro Real.

De acordo com o artigo 249 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), estabelece que devem ser adicionados ao resultado :

- I - resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- II - valor da reserva de reavaliação, baixada durante o período base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;
- III - valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto as seguintes :
 - a) provisão para pagamento de Férias, e 13º Salário;
 - b) provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização e das entidades de previdência privada cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;
- IV – o valor das despesas não-dedutíveis computados no resultado, tais como :
 - a) as contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
 - b) as despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
 - c) as despesas com alimentação dos sócios, acionistas e administradores;
 - d) as contribuições não-compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros, planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;
 - e) a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;
 - f) a amortização de ágio na aquisição de participações societárias sujeitas à avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado na parte B do Lalur para ser computado no lucro real no período em que ocorrer a alienação ou liquidação do investimento;

- g) as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo ou contribuição;
 - h) prejuízo na alienação ou baixa de investimentos adquiridos mediante incentivo fiscal de dedução do Imposto de Renda;
 - i) as perdas decorrentes de créditos não liquidados, que houverem sido computadas no resultado sem observância dos limites previstos na legislação;
 - j) os encargos financeiros incidentes sobre débitos vencidos e não pagos, incorridos a partir da data da citação inicial em ação de cobrança ajuizada pela empresa;
 - k) a remuneração indireta de sócios, dirigentes ou administradores, quando não identificados os beneficiários, bem como o Imposto de Renda na Fonte incidente sobre essa remuneração;
 - l) o resultado negativo apurado em sociedade em conta de participação;
- V – a parcela dos lucros decorrentes de contratos com entidades governamentais, que haja sido excluída na determinação do lucro real em período anterior, proporcional ao valor das receitas recebidas no período de apuração;
- VI – os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes a bem que tenha sido objeto de depreciação acelerada a título de incentivo fiscal, a partir do período-base em que a soma da depreciação acumulada normal, registrada na escrituração comercial, com a depreciação acumulada incentivada no Lalur, atingir a 100% do custo de aquisição do bem;
- VII – o valor da reserva de correção especial do Ativo Permanente (art. 2º da Lei nº 8.200/91) proporcional ao valor dos bens submetidos a essa correção especial, que hajam sido realizadas no período mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa por perecimento;
- VIII – as despesas com brindes;
- IX – os juros remuneratórios do capital próprio, que excederem aos limites de dedutibilidade ou que houverem sido contabilizados sem observância dos limites e condições previstos na legislação;
- X – as perdas incorridas em operações no mercado de renda variável, na parte que exceder aos ganhos líquidos auferidos em operações dessa natureza, bem como as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia – “*day-trade*”;
- XI – demais resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do resultado e que, de acordo com a legislação vigente, devam ser computados na determinação do lucro real.

2.3.2.2. Exclusões

Do lucro líquido pode-se excluir os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na sua apuração, além dos valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que tenham sido computados na sua apuração no período-base, para determinar o Lucro Real.

Conforme o artigo 250 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), podem ser excluídos do resultado, para determinação do lucro real :

- I - resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- II - lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenha sido computado como receita;
- III - valor das provisões não-dedutíveis que tenham sido adicionadas na determinação da base de cálculo de período de apuração anterior e que tenham sido baixadas no período de apuração por utilização ou reversão;
- IV – a parcela dos lucros decorrentes de contratos de construção por empreitada ou fornecimento de bens e serviços celebrados com entidades governamentais, proporcional ao valor das receitas desses contratos, computadas na apuração do resultado e não recebidas até a data do encerramento do trimestre;
- V – a amortização de deságio obtido na aquisição de participações societárias sujeitas a avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado em conta de controle na parte B do Lalur para ser computado no lucro real no período em que ocorrer a alienação ou liquidação do investimento;
- VI - a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens ou direitos recebidos a título de devolução de participação no capital social de outra sociedade, que tenha sido creditada ao resultado (art. 22, § 4º, da lei nº 9.249/95);
- VII – o resultado positivo correspondente às operações realizadas pelas sociedades cooperativas com os seus associados;
- VIII – a reversão do saldo remanescente da provisão para o Imposto de Renda sobre o lucro inflacionário com tributação diferida, quando houver sido exercida a opção para a tributação antecipada com o benefício da redução da alíquota do imposto;

IX – as perdas em operações de renda variável que tenham sido adicionadas ao lucro líquido de período anterior, por terem excedido os ganhos auferidos em operações da mesma natureza, até o limite da diferença positiva entre ganhos e perdas decorrentes de operações no mesmo mercado, computados no resultado do período;

X – os encargos financeiros registrados como receita, incidentes sobre créditos vencidos e não recebidos, após decorridos dois meses do vencimentos do crédito;

XI – a depreciação acelerada incentivada;

XII – o ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo permanente no período, cujo preço deva ser recebido, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário subsequente ao da contratação, se houver opção pelo diferimento da tributação;

XIII – demais rendimentos, receitas, resultados e outros valores computados a crédito de conta de resultado e que, de acordo com a legislação vigente, não são computados no lucro real.

2.3.4. Receita

Segundo IUDÍCIBUS (1997:145), receita é a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de entrada de dinheiro ou direitos a receber, correspondendo estes a vendas de mercadorias ou prestação de serviços. Também são receitas, juros sobre depósitos bancários ou títulos de outros ganhos eventuais.

2.3.4.1. Receita Bruta

Conforme o Art. 224 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda),

“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 (Lei 8.981/98, art. 31).

Parágrafo único: Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei 8.981/95 art. 31, parágrafo único).”

Conforme MARION (1993:108), a Receita Bruta constitui a venda de produtos (na indústria), de mercadorias (no comércio) e de prestação de serviços (empresa prestadora de serviços), incluindo todos os impostos cobrados do comprador e não excluindo as devoluções de mercadorias e os abatimentos concedidos nas vendas de mercadorias ou serviços.

2.3.4.2. Receita Líquida

De acordo com MARION (1993:108), a receita líquida de vendas e serviços advirá da receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas.

2.3.5. Alíquota de Imposto de Renda e Adicional

Conforme o Art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplica-se a alíquota de 15% sobre a base de cálculo, mais adicional de 10% sobre a parcela do lucro real que ultrapassar o limite trimestral de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) ou de R\$ 20.000 (vinte mil reais), multiplicado pelo número de meses do período de apuração.

2.3.6. Apuração do Lucro Real

A apuração do Lucro Real pode ser feita trimestralmente ou anualmente, sendo que a apuração trimestral não traz nenhuma vantagem para a empresa, e sim muitas desvantagens, tais como a limitação na compensação dos prejuízos fiscais, em cuja operação o Lucro Real do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal¹ dos trimestres seguintes. O prejuízo fiscal de um determinado trimestre só poderá reduzir 30% do Lucro Real dos trimestres seguintes. Já no Lucro Real anual, a empresa poderá compensar integralmente os prejuízos com os lucros apurados dentro de um mesmo exercício financeiro. Assim, um prejuízo ocorrido no primeiro trimestre de um determinado ano poderá ser compensado com um lucro ocorrido posteriormente, diminuindo o saldo de imposto de renda a pagar.

No caso de a pessoa jurídica optar pela forma de tributação do Lucro Real anualmente, terá que pagar mensalmente o Imposto de Renda e a contribuição social, por estimativa, tal como no caso de recolhimento pela forma de tributação com base no Lucro Presumido.

2.3.7. Pagamento do Imposto Apurado

2.3.7.1. Pagamento em Quota Única

O imposto devido em cada trimestre poderá ser pago em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (ART. 6º da Lei nº 9.430/96).

¹ Consideram-se prejuízos fiscais operacionais aqueles decorrentes das atividades normais da pessoa jurídica e não operacionais aqueles decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo permanente. (Boletim Informare nº 41/98)

2.3.7.2. Pagamento Parcelado

À opção do contribuinte, o Imposto de Renda devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, observado o seguinte:

a) as quotas deverão ser pagas até o último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder;

b) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 será pago em quota única;

c) as quotas serão acrescidas de juros, equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento.

d) A primeira quota ou quota única, quando paga até o vencimento, não sofrerá acréscimos.

2.3.7.3. Empresas Optantes pelo Pagamento por Estimativa

No caso de empresa que optar pelo pagamento do imposto mensal em bases estimadas, serão observadas duas determinações:

I - o imposto devido em cada mês deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente;

II - o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro (diferença positiva entre o imposto devido sobre o lucro real anual e a soma do imposto pago mensalmente com o retido na fonte sobre receitas computadas no Lucro Real) deverá ser pago, em alíquota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observando-se que:

a) o saldo a pagar será acrescido de juros pela taxa SELIC, a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento;

- b) esse prazo não se aplica ao imposto mensal devido em dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil de janeiro do ano subsequente;
- c) se o saldo apurado em 31 de dezembro for negativo (imposto a restituir), poderá ser compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, assegurada a alternativa de pedir a sua restituição após a entrega da declaração de rendimentos.

2.4. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Segundo HIGUCHI, HIGUCHI & HIGUCHI (1999:626), “A contribuição social sobre o lucro dos empregadores é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal para atender o programa de seguridade social.”

2.4.1. Base de Cálculo

A base de cálculo da Contribuição Social, devida pelas empresas jurídicas que optarem pelo recolhimento por estimativa, corresponderá, conforme dispõe o art. 29 da Lei nº 9.430/96, à soma dos seguintes valores:

- a) 12% da receita bruta auferida no período, proveniente das atividades que constituam o objeto da empresa;
- b) ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro e demais rendimentos de capital;
- c) 12% da parcela das receitas auferidas nas exportações a pessoas vinculadas ou para países com tributação favorecida, apurada durante o ano calendário;
- d) o valor relativo à diferença de encargos e receitas financeiras.

Já as empresas tributadas com base no Lucro Real, deverão calcular a contribuição social sobre o lucro contábil, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pela:

- adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- adição do valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;
- adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para imposto de renda;
- exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receitas;
- exclusão do valor das provisões adicionadas, na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período base;
- dedução das participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

2.4.2. Alíquota da Contribuição Social

No dia 30 de junho de 1999, foi editada a Instrução Normativa nº 81 da Secretaria da Receita Federal, que dispôs sobre a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplicável aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio até 31 de dezembro de 1999, com fulcro no artigo 6º da Medida Provisória n.º 1.807-4, de 20 de maio de 1999 e reedições.

O artigo 1º dispõe que a alíquota da Contribuição Social instituída na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1998, será acrescida do adicional de 4%, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio até 31 de dezembro de 1999.

Já os artigos 2º e 3º, dessa medida provisória dispõem que:

“Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real apurado trimestralmente, bem assim pelo lucro presumido ou arbitrado, deverão observar, relativamente ao segundo trimestre de 1999, os seguintes procedimentos:

I - verificar a relação percentual entre o total das receitas brutas dos meses de maio e junho e o total das receitas brutas computadas no trimestre;

II - aplicar o percentual encontrado no inciso I sobre a base de cálculo da CSLL apurada nesse trimestre;

III - sobre o valor apurado na forma do inciso II, aplicar a alíquota adicional de 4% (quatro por cento);

IV - adicionar o valor encontrado na forma do inciso III à CSLL apurada pela aplicação da alíquota de 8% (oito por cento) sobre o base de cálculo total do trimestre, determinando assim o valor da CSLL do período de apuração.

§ 1º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão, alternativamente ao critério estabelecido neste artigo, apurar a CSLL, relativa ao mês de abril, com base em resultado contábil, demonstrado no livro Diário, ajustado na forma da legislação, que ficará sujeito à alíquota de 8% (oito por cento), sem prejuízo da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) sobre a diferença entre o resultado do 2º trimestre e o relativo ao mês de abril.

§ 2º A CSLL, devida nos terceiro e quarto trimestres de 1999, será calculada mediante a utilização da alíquota de 12%.

Art. 3º As pessoas jurídicas, tributadas pelo lucro real, que estiverem efetuando o pagamento da CSLL por estimativa, com base no art. 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverão apurar a CSLL devida mensalmente a partir de 1º maio até 31 de dezembro de 1999, mediante a utilização da alíquota de 12% (doze por cento).

Parágrafo único. Relativamente aos balanços ou balancetes encerrados a partir de 1º de maio até 31 de dezembro de 1999, serão adotados os seguintes procedimentos:

I - verificar a relação percentual entre o total das receitas brutas dos meses de maio até o último mês abrangido pelo período de apuração e o total das receitas brutas computadas no balanço desse período;

II - aplicar o percentual encontrado no inciso I sobre a base de cálculo da contribuição apurada no balanço ou balancete do período, ajustada na forma da legislação;

III - sobre o valor apurado na forma do inciso II, aplicar a alíquota adicional de 4% (quatro por cento);

IV - adicionar o valor encontrado na forma do inciso III à contribuição social apurada pela aplicação da alíquota de 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo ajustada do período abrangido pelo balanço ou balancete, determinando assim o valor da CSLL."

De acordo com os artigos expostos acima, quando se tratar de uma empresa optante pela forma de tributação com base no Lucro Presumido, será verificada principalmente a receita bruta de maio a junho em relação à receita do segundo trimestre. Sobre o valor da receita bruta encontrado em maio e junho, será aplicado um adicional de alíquota de 4%, além da alíquota da contribuição social de 8%, aplicando-se então um percentual de 12% sobre a receita.

Já a pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real, que estiver fazendo pagamento por estimativa, deverá verificar o percentual da receita bruta de janeiro a abril de 1999, em relação à receita total do ano. E, sobre este percentual, aplicará alíquota de 8%, e sobre o restante será aplicado 12%.

3 EXEMPLOS PRÁTICOS

Nesta parte do trabalho, serão apresentados dois casos hipotéticos envolvendo duas empresas comerciais.

Ambas as empresas estudadas poderão ser tributadas tanto pelo Lucro Real quanto pelo Lucro Presumido, não podendo se enquadrar na tributação pelo SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte). Após o cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social devidos, durante o ano-calendário de 1999, serão apresentadas conclusões destacando vantagens e desvantagens das duas formas de tributação.

3.1. Exemplo Prático - Empresa Alfa

A empresa em estudo é uma empresa comercial, que revende mercadorias para consumidor final. No ano de 1998, a empresa Alfa auferiu uma receita de R\$ 14.000.000,00, não estando enquadrada em nenhuma vedação do art. 14 da Lei nº 9.718/98. Assim, para o ano de 1999, a empresa Alfa apenas poderá optar entre as modalidades de tributação pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real, descartando a possibilidade de tributação pelo SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), pelo fato de o seu faturamento, no ano de 1998, ter ultrapassado a faixa limite de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Conforme HIGUCHI, HIGUCHI & HIGUCHI (1999:53), “A microempresa é a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00. Empresa de pequeno porte é aquela que tiver auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 120.000,00 e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00.”

Ao final do exercício de 1999, a empresa Alfa apresentará sua DRE (Demonstração do Resultado do Exercício). Segundo IUDÍCIBUS (1995:501), “A Demonstração do Resultado do Exercício é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado do período.”

Empresa Alfa, Demonstração do Resultado do Exercício findo em 31/12/99.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
EMPRESA ALFA	
FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1999	em R\$
RECEITA DE VENDAS.....	15.500.000,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA.....	(2.930.750,00)
(=) RECEITA LÍQUIDA C/VENDAS.....	12.569.250,00
(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS – CMV.....	(7.919.250,00)
(=) LUCRO BRUTO.....	4.650.000,00
(-) DESPESAS OPERACIONAIS.....	(798.500,00)
DE VENDAS.....	(569.500,00)
ADMINISTRATIVAS.....	(345.000,00)
FINANCEIRAS LÍQUIDAS.....	(4.000,00)
OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.....	120.000,00
(=) LUCRO OPERACIONAL.....	3.851.500,00
(±) RESULTADO NÃO-OPERACIONAL.....	(1.180.500,00)
(=) LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL/IRPJ.....	2.671.000,00

Para uma melhor compreensão, a receita com vendas auferidas pela Empresa Alfa durante o exercício de 1999, será demonstrada mensal e trimestralmente, da seguinte forma:

TRIMESTRE	MESES	RECEITA (em R\$)
1º	JANEIRO	2.100.000,00
	FEVEREIRO	1.850.000,00
	MARÇO	1.620.000,00
2º	ABRIL	1.435.000,00
	MAIO	1.222.000,00
	JUNHO	1.115.000,00
3º	JULHO	1.100.000,00
	AGOSTO	930.000,00
	SETEMBRO	820.000,00
4º	OUTUBRO	835.000,00
	NOVEMBRO	1.025.000,00
	DEZEMBRO	1.448.000,00

Dados adicionais:

PERÍODO/OPERAÇÕES	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM
Ganho na alienação de imobilizado	7.000,00	-	10.500,00	2.000,00
Juros cobrados de clientes	2.000,00	2.500,00	2.100,00	1.900,00
Infrações fiscais	-	30.000,00	-	-

- As receitas operacionais correspondem a dividendos recebidos sobre investimentos em outras empresas, recebidos em 10/03/99.
- O valor correspondente a R\$ 1.200.000,00, das despesas não-operacionais, é referente ao pagamento de uma multa de infração fiscal, paga em 22/09/99.
- A empresa Alfa possuía, no seu Balanço Patrimonial, na conta Clientes do Ativo Circulante, uma duplicata no valor de R\$ 4.000,00, vencida em 10/04/99, que até a data da apuração do resultado não havia sido paga.

- Conforme o quadro acima, o valor de R\$ 2.500,00, da coluna juros cobrados de clientes, correspondem a operações efetuadas pela empresa no mês de maio de 1999.

3.1.1. Exemplo Calculado pela Forma de Tributação com Base no Lucro Presumido

O cálculo do Lucro presumido será apresentado trimestralmente, conforme segue:

1º TRIMESTRE

Receitas que compõem a base para o cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social com base no Lucro Presumido:

TIPO DE RECEITA	VALOR (em R\$)
Receita com vendas	5.570.000,00
Ganho na alienação de imobilizado	7.000,00
Juros cobrados de clientes	2.000,00

A partir dos dados apresentados, os quais compõem a base para o cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social, será demonstrado o cálculo para encontrar o montante de ambos os tributos.

Conforme os coeficientes fixados pelo art. 15 da Lei nº 9.249/95, será aplicado o percentual de 8% (oito por cento) sobre as receitas provenientes de venda de mercadorias. Já nas demais receitas que compõe a base de cálculo, aplica-se o percentual de 100% (cem por cento).

Cálculo do Imposto de Renda(IR)

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	5.570.000,00 x 8%	445.600,00
Ganho na alienação de imobilizado	7.000,00 x 100%	7.000,00
Juros cobrados de clientes	2.000,00 x 100%	2.000,00
Base de cálculo		454.600,00
IR 15%		68.190,00
Adicional de IR (10%)	10% x 394.600,00	39.460,00
IR a pagar		107.650,00

O adicional de 10% (dez por cento) de imposto de renda é calculado sobre a parcela trimestral que exceder R\$ 60.000. Então calcula-se 10% sobre R\$ 394.600,00 (base de cálculo menos R\$ 60.000,00).

Cálculo da Contribuição Social (CS)

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	5.570.000,00 x 12%	668.400,00
Ganho na alienação de imobilizado	7.000,00 x 100%	7.000,00
Juros cobrados de clientes	2.000,00 x 100%	2.000,00
Base de cálculo		677.400,00
Alíquota de CS		8%
CS a pagar		54.192,00

2º TRIMESTRE

TIPO DE RECEITA	VALOR (em R\$)
Receita com vendas	3.772.000,00
Ganho na alienação de imobilizado	0
Juros cobrados de clientes	2.500,00

Cálculo do Imposto de Renda

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	3.772.000,00 x 8%	301.760,00
Juros cobrados de clientes	2.500,00 x 100%	2.500,00
Base de cálculo		304.260,00
IR 15%		45.639,00
Adicional de IR 10%	10% x 244.260,00	24.426,00
IR a pagar		70.065,00

Cálculo da Contribuição Social .

ATIVIDADES	CS (abril)		CS (maio e junho)	
	Cálculo	Valor (em R\$)	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita c/ vendas	1.435.000 x 12%	172.200,00	2.337.000 x 12%	280.440,00
Juros cobrados de clientes			2.500 x 100%	2.500,00
Base de cálculo		172.200,00		282.940,00
Alíquota		8%		12%
CS a pagar		13.776,00		33.952,80

3º TRIMESTRE

TIPO DE RECEITA	VALOR (em R\$)
Receita com vendas	2.850.000,00
Ganho na alienação de imobilizado	10.500,00
Juros cobrados de clientes	2.100,00

Cálculo do Imposto de Renda

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita c/ vendas	$2.850.000,00 \times 8\%$	228.000,00
Ganho na alienação de imobilizado	$10.500,00 \times 100\%$	10.500,00
Juros cobrados de clientes	$2.100,00 \times 100\%$	2.100,00
Base de cálculo		240.600,00
IR 15%		36.900,00
Adicional de IR (10%)	$10\% \times 180.600,00$	18.060,00
IR a pagar		54.960,00

Cálculo da Contribuição Social

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	$2.850.000,00 \times 12\%$	342.000,00
Ganho na alienação de imobilizado	$10.500,00 \times 100\%$	10.500,00
Juros cobrados de clientes	$2.100,00 \times 100\%$	2.100,00
Base de cálculo		354.600,00
Alíquota		12%
CS a pagar		42.552,00

4º TRIMESTRE

TIPO DE RECEITA	VALOR (em R\$)
Receita com vendas	3.308.000,00
Ganho na alienação de imobilizado	2.000,00
Juros cobrados de clientes	1.900,00

Cálculo do Imposto de Renda

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	3.308.000,00 x 8%	264.640,00
Ganho na alienação de imobilizado	2.000,00 x 100%	2.000,00
Juros cobrados de clientes	1.900,00 x 100%	1.900,00
Base de cálculo		268.540,00
IR 15%		40.281,00
Adicional de IR (10%)	10% x 208.540,00	20.854,00
IR a pagar		61.135,00

Cálculo da Contribuição Social

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	3.308.000,00 x 12%	396.960,00
Ganho na alienação de imobilizado	2.000,00 x 100%	2.000,00
Juros cobrados de clientes	1.900,00 x 100%	1.900,00
Base de cálculo		400.860,00
Alíquota		12%
CS a pagar		48.103,20

A partir do cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro, vê-se que o total de cada imposto pago, durante todo o exercício, através da forma de tributação com base no Lucro Presumido é de:

PERÍODO	Imposto de Renda (em R\$)	Contribuição Social (em R\$)	TOTAIS
1º TRIMESTRE	107.650,00	54.192,00	161.842,00
2º TRIMESTRE	70.065,00	47.728,80	117.793,80
3º TRIMESTRE	54.960,00	42.552,00	97.512,00
4º TRIMESTRE	61.135,00	48.103,20	109.238,20
TOTAL ANUAL	293.810,00	192.576,00	486.386,00

Verifica-se, então, que o total da carga tributária no período de 1999, é de R\$ 486.386,00 (somatório de R\$ 293.810,00 Imposto de Renda e R\$ 192.576,00 Contribuição Social Sobre o Lucro).

3.1.2. Exemplo Calculado pela Forma de Tributação com Base no Lucro Real Anual.

A partir do mesmo exemplo prático (Empresa Alfa), será calculado o Imposto de Renda e a Contribuição Social anual devida, sob a forma de tributação com base no Lucro Real.

Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)

PERÍODOS	RECEITA BRUTA	PERCENTAGEM RECEITA ANUAL	ALÍQUOTA DE CSLL
JAN-ABR	7.005.000,00	45,19%	8%
MAI-DEZ	8.495.000,00	54,81%	12%
TOTAL ANUAL	15.500.000,00	100%	-

OBS. A percentagem da receita anual, varia na relação receitas mensais/receita anual.

Então o cálculo da Contribuição Social ficará da seguinte forma:

Cálculo da Contribuição Social		
(=) Resultado antes da CSLL		2.671.000,00
(+) Adições		0
(-) Exclusões		124.000,00
Dividendos recebidos	120.000,00	
Créditos incontáveis	4.000,00	
(=) Base de cálculo		2.547.000
Contribuição Social (JAN-ABR)	8% x (45,19% x 2.547.000,00)	92.079,14
Contribuição Social (MAI-DEZ)	12% x (54,81% x 2.547.000,00)	167.521,28
Contribuição Social devida		259.600,42

DRE	Valor, (em R\$)
(=) Resultado Antes da CS	2.671.000,00
(-) Contribuição Social	(259.600,42)
(=) Resultado Antes do Ir	2.411.399,60

Cálculo do Imposto de Renda		
Resultado antes do Imposto de Renda		2.411.399,60
(+) Adições		1.459.600,42
Multa por infração fiscal	1.200.000,00	
Contribuição Social	259.600,42	
(-) Exclusões		(124.000,00)
Dividendos recebidos	120.000,00	
Créditos incobráveis	4.000,00	
(=) Base de cálculo para o IR		3.747.000,02
(x) Imposto de Renda	15%	562.050,00
(=) adicional Imposto de Renda (10%)	10% x 3.507.000,02	350.700,00
(=) Imposto de Renda devido		912.750,00

No exemplo acima, é visto entre as exclusões da base de cálculo do Imposto de Renda, o valor de R\$ 4.000,00, referente a créditos incobráveis, uma vez que o prazo para o pagamento desse valor ultrapassou os seis meses. Conforme HIGUCHI, HIGUCHI & HIGUCHI (1999:248), "... os créditos sem garantia, de valor até R\$ 5.000,00 por operação, vencidos há mais de seis meses, poderão ser deduzidos como perdas, independente de ser iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém mantida a cobrança administrativa."

A partir da demonstração do exemplo acima, verifica-se que o total da carga tributária da Empresa Alfa, tributada pelo Lucro real anual em 1999, é de R\$ 1.172.350,42 (somatório de R\$ 259.600,42 correspondentes à Contribuição Social e R\$ 912.750,00, correspondentes ao Imposto de Renda).

3.1.3. Considerações Acerca do Impacto da Forma de Tributação Sobre as Contas da Empresa Alfa

Resolvendo o primeiro exemplo prático, verifica-se que a melhor forma de tributação adotada pela Empresa Alfa, é a tributação com base no Lucro Presumido, tendo nessa modalidade uma carga tributária inferior à forma de tributação com base no Lucro Real.

A empresa Alfa, tributada pelo Lucro Presumido, paga de Imposto de Renda e Contribuição Social o montante de R\$ 486.386,00, valor muito inferior ao total da carga tributária pela forma de tributação com base no Lucro Real, que é de R\$ 1.172.350,42.

Sendo assim, nota-se que a empresa, optando pela forma de tributação com base no Lucro Presumido, deixa de realizar um desembolso de caixa de R\$ 685.964,42. A tributação com base no Lucro Presumido neste caso prático torna-se mais viável, pelo fato de suas despesas dedutíveis para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social, serem inferiores ao estimado de acordo com os percentuais impostos para o cálculo do Lucro Presumido.

Com isso, verifica-se a importância de um bom planejamento tributário. É necessário a empresa estimar previamente sua movimentação financeira, a fim de optar pela melhor forma de tributação.

3.2. Exemplo Prático – Empresa Beta

A Segunda empresa a ser analisada é a Empresa Beta, cujos negócios giram em torno da revenda de mercadorias no mercado interno.

Sua receita bruta, no ano de 1998, foi superior a R\$ 1.200.000,00, ultrapassando o limite de EPP (Empresa de Pequeno Porte). A empresa Beta não se enquadra em nenhuma vedação do art. 14 da Lei nº 9.718/98, podendo então optar pela forma de tributação com base no Lucro Presumido.

O quadro abaixo demonstra, hipoteticamente, o Resultado do Exercício, ao final do período de 1999.

Empresa Beta, Demonstração do Resultado do Exercício findo em 31/12/99.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	
EMPRESA BETA	
FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1999	em R\$
RECEITA DE VENDAS.....	9.500.000,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA.....	(1.961.750,00)
(=) RECEITA LÍQUIDA C/VENDAS.....	7.538.250,00
(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS – CMV.....	(6.125.000,00)
(=) LUCRO BRUTO.....	1.413.250,00
(-) DESPESAS OPERACIONAIS.....	(1.088.500,00)
DE VENDAS.....	(109.500,00)
ADMINISTRATIVAS.....	(975.000,00)
FINANCEIRAS LÍQUIDAS.....	(4.000,00)
(=) LUCRO OPERACIONAL.....	324.750,00
(±) RESULTADO NÃO-OPERACIONAL.....	13.500,00
(=) LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IR.....	338.250,00

A receita com vendas auferidas pela Empresa Beta durante o exercício de 1999, será demonstrada mensalmente e trimestralmente, conforme segue:

TRIMESTRE	MESES	RECEITA (em R\$)
1º	JANEIRO	810.000,00
	FEVEREIRO	755.100,00
	MARÇO	812.100,00
2º	ABRIL	617.100,00
	MAIO	930.200,00
	JUNHO	725.100,00
3º	JULHO	945.000,00
	AGOSTO	788.200,00
	SETEMBRO	895.200,00
4º	OUTUBRO	675.000,00
	NOVEMBRO	735.000,00
	DEZEMBRO	812.000,00

Dados adicionais:

PERÍODO/OPERAÇÕES	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM
Ganho na alienação de imobilizado	3.000,00	5.000,00	2.500,00	3.000,00
Juros cobrados de clientes	1.500,00	1.200,00	1.100,00	3.000,00
Receitas com aplicação em renda fixa	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00
IRRF s/aplicação fin. de renda fixa	400,00	400,00	400,00	400,00
Participação em outras Sociedades	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00

- Todas as operações apresentadas no quadro acima, referentes ao 2º trimestre, correspondem ao mês de abril.
- A Empresa Beta possui um imóvel alugado pelo valor de R\$ 350,00 mensais.
- A Empresa Beta possui no seu Ativo Circulante uma duplicata no valor de R\$ 50.000, vencida em 15/10/99, que não havia sido paga pelo cliente até a data do encerramento do Exercício Financeiro.
- As despesas financeiras, pagas no exercício financeiro, correspondem a encargos sobre empréstimos contraídos para saldar dívidas com fornecedores.

- Do total das despesas administrativas, R\$ 15.000,00, correspondem ao Programa de Alimentação ao Trabalhador.
- R\$ 25.000,00, das despesas com vendas são referentes a brindes.

3.2.1. Exemplo Calculado pela Forma de Tributação com Base no Lucro Presumido

O cálculo do Lucro presumido será apresentado trimestralmente, conforme segue:

1º TRIMESTRE

Receitas que compõem a base para o cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social com base no Lucro Presumido:

TIPO DE RECEITA	VALOR (em R\$)
Receita com vendas	2.377.200,00
Ganho na alienação de imobilizado	3.000,00
Juros cobrados de clientes	1.500,00
Receita com aplicação em renda Fixa	2.000,00
Receita com aluguéis	1.050,00

Cálculo do Imposto de Renda

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita c/ vendas	$2.377.200,00 \times 8\%$	190.176,00
Ganho na alienação de imobilizado	$3.000,00 \times 100\%$	3.000,00
Juros cobrados de clientes	$1.500,00 \times 100\%$	1.500,00
Receita com aplicação em renda Fixa	$2.000,00 \times 100\%$	2.000,00
Receita com aluguéis	$1.050,00 \times 100\%$	1.050,00
(=) Base de cálculo		197.726,00
IR 15%		29.658,90
Adicional de IR (10%)	$10\% \times 137.726,00$	13.772,60
(=) Total IR		43.431,50
(-) IRRF		(400,00)
IR a pagar		43.031,50

Cálculo da Contribuição Social

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita c/ vendas	$2.377.200,00 \times 12\%$	285.264,00
Ganho na alienação de imobilizado	$3.000,00 \times 100\%$	3.000,00
Juros cobrados de clientes	$1.500,00 \times 100\%$	1.500,00
Receita com aplicação em renda fixa	$2.000,00 \times 100\%$	2.000,00
Receita com aluguéis	$1.050,00 \times 100\%$	1.050,00
(=) Base de Cálculo		292.814,00
Alíquota de CS		8%
CS a pagar		23.425,12

2º TRIMESTRE

TIPO DE RECEITA	VALOR (em R\$)
Receita com vendas	2.272.400,00
Ganho na alienação de imobilizado	5.000,00
Juros cobrados de clientes	1.200,00
Receita com aplicação em renda Fixa	2.000,00
Receita com aluguéis	1.050,00

Cálculo do Imposto de Renda

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	$2.272.400,00 \times 8\%$	181.792,00
Ganho na alienação de imobilizado	$5.000,00 \times 100\%$	5.000,00
Juros cobrados de clientes	$1.200,00 \times 100\%$	1.200,00
Receita com aplicação em renda Fixa	$2.000,00 \times 100\%$	2.000,00
Receita com aluguéis	$1.050,00 \times 100\%$	1.050,00
(=) Base de cálculo		191.042,00
IR 15%		28.656,30
Adicional de IR (10%)	$10\% \times 131.042,00$	13.104,20
(=) Total IR		41.760,50
(-) IRRF		(400,00)
IR a pagar		41.360,50

Cálculo da Contribuição Social (abril)

ATIVIDADES	CS (abril)		CS (maio e junho)	
	Cálculo	Valor (em R\$)	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	617.100 x 12%	74.052,00	1.655.300 x 12%	198.636,00
Ganho na alienação de imobilizado	5.000 x 100%	5.000,00		
Juros cobrados de clientes	1.200 x 100%	1.200,00		
Receita com aplicação em renda fixa	2.000 x 100%	2.000,00		
Receita com aluguéis	350 x 100%	350,00	700 x 100%	700,00
(=) Base de Cálculo		82.602,00		199.336,00
Alíquota de CS		8%		12%
CS a pagar		6.608,16		23.920,32

3º TRIMESTRE

TIPO DE RECEITA	VALOR (em R\$)
Receita com vendas	2.628.400,00
Ganho na alienação de imobilizado	2.500,00
Juros cobrados de clientes	1.100,00
Receita com aplicação em renda Fixa	2.000,00
Receita com aluguéis	1.050,00

Cálculo do Imposto de Renda

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	2.628.400,00 x 8%	210.272,00
Ganho na alienação de imobilizado	2.500,00 x 100%	2.500,00
Juros cobrados de clientes	1.100,00 x 100%	1.100,00
Receita com aplicação em renda Fixa	2.000,00 x 100 %	2.000,00
Receita com aluguéis	1.050,00 x 100%	1.050,00
(=) Base de cálculo		216.922,00
IR 15%		32.538,30
Adicional de IR (10%)	10% x 156.922,00	15.692,20
(=) Total IR		48.230,50
(-) IRRF		(400,00)
IR a pagar		47.830,50

Cálculo da Contribuição Social

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	2.628.400,00 x 12%	315.408,00
Ganho na alienação de imobilizado	2.500,00 x 100%	2.500,00
Juros cobrados de clientes	1.100,00 x 100%	1.100,00
Receita com aplicação em renda fixa	2.000,00 x 100%	2.000,00
Receita com aluguéis	1.050,00 x 100%	1.050,00
(=) Base de Cálculo		322.058,00
Alíquota de CS		12%
CS a pagar		38.646,96

4º TRIMESTRE

TIPO DE RECEITA	VALOR (em R\$)
Receita com vendas	2.222.000,00
Ganho na alienação de imobilizado	3.000,00
Juros cobrados de clientes	3.000,00
Receita com aplicação em renda Fixa	2.000,00
Receita com aluguéis	1.050,00

Cálculo do Imposto de Renda

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita com vendas	$2.222.000,00 \times 8\%$	177.760,00
Ganho na alienação de imobilizado	$3.000,00 \times 100\%$	3.000,00
Juros cobrados de clientes	$3.000,00 \times 100\%$	3.000,00
Receita com aplicação em renda Fixa	$2.000,00 \times 100\%$	2.000,00
Receita com aluguéis	$1.050,00 \times 100\%$	1.050,00
(=) Base de cálculo		186.810,00
IR 15%		28.021,50
Adicional de IR (10%)	$10\% \times 126.810,00$	12.681,00
(=) Total IR		40.702,50
(-) IRRF		(400,00)
IR a pagar		40.302,50

Cálculo da Contribuição Social

ATIVIDADES	Cálculo	Valor (em R\$)
Receita c/ vendas	2.222.000,00 x 12%	266.640,00
Ganho na alienação de imobilizado	3.000,00 x 100%	3.000,00
Juros cobrados de clientes	3.000,00 x 100%	3.000,00
Receita com aplicação em renda fixa	2.000,00 x 100%	2.000,00
Receita com aluguéis	1.050,00 x 100%	1.050,00
(=) Base de Cálculo		275.690,00
Alíquota de CS		12%
CS a pagar		33.082,80

O quadro abaixo demonstra o total de cada imposto pago durante todo o exercício, a partir do cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, através da forma de tributação com base no Lucro Presumido:

PERÍODO	Imposto de Renda (em R\$)	Contribuição Social (em R\$)	TOTAIS
1º TRIMESTRE	43.431,50	23.425,12	66.856,62
2º TRIMESTRE	41.760,50	30.528,48	72.288,98
3º TRIMESTRE	48.230,50	38.646,96	86.877,46
4º TRIMESTRE	40.702,50	33.082,80	73.785,30
TOTAL ANUAL	174.125,00	125.683,36	299.808,36

Verifica-se, então, que o total da carga tributária no período de 1999, é de R\$ 299.808,36 (somatório de R\$ 174.125,00 devidos ao Imposto de Renda e R\$ 125.683,36, à Contribuição Social Sobre o Lucro).

3.2.2. Exemplo Calculado pela Forma de Tributação com Base no Lucro Real Anual

A partir do mesmo exemplo prático (Empresa Beta), será calculado o Imposto de Renda e a Contribuição Social anual devida, sob a forma de tributação, com base no Lucro Real.

Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro

PERÍODOS	RECEITA BRUTA	PERCENTAGEM RECEITA ANUAL	ALÍQUOTA DE CSLL
JAN-ABR	2.994.300,00	31,52%	8%
MAI-DEZ	6.505.700,00	68,48%	12%
TOTAL ANUAL	9.500.000,00	100%	-

Então, o cálculo da Contribuição Social ficará da seguinte forma:

Cálculo da Contribuição Social		
(=) Resultado antes da CSLL		338.250,00
(+) Adições		4.000,00
Encargos s/empréstimos	4.000,00	
(-) Exclusões		(4.000,00)
Dividendos recebidos	4.000,00	
(=) Base de cálculo		338.250,00
Contribuição Social (JAN-ABR)	$8\% \times (31,52\% \times 338.250)$	8.529,31
Contribuição Social (MAI-DEZ)	$12\% \times (68,48\% \times 338.250)$	27.796,03
Contribuição Social devida		36.325,34

Diferente do exemplo demonstrado anteriormente (Empresa Alfa), a Empresa Beta não pode se compensar do prejuízo de R\$ 50.000,00, referente à duplicata incobrável no que constava no subgrupo do Ativo Circulante. Conforme HIGUCHI, HIGUCHI & HIGUCHI (1999:248), "O crédito de valor superior a R\$ 30.000,00 somente poderá ser deduzido como

perda, na determinação do lucro real, após um ano de seu vencimento e desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento.”

DRE	Valor (em R\$)
(=) Resultado Antes da CS	338.250,00
(-) Contribuição Social	(36.325,34)
(=) Resultado Antes do Ir	301.924,66

Cálculo do Imposto de Renda		
Resultado antes do Imposto de Renda		301.924,66
(+) Adições		65.325,34
Despesa c/brindes	25.000,00	
Contribuição Social	36.325,34	
Encargos s/ empréstimos	4.000,00	
(-) Exclusões		(4.000,00)
Dividendos recebidos	4.000,00	
(=) Base de cálculo para o IR		363.250,00
(x) Imposto de Renda	15%	54.487,50
(-) dedução PAT	54.487,50 X 4%	(2.179,50)
(+) adicional Imposto de Renda (10%)	10% x 123.250	12.325,00
(=) Imposto de Renda devido		64.633,00
(-) IRRF s/aplicação de renda Fixa	400 mensais x 4 trim	(1.600,00)
(=) Imposto de Renda a pagar		63.033,00

Verifica-se, no exemplo acima, uma redução de R\$ 2.179,50 no Imposto de Renda devido (referentes ao Programa de Alimentação do Trabalhador). O Boletim Informare nº 10/99 apresenta essa possibilidade:

“Do imposto normal devido (sem o adicional), calculado à alíquota de 15%, diminuído do imposto incidente sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no Exterior, poderão ser deduzidos os seguintes incentivos fiscais, desde que observados os limites e as condições previstas na legislação pertinente:

I – Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT): até 4% do imposto devido.”

A partir da demonstração do exemplo acima, verifica-se que o total da carga tributária da Empresa Beta, tributada pelo Lucro Real Anual em 1999, é de R\$ 100.958,34 (somatório de R\$ 36.325,34 correspondentes à Contribuição Social e R\$ 64.633,00, correspondentes ao Imposto de Renda).

3.2.3. Considerações Acerca do Impacto da Forma de Tributação Sobre as Contas da Empresa Beta

Ao contrário do primeiro caso prático, verifica-se, ao tributar a empresa Beta pelas duas modalidades de tributação, a maior viabilidade da opção com base no Lucro Real. Isto pelo fato de a carga tributária total, pela forma de tributação com base no Lucro Presumido ser de R\$ 299.808,36, e a carga tributária total com base no Lucro Real ser de R\$ 100.958,34. Assim, nota-se que a empresa optando pela forma de tributação com base no Lucro Real, deixa de realizar um desembolso de caixa de R\$ 198.850,02.

Esse resultado advém do fato de que as despesas dedutíveis para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social serem superiores à margem estipulada nos percentuais impostos pela modalidade de tributação com base no Lucro Presumido.

4 ALGUMAS VANTAGENS E DESVANTAGENS ACERCA DA ADOÇÃO DAS DUAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO (LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL)

4.1. Compensação de Prejuízos Fiscais

Uma vantagem observada na opção pela forma de tributação com base no Lucro Real é a compensação de prejuízos fiscais e não-operacionais e da base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro. Essas compensações estão disciplinadas, respectivamente, pelos art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95:

“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 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto sobre a Renda, observado o limite máximo, para compensação, de 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios de montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada cumulativamente com a base de cálculo negativa, apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei 8.981/95.”

Conforme os artigos acima mencionados, 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 sejam mensais, trimestrais ou anuais.

O Lucro Real do período base poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores, em no máximo 30% (trinta por cento).

A soma dos prejuízos fiscais não-operacionais com os prejuízos fiscais decorrentes das atividades da pessoa jurídica, a ser compensada, não poderá exceder o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido do período-base da compensação, ajustado, esse lucro, pelas adições e exclusões previstas pela Legislação do Imposto de Renda.

Exemplo:

lucro líquido do período	R\$ 20.000,00
(+) adições	R\$ 3.000,00
(-) exclusões	(R\$ 2.000,00)
= lucro real	R\$ 21.000,00

A compensação do prejuízo fiscal, em relação ao exemplo anterior, está limitada ao valor de R\$ 6.300,00, ou seja, 30% de R\$ 21.000,00. Assim, o prejuízo fiscal poderá ser integralmente compensado se o seu valor não ultrapassar R\$ 6.300,00; se ultrapassar esse valor, o excedente não poderá ser compensado nesse período. Poderá ser compensado nos períodos futuros, sem prazo.

Já na forma de tributação com base no Lucro Presumido, não existe a possibilidade de se compensar de prejuízos fiscais de períodos anteriores, perdendo a vantagem da redução da base de cálculo para efeito de tributação.

4.2. Adicional Alíquota 10% (dez por cento)

Uma grande vantagem da forma de tributação com base no Lucro Real Anual diz respeito ao adicional de 10% (dez por cento), sobre a parcela do Lucro Real anual que ultrapassar o

montante de R\$ 240.000,00; já na forma de tributação com base no Lucro Presumido, o adicional de 10% (dez por cento) recai sobre a parcela da receita que ultrapassar o limite de R\$ 60.000,00 trimestrais ou de R\$ 20.000,00 multiplicados pelo número de meses do período de apuração.

Em princípio parece a mesma coisa, mas analisando pela forma de tributação com base no Lucro Presumido, R\$ 60.000,00 (trimestrais), multiplicados por 4 (quatro) trimestres, nos dá o montante de R\$ 240.000,00 anuais, igual ao limite imposto para forma de tributação com base no Lucro Real.

Há ainda a considerar que pela a forma de tributação com base no Lucro Presumido, dentro de um exercício financeiro, o valor da base de cálculo que exceder R\$ 60.000,00 em um trimestre não poderá ser compensada com outras bases de cálculos trimestrais que não tenham atingido o limite de R\$ 60.000,00.

Exemplo: supõe-se que a base de cálculo de determinado exercício seja:

PERÍODO	1º trim.	2º trim.	3º trim.	4º trim.	ANO
Base de cálculo	50.000	55.000	80.000	50.000	235.000

Tributando a receita anual com base no Lucro Real, verifica-se que não incide sobre a mesma o adicional de 10% (dez por cento) de Imposto de Renda, pelo fato de não ter ultrapassado o limite R\$ 240.000,00. Já com relação à tributação com base no Lucro Presumido, verifica-se que no 3º trimestre, existe um excesso de base de cálculo de R\$ 20.000,00(80.000,00 menos 60.000,00), sobre a qual incidirá 10% (dez por cento) de adicional de Imposto de Renda.

4.3. Incentivos Fiscais

De acordo com HIGUCHI, HIGUCHI & HIGUCHI (1999:42),

“Os incentivos fiscais dedutíveis do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas foram alterados pela Lei nº 9.532/97 e Medida Provisória nº 1.680, com vigência a partir de 01-01-98. O art. 10 da Lei nº 9.532/97 dispõe que o imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer

dedução a título de incentivo fiscal. Com isso, os incentivos fiscais dedutíveis do imposto de renda só podem ser utilizados pelas empresas tributadas com base no lucro real.”

Pelo exposto, verifica-se que somente as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real podem se beneficiar dos incentivos fiscais. Os incentivos podem ser deduzidos do imposto normal devido (sem o adicional). Abaixo será demonstrado um resumo dos incentivos e benefícios fiscais.

“I – Programa de Alimentação do Trabalhador: até 4% do imposto devido;

II – Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA): até 4% do imposto devido;

OBS: A soma das deduções desses incentivos fica limitada a 4% do imposto normal devido, respeitando o limite específico de cada incentivo.

III – Operações de caráter cultural e artístico: até 4% do imposto devido;

IV – Atividade audiovisual: até 3% do imposto devido;

V – Doações a fundos dos direitos da criança e do adolescente: até 1% do imposto devido;

VI – Aquisições de novas ações de empresa de informática: até 1% do imposto devido líquido de outros incentivos fiscais aproveitados;

VII – Pesquisa e desenvolvimento em atividades de informática: 50% do imposto devido, líquido de outros incentivos aproveitados;

VIII – Depósito de 30% do imposto devido sobre o lucro da exploração de empreendimentos industriais e agroindustriais e de construção civil em operações nas áreas da Sudene ou da Sudam, para reinvestimento acrescido de 50% de recursos próprios;

LX – Redução ou isenção do imposto calculado com base no lucro real da exploração de empreendimentos instalados nas áreas da SUDENE ou SUDAN, empreendimentos turísticos integrantes do Programa Grande Carajá.” VEIGA(1998:43)

4.4. Regime de Reconhecimento das Receitas

A Instrução Normativa 104 SRF de 24-08-98 (DOU 26/08/98), estabelece que:

“Art. 1º – A pessoa jurídica optante pela forma de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do Livro Caixa, deverá:

I – emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II – indicar, no Livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º – Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º – Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der faturamento, a entrega do bem ou direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º – Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente de bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º – O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

Art. 2º – o disposto neste artigo aplica-se, também, à determinação das bases de cálculo da contribuição PIS/PASEP, da contribuição para seguridade social (COFINS), da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido e para os optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES).”

Desta forma, para o ano de 1999, toda pessoa jurídica tributada com base no Lucro Presumido, pode optar pelo regime de competência ou regime de caixa para o reconhecimento de suas receitas, diferentemente da pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real, que apenas poderá optar pelo princípio da competência.

Por exemplo, uma empresa que venda suas mercadorias a prazo para recebimento após dois meses: se essa empresa tiver efetuado uma venda em dezembro de 1999, pelo Lucro Real, é obrigada a tributar essa receita em dezembro, independente do seu recebimento; já essa mesma empresa tributada com base no Lucro Presumido, poderá tributar essa receita apenas no seu recebimento, em fevereiro de 2000.

4.5. Compensação de 1% da Cofins, para Efeito de Contribuição Social

A alíquota da Cofins sofreu elevação elevou de 2% para 3%, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/02/99, mas facultou que a pessoa jurídica tributada com base no Lucro Presumido ou arbitrado compense, com a Contribuição Social Sobre o Lucro, até um terço da Cofins efetivamente paga. Essas determinações são respaldadas pelo art. 8º, da Lei 9.718/98, que dispõe:

“Art. 8º . Fica elevada para 3% (três por cento) a alíquota da COFINS.

§ 1º A pessoa jurídica poderá compensar, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual, até 1/3 (um terço) da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo.

§ 2º A compensação referida no § 1º :

I – somente será admitida em relação à COFINS correspondente a mês compreendido no período de apuração da CSLL a ser compensada, limitada ao valor desta;

II – no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro real anual, poderá ser efetuada com a CSLL determinada na forma dos arts. 28 a 30 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 3º Da aplicação do disposto neste artigo, não decorrerá, em nenhuma hipótese, saldo de COFINS ou CSLL a restituir ou compensar com o devido em períodos de apuração subsequentes.

§ 4º A parcela da COFINS compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real.”

Pelo exposto, verifica-se que poderá ser compensado até um terço da Cofins do montante da Contribuição Social a pagar, a partir do mês de fevereiro de 1999.

A mudança da alíquota da Cofins, de 2% para 3%, não mudará nada para a pessoa jurídica que tributa pelo Lucro Presumido, sendo que o aumento de 1% da Cofins, poderá ser compensado com a Contribuição Social devida, não mudando nada para a empresa tributada com base no Lucro Presumido.

Já uma empresa tributada com base no Lucro Real, só poderá se compensar do 1% da Cofins, caso tenha um saldo devedor da contribuição social superior ao valor da terça parte da Cofins.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Na presente monografia, procurou-se abordar as formas de tributação com base no Lucro Presumido e com base no Lucro Real.

Conforme os exemplos práticos demonstrados no Capítulo III, economicamente não se pode afirmar que existe entre o Lucro Real e o Lucro Presumido, a melhor forma de tributação. Mas o que define o melhor método a se aplicar são as características e as particularidades de cada empresa.

Cada forma de tributação tem sua particularidade: o Lucro Real traduz com maior fidelidade os resultados da empresa devido à manutenção da escrituração contábil nos termos da Legislação Comercial e através deste método a empresa irá pagar o que realmente é devido; já o Lucro Presumido, além de permitir à empresa escolher, durante o ano-calendário, o regime para o reconhecimento de suas receitas que lhe for mais favorável, permite-lhe maior flexibilidade, não a aprisionando nas malhas de uma escrituração contábil muito rígida.

O governo impõe várias formas de tributar as empresas, muitas vezes ao sabor de seu interesse. Dessa forma, cabe ao profissional da área de contabilidade esclarecer ao empresário a forma de tributação conveniente que mais se adapte ao porte da empresa, seja pelo Lucro Real ou Presumido.

Para futuras pesquisas recomenda-se um planejamento tributário, envolvendo métodos orçamentários mais eficazes para, com mais fidelidade, estimar a movimentação financeira de uma empresa tendo em vista os períodos seguintes, a fim de se escolher com maior grau de acerto, a melhor forma de tributação.

6 BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BAZARIAN, Jacob. **O Problema da verdade**. 2ª ed., São Paulo: Atlas-Omega, 1985.

INFORMARE, Boletim N° 10/99. Recolhimento Trimestral pelas Pessoas Jurídicas Tributadas com Base no Lucro Real Ano-Calendário de 1999.

INFORMARE, Boletim N° 41/98. Prejuízos Fiscais - Compensação.

BRASIL. Decreto 3.000, de 26/03/1999. Novo Regulamento do Imposto de Renda 1999. Curitiba: Juará, 1999.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988/ **organização dos textos, notas remissas e índices por Juarez de Oliveira**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. Instrução Normativa N° 93/97 da Secretaria da Receita Federal, que dispôs sobre a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Disponível na Internet. **<http://www.receita.fazenda.gov.br>**.

_____. Instrução Normativa N° 104/98 da Secretaria da Receita Federal, que estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. Disponível na Internet. <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

_____. Instrução Normativa N° 81/99 da Secretaria da Receita Federal, que dispôs sobre a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido aplicável aos fatos geradores ocorridos de 1° de maio até 1 de dezembro de 1999. Disponível na Internet. <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

_____. Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispões sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. (Código Tributário Nacional). Disponível na Internet. <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

_____. Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____. Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. Lei n° 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Código Tributário Nacional. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. Lei n° 9.249, de 26 de dezembro 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. Código Tributário Nacional. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Código Tributário Nacional. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Código Tributário Nacional. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, Altera a Legislação Tributária Federal. Código Tributário Nacional. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

CARVALHO, Maria Cecília (Org.) **Construindo o saber**. Ed. Papyrus - Campinas/SP, 1989.

CERVO, Amado Luiz e BERVIAM, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários**. 3ª ed. São Paulo: McGraw-hill do Brasil, 1983.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1985.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Forense, 1991.

FONTANELLA, Francisco Ricieri. **Educação Tributária**. Versão 5, Florianópolis, 1999.
(Nota de Aula)

FRANÇA, José Antônio de. O impacto da modalidade de tributação no fluxo de caixa das empresas. In: *Revista Brasileira de Contabilidade*. n.º 113, set./out./98. Pag.25.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1993.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi & Celso H. HIGUCHI. **Imposto de renda das empresas- interpretação prática, atualizado até 15-01-99**. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS Eliseu e GELBECKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Maria de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1986.

LOPES DE SÁ, Antônio; LOPES DE SÁ, Ana Maria. **Dicionário de contabilidade**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

SALOMON, Delvio Vieira. **Como fazer uma monografia: elementos de metodologia do trabalho científico**. 4ª ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1974.

VEIGA, Alexandre Zoldan. **Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP) & Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. 1998. (Nota de Aula).