

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

SANDRA MARIA DE SIQUEIRA SCZMANSKI

**A OPÇÃO ENTRE O LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO
COMO FORMA DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA
COMERCIAL**

Florianópolis, 2008.

SANDRA MARIA DE SIQUEIRA SCZMANSKI

A OPÇÃO ENTRE O LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO
COMO FORMA DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA
COMERCIAL

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Alexandre Zoldan da Veiga.

Florianópolis, 2008.

SANDRA MARIA DE SIQUEIRA SCZMANSKI

A OPÇÃO ENTRE O LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO COMO
FORMA DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA COMERCIAL

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de(.....), Atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

23 de junho de 2008.

Prof^a. Dr^a. Valdirene Gasparetto
Coordenadora de monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

Prof^o. Msc. Alexandre Zoldan da Veiga (Orientador)
Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Santa Catarina

Prof^o. Dr. Pedro José von Mecheln
Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Santa Catarina

Prof^o. Msc. Sinésio Stefano Dubiela Ostroski
Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Santa Catarina

Florianópolis, 23 de junho de 2008.

*Dedico este trabalho aos meus pais,
Suetônio (in memoriam) e Maria, pela
dedicação, compreensão e incentivo.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela proteção e pelo comando da minha vida, tanto na realização deste trabalho quanto nos 5 (cinco) anos que duraram a graduação em Ciências Contábeis.

Aos meus pais, Maria e Suetônio (*in memorian*) que sempre me incentivaram e apoiaram nos estudos.

Aos meus irmãos Djalma (*in memorian*) e Maria Alzira, que embora distantes sempre me deram força através de seus conselhos para que eu prosseguisse.

Ao meu marido, José Oreste Sczmanski, que sempre estava disposto a me ajudar nos momentos de dificuldade no aprendizado das disciplinas do curso e que nunca se queixou de ficar sozinho, cuidando das crianças para que eu estudasse.

Aos meus filhos Alex e Alícia que com a sua compreensão puderam contribuir para que eu melhorasse sempre nesta graduação.

Especialmente agradeço a Prof^ª. Dr^ª. Valdirene Gasparetto que me socorreu no momento mais difícil e me ajudou a não desistir de tudo.

Agradeço ao meu orientador, o Prof^º Msc. Alexandre Zoldan da Veiga, que me orientou no desenvolvimento deste trabalho, com suas observações e ensinamentos, incentivando-me a melhorar sempre.

Agradeço aos amigos que conheci durante os anos de graduação, Elisabeth Garcia Rejane Mello Cardozo, Patrícia dos Santos Moreira de Magalhães, Arley Puttkammer e tantos outros que compartilharam comigo os momentos de vitória e derrota e que sempre estiveram dispostos a ajudar com o seu companheirismo e com as suas explicações.

Obrigado aos professores que compuseram esta banca e aos que foram meus professores do Curso de Ciências Contábeis por todos os ensinamentos dados ao longo do curso.

Agradeço a tudo e a todos que de alguma maneira ajudaram para a conclusão deste trabalho.

Acredite...

Não importa o que é o mundo... O importante são seus sonhos!

Não importa o que você é... O importante é o que você quer ser.

Não importa onde você está... Importa para onde você quer ir.

Não importa o porquê... O que importa é o querer.

Não importam suas mágoas... O que importa são suas alegrias.

Não importa o que já passou... O passado? Guarde na sua lembrança.

Nunca pense em julgar.

Não veja, apenas olhe.

Não escute, apenas ouça.

Não toque, apenas sinta.

Acredite naquilo que você quiser. E não adianta sonhar... Se você não lutar.

O mundo é um espelho. Não seja só o seu reflexo.

Só acreditando em um futuro você conseguirá a paz para alcançar seus sonhos.

Afinal o que importa? VOCÊ importa!

Acredite em VOCÊ!

Eu acredito...

E VOCÊ?

(autora: Mirian)

RESUMO

SCZMANSKI, Sandra Maria de Siqueira. **A opção entre o Lucro Real e o Lucro Presumido como forma de tributação para uma empresa comercial.** 2008. 53 p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

Orientador: Prof. Msc. Alexandre Zoldan da Veiga

O Lucro Presumido e o Lucro Real como formas de tributação para uma empresa comercial é avaliado nesta pesquisa em relação às conseqüências na carga tributária de uma empresa fictícia denominada Comercial A ao optar por estas formas de pagamento de tributos. O objetivo geral deste trabalho é analisar as conseqüências ocorridas na carga tributária da referida empresa, quando da opção pelo Lucro Real e/ou Pelo Lucro Presumido como forma de tributação. Como a carga tributária que as empresas comerciais têm que recolher a cada ano tem sido muito alta, é necessário que se faça um estudo da forma de tributação mais econômica para a empresa. Foram pesquisadas leis e livros relativos ao tema. O objetivo do estudo é analisar qual forma de tributação é menos onerosa para a empresa fictícia Comercial A, apresentando regras de inclusão ou exclusão das empresas no Lucro Presumido e no Lucro Real, identificar as atividades empresariais permitidas e apresentar as conseqüências na carga tributária a ser recolhida pelas empresas, orientando-as na decisão de optarem ou não por estas formas de tributação. Para atingir o resultado da pesquisa foi estudada a contabilidade tributária, a legislação tributária e as conseqüências da opção tributária feita pela empresa comercial. Com estes dados pesquisados, passou-se ao estudo de caso da Empresa Fictícia Comercial A, começando pelos cálculos da carga tributária pelo Lucro Presumido e depois pelo Lucro Real Anual. Foram estudadas as conseqüências da opção feita na carga tributária da empresa e foi concluído que para empresas que desenvolvem atividade comercial e que auferem receitas brutas e incorrem em despesas e custos semelhantes aos da Comercial A no ano analisado, será menos onerosa a opção pelo Lucro Presumido. É importante que o empresário busque a orientação de um contador antes de fazer sua opção tributária, evitando assim impactos indesejáveis no resultado financeiro.

Palavras-chave: Empresa Comercial. Lucro Presumido. Lucro Real Anual.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

EPP - Empresa de Pequeno Porte

IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ME - Microempresa

MP - Medida Provisória

PIS/PASEP - Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor
Público

RIR - Regulamento do Imposto de Renda

SELIC - Sistema Especial de Liquidação e Custódia

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Faturamento, custos e despesas ano 2008	35
Quadro 2 - IRPJ – Lucro Presumido	36
Quadro 3 – CSLL – Lucro Presumido.....	36
Quadro 4 – Janeiro a Junho - PIS/COFINS – Lucro Presumido	37
Quadro 5 – Julho a Dezembro – PIS/ COFINS – Lucro Presumido	37
Quadro 6 – Total anual dos tributos – Lucro Presumido.....	37
Quadro 7 – Janeiro – IRPJ Estimativa.....	38
Quadro 8 – Fevereiro – IRPJ Estimativa.....	38
Quadro 9 – Março – IRPJ Estimativa.....	39
Quadro 10 – Abril – IRPJ Estimativa.....	39
Quadro 11 – Maio – IRPJ Estimativa.....	39
Quadro 12 – Junho – IRPJ Estimativa.....	39
Quadro 13 – Julho – IRPJ Estimativa.....	39
Quadro 14 – Agosto – IRPJ Estimativa.....	40
Quadro 15 – Setembro – IRPJ Estimativa	40
Quadro 16 – Outubro – IRPJ Estimativa.....	40
Quadro 17 – Novembro – IRPJ Estimativa	40
Quadro 18 – Dezembro – IRPJ Estimativa.....	40
Quadro 19 – Janeiro – IRPJ Suspensão/redução	41
Quadro 20 – Fevereiro – IRPJ Suspensão/redução	42
Quadro 21 – Março – IRPJ Suspensão/redução	42
Quadro 22 – Abril – IRPJ Suspensão/redução	42
Quadro 23 – maio – IRPJ Suspensão/redução.....	43
Quadro 24 – Junho – IRPJ Suspensão/redução	43
Quadro 25 – Julho – IRPJ Suspensão/redução	43
Quadro 26 – Agosto – IRPJ Suspensão/redução	44
Quadro 27 – Setembro – IRPJ Suspensão/redução	44
Quadro 28 – Outubro – IRPJ Suspensão/redução	44
Quadro 29 – Novembro – IRPJ Suspensão/redução.....	45
Quadro 30 – Dezembro – IRPJ Suspensão/redução	45
Quadro 31: IRPJ e CSLL por estimativa e por suspensão e redução	46
Quadro 32: Critério mais econômico escolhido no mês.....	46
Quadro 33: Janeiro a Julho - Cálculo do PIS/COFINS - Lucro Real Anual	48
Quadro 34: Julho a Dezembro - Cálculo do PIS/COFINS - Lucro Real Anual	48
Quadro 35: Comparação dos tributos	48

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	12
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.2.1 Objetivo Geral	13
1.2.2 Objetivos específicos.....	14
1.3 JUSTIFICATIVA.....	14
1.4 METODOLOGIA.....	15
1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	16
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	18
2.1 O GOVERNO E A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS.....	18
2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	19
2.3 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E O TRABALHO INFORMAL.....	19
2.4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS COMERCIAIS.....	22
2.5 LUCRO REAL.....	23
2.5.1 Prazo para recolhimento do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).....	23
2.5.2 A não-cumulatividade e as alíquotas do PIS/PASEP (Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).....	24
2.5.3 Prazo para recolhimento do PIS/PASEP e COFINS.....	24
2.5.3.1 <i>Lucro real anual</i>	25
2.5.3.2 <i>Lucro real trimestral</i>	25
2.6 LUCRO PRESUMIDO.....	26
2.6.1 Limites da receita bruta.....	26
2.6.2 Período de apuração.....	27
2.6.3 Manifestação pela opção ao Lucro Presumido.....	27
2.6.4 Escrituração contábil.....	27
2.6.5 IRPJ.....	28
2.6.6 CSLL.....	28
2.6.7 PIS E COFINS.....	28
2.6.8 Prazo para recolhimento do PIS/PASEP e COFINS.....	29
2.7 LUCRO ARBITRADO.....	29
2.7.1 Arbitramento pelo Contribuinte.....	30
2.7.2 Base de Cálculo para a Receita Bruta conhecida.....	30
2.8 SIMPLES NACIONAL OU SUPER SIMPLES.....	31
2.8.1 Pessoas jurídicas que podem optar pelo Super Simples.....	31
2.8.2 Pessoas jurídicas que não podem optar pelo Super Simples.....	32

3 A OPÇÃO ENTRE O LUCRO PRESUMIDO E O LUCRO REAL COMO FORMA DE TRIBUTAÇÃO PARA A EMPRESA COMERCIAL A.....	34
3.1 CONSEQUÊNCIAS NA CARGA TRIBUTÁRIA DA EMPRESA COMERCIAL	34
3.2 CÁLCULOS DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS PELO LUCRO PRESUMIDO.....	36
3.3 CÁLCULOS DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS PELO LUCRO REAL ANUAL	38
3.3.1 Por estimativa	38
3.3.2 Por suspensão ou redução.....	41
3.3.3 Escolha do critério mais econômico para recolhimento do IRPJ e do CSLL	45
3.3.4 Cálculo do PIS e COFINS pelo Lucro Real Anual de Janeiro a Dezembro do ano 2008:	47
3.4 COMPARAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA PELO LUCRO PRESUMIDO E PELO LUCRO REAL ANUAL	48
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	50
4.1 QUANTO À PROBLEMÁTICA	50
4.2 QUANTO AOS OBJETIVOS	50
4.3 RECOMENDAÇÕES.....	51
REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos tempos o desemprego se tornou a realidade de muitos brasileiros que, com o passar dos dias, perceberam o quanto é difícil voltar ao mercado de trabalho na condição de empregado e sem muita alternativa, começaram a buscar sua sobrevivência no trabalho informal.

A criatividade e a determinação de alguns destes trabalhadores sem registro fez com que os seus pequenos trabalhos ou empreendimentos crescessem com o passar dos anos, tornando-se pequenos negócios e depois, médias e grandes empresas. Mas, existe a concorrência que faz todos: grandes, médios e pequenos empresários, estarem sempre em busca de sustentação no mercado.

Os poucos recursos financeiros, a falta de um bom planejamento e a alta carga tributária, dentre outras dificuldades, levam boa parte destes empresários a encerrarem suas atividades deixando uma leva de funcionários sem trabalho.

Para ajudar os empresários a se manterem no mercado é importante que, dentre outros estudos, haja a análise da carga tributária paga pela empresa nos últimos exercícios financeiros, pois isto facilitará a escolha da forma de tributação menos onerosa para a empresa.

É necessária uma análise contábil de cada empresa separadamente, seja ela comercial, industrial ou prestadora de serviços, pois cada uma tem suas particularidades e diferenças, dependendo da área em que atuam. Por isto é necessário que os contadores estejam em constante atualização na área de Legislação Tributária, para o seu bom desempenho diário de trabalho auxiliando as empresas que tiverem dúvida quanto às implicações de fazerem sua opção por qualquer das formas de tributação em vigência.

1.1 TEMA E PROBLEMA

São muitas as atividades desenvolvidas pelas empresas brasileiras, mas, esta pesquisa terá como foco as pessoas jurídicas comerciais por serem as que atuam em maior número no mercado atual.

As empresas comerciais, sem exceção, devem dispor de um setor de contabilidade próprio ou contratar escritórios que façam a sua parte contábil. Nestes setores ou escritórios de contabilidade os contadores poderão ser questionados pelos empresários que os contrataram quanto aos benefícios, isenções, enquadramento, limites da receita bruta, forma de apuração, recolhimento, obrigações trabalhistas, previdenciárias, acessórias e muitas outras dúvidas que surgirem no momento de fazerem a sua opção tributária.

Não é rara no Brasil a ocorrência de mudanças nas leis e para que um contador possa esclarecer dúvidas quanto às opções de pagamento de tributos empresariais é necessária uma constante atualização na área da contabilidade tributária. O contador deve estudar as mudanças ocorridas nas leis e também os decretos e as emendas que forem eventualmente publicadas. A respeito disto Fabretti afirma que

Não basta que o contador tenha sólidos conhecimentos de contabilidade - indispensáveis, reafirme-se -, é necessário que tenha também boa noção da legislação tributária e das normas de vigência e interpretação dessa legislação (FABRETTI, 1999, p. 19).

As pessoas jurídicas que exercem atividade comercial podem optar pelas quatro formas em vigor, que são: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Super Simples, mas para saber qual desta é a mais adequada o empresário deve procurar a orientação de um contador.

Portanto, a finalidade deste trabalho é pesquisar, dentro da legislação tributária atual, as conseqüências na carga tributária de uma empresa comercial fictícia que optar pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido como forma de tributação, obtendo resposta para a seguinte questão: *Qual forma de tributação é menos onerosa para uma empresa comercial: Lucro Real ou Lucro Presumido?*

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar a forma de tributação menos onerosa para a Empresa Fictícia Comercial A, quando da opção pelo Lucro Real e/ou Pelo Lucro Presumido como opção tributária.

1.2.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos são:

- a) Apresentar as quatro formas de tributação das pessoas jurídicas em vigor no Brasil.
- b) Analisar os benefícios ou desvantagens do Lucro Real e do Lucro Presumido como opção tributária para a Empresa Fictícia Comercial A.

1.3 JUSTIFICATIVA

A empresa comercial, assim como as outras, proporciona o trabalho remunerado do qual sobrevivem proprietários, fornecedores, funcionários diretos e indiretos e as famílias que dependem financeiramente destes. Sobre a movimentação de compra e venda de mercadorias, que é a atividade desenvolvida pelo comércio, há uma incidência de tributos, os quais devem ser contabilizados e recolhidos conforme determinam as leis tributárias.

Cada forma de tributação em vigência tem suas normas específicas, as quais devem ser cumpridas pela empresa optante.

As regras de inclusão e exclusão, as atividades permitidas ou impedidas, os limites da receita bruta e as alíquotas a serem aplicadas variam de acordo com a opção tributária escolhida.

Com a análise da receita bruta auferida no exercício financeiro anterior é possível fazer uma simulação de qual opção tributária incorria na menor carga a ser recolhida pela empresa, pois se desta opção resultar uma alta incidência de impostos e contribuições, o disponível diminuirá, já que dele será subtraído o valor dos tributos.

Por isso a importância de se fazer uma análise das formas de tributação nas quais a pessoa jurídica comercial possa ser enquadrada, pois isto facilitará a escolha da opção tributária mais adequada para o próximo ano-exercício.

1.4 METODOLOGIA

Este trabalho de conclusão de curso é uma monografia obrigatória ao Curso de Ciências Contábeis e tem seu tema delimitado dentro da Contabilidade Tributária já que busca conhecimentos sobre as leis que regulamentam a tributação Pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real.

Este estudo é caracterizado como pesquisa exploratória, pois tem como objetivo descobrir qual forma de tributação será menos onerosa para uma empresa comercial e segundo Gil (1999, apud BEUREN, 2006, p. 80) “é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato”.

A presente pesquisa está enquadrada tipologicamente quanto aos procedimentos como uma pesquisa bibliográfica e para Beuren (2006, p. 87) “objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar”.

O material consultado na pesquisa bibliográfica, para Beuren (2006, p. 87), é “todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros”.

A opção quanto à abordagem de estudo, foi feita pela pesquisa qualitativa.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último (BEUREN, 2006, p. 92).

Assim pretende-se conhecer as conseqüências que envolvem a opção pelo Lucro Presumido e Pelo Lucro Real como formas de tributação para uma empresa comercial e, para tal, faz-se necessário realizar etapas que são próprias deste tipo de pesquisa.

A primeira etapa busca estudar, de forma geral, os regimes de tributação que vigoram atualmente no Brasil: Lucro Presumido, Lucro Real, Lucro Arbitrado e o Super Simples que foi criado com a intenção de suavizar a carga tributária sofrida pelas pequenas e médias empresas e é regido pela Lei Complementar 123/2006, Lei do Super Simples.

A etapa seguinte compõe-se do próprio objetivo da pesquisa que é a busca da opção tributária mais vantajosa para a Empresa Fictícia Comercial A que teve estabilidade

financeira nos meses do último ano-exercício. Nesta etapa, buscam-se explicar as normas e regras que regem as opções pelo Lucro Presumido e Lucro Real, seus benefícios e suas desvantagens.

1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

O foco desta pesquisa está limitado à análise do Lucro Real e do Lucro Presumido como opção tributária para uma empresa comercial. Esta análise mostrará o total de tributos a ser recolhido entre IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), PIS (Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) quando calculados por uma e/ou outra forma de tributação, o que nos fará saber qual delas resultará na menor carga tributária a ser paga no próximo ano-exercício da empresa em questão.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa está dividida em quatro capítulos:

O primeiro capítulo levanta as considerações que definem o tema e o problema pesquisado, que é a regulamentação das formas de tributação em vigor para as pessoas jurídicas comerciais do Brasil: O Lucro Real, o Lucro Presumido, o Lucro Arbitrado e o Super Simples. Além disso, define a justificativa da pesquisa, metodologia aplicada e as suas limitações.

O segundo capítulo consiste no levantamento e leitura das leis tributárias e de fontes bibliográficas, a fim de possibilitar um melhor entendimento do tema e dar sustentação com um adequado arcabouço teórico. Faz-se uma revisão teórica dos elementos que permeiam a pesquisa, sendo eles, o governo e a tributação das pessoas jurídicas, o conceito de Contabilidade Tributária, a legislação tributária e o trabalho informal e, finaliza-se com um estudo dos regimes atuais de tributação das empresas comerciais. e suas conseqüências.

O terceiro capítulo busca comparar a carga tributária resultante da opção pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido para a Empresa Fictícia Comercial A, procurando reunir esclarecimentos sobre os pormenores das normas que regulamentam as referidas formas de

tributação e quais são suas conseqüências. O resultado desta comparação poderá ser útil para os estudantes da área contábil e para os empresários que têm dúvida quanto à opção a ser feita.

No quarto e último capítulo consideram-se as conclusões atingidas ao fim do trabalho, por meio de pesquisas realizadas em leis, livros e apostilas com o objetivo de conhecer as conseqüências da opção pelo Lucro Real e pelo Lucro presumido como forma de tributação para uma empresa comercial. E ao final, apresentam-se algumas recomendações para futuros trabalhos relacionados ao tema.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo está embasado nos regimes de tributação dispensados às pessoas jurídicas comerciais, que são: O Lucro Presumido, Lucro Real, Lucro Arbitrado e Super Simples. Também será feito um comentário sobre o governo e a tributação das pessoas jurídicas, a Contabilidade Tributária, a Legislação Tributária e o trabalho informal e os regimes de tributação das empresas comerciais no Brasil.

2.1 O GOVERNO E A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

A arrecadação de tributos constitui a receita pública que o governo obtém para a manutenção das necessidades básicas da população. A respeito disto a Lei nº 4.320/1964, art. 9º traz a seguinte redação:

Art. 9º Tributo e a receita derivada instituída pelas entidades de direito publico, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)

O Manual de Procedimentos da Receita Pública da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) na página 14, diz que

Receitas Públicas são todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, em qualquer esfera governamental, para alocação e cobertura das despesas públicas. Desta forma, todo o ingresso orçamentário constitui uma receita pública, pois tem como finalidade atender às despesas públicas.

Com a previsão das receitas que constam no orçamento público o Estado pode fixar as despesas que incorrerão no ano-exercício.

A carga tributária das pessoas jurídicas no Brasil é considerada altíssima pelos empresários brasileiros, tenham eles empreendimentos de pequeno, médio ou grande porte. Não são raras as reportagens sobre esta ou aquela empresa que sonegou uma grande quantia de impostos. Mas a sonegação é ilegal e traz conseqüências desastrosas que poderiam ser evitadas e é por isso que a legislação proporciona para a maioria das empresas a possibilidade de optar pelo critério tributário mais conveniente.

Tendo o conhecimento das leis em vigor, o que se deve fazer é uma escolha adequada de tributação para cada empresa em particular, assim tanto o fisco quanto a pessoa jurídica tributada atingirão seus objetivos.

2.2 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A contabilidade tributária para Pêgas (2003, p. 7) é o “ramo da contabilidade cujo objetivo é aplicar e adaptar conceitos e princípios contábeis com a legislação tributária, de forma adequada, simultânea e, principalmente, integrada”.

No momento em que ocorrer alguma mudança nas leis que regem as formas de tributação das pessoas jurídicas ocorrerá também uma necessidade de adaptação do contador a essa nova norma.

O contador deve estudar o que há de novo na legislação tributária para saber aplicá-la na hora da apuração do resultado do exercício sobre o qual será calculada a carga tributária a ser recolhida pela empresa.

Através da análise do valor da carga tributária dos últimos exercícios financeiros é possível ter uma idéia de qual regime de tributação deverá ser adotado pela pessoa jurídica para o próximo ano-exercício. O contador deve orientar o empresário que lhe contratou a fazer a opção de tributação menos onerosa para a empresa, mas esta orientação deve estar de acordo com os princípios contábeis e deve obedecer a legislação vigente para que nem a empresa nem o contador venham a ser prejudicados.

2.3 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E O TRABALHO INFORMAL

O Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172/66) em seu art. 96, diz que:

Art. 96. A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

As leis que versam sobre tributos e relações jurídicas a que se refere o artigo acima são as que regulamentam a tributação das pessoas jurídicas de direito público e privado no Brasil. A relação tributária entre o Estado e as empresas é vista como um conflito difícil de

ser resolvido, pois o governo cobra uma alta carga tributária às pessoas jurídicas e, segundo os empresários, esta tributação onerosa dificulta o crescimento e a continuidade das empresas.

A Lei nº. 5.172/1966 traz uma definição do que seja tributo em seu art. 3º, citado abaixo:

Art. 3º 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.

Como pode ser observado no artigo acima, o tributo é oriundo de ato lícito, ou seja, de trabalho exercido dentro da legalidade o que significa dizer que o trabalho informal não gera tributos ou passa despercebido pelo governo.

Os tributos estão divididos nas 3 (três) formas que se encontram no art. 5º da Lei nº. 5.172/1966, citado abaixo:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

a) Imposto

Pode ser encontrada a definição de Imposto no art. 16 da Lei nº. 5.172/1966, citado abaixo:

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

Fabretti (1999, p. 116) define o imposto como “aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”.

b) Taxa

A respeito de taxas, a Lei nº. 5.172/1966 traz no art. 77 e em seu Parágrafo único a seguinte redação:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 30.1.1967)

Um esclarecimento a respeito de taxa é dado por Fabretti (1999, p. 117) quando ele explica que “pelo serviço prestado pela administração pública de verificar as condições do local em que se pretende instalar uma indústria e por sua autorização para funcionamento, paga-se uma taxa.”. Como um segundo exemplo podemos dizer que se em determinada rua for feita uma obra de engenharia civil que traga certa valorização aos imóveis, poderá ser cobrada dos moradores uma taxa de contribuição de melhorias.

c) Contribuição de melhoria

Quanto à contribuição de melhoria, o art. 81 da Lei nº. 5.172/1966, traz a seguinte redação:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Fabretti (1999, p. 117) comenta a respeito de contribuição de melhoria que “desde a edição do CTN (1966) já estava especificada como tributo, diferente do imposto e da taxa, portanto uma terceira espécie”.

d) Contribuição Social

A respeito de contribuição social Fabretti faz o seguinte comentário:

A doutrina e a jurisprudência vêm procurando demonstrar que a contribuição social é uma quarta espécie do gênero tributo, sob vários argumentos, todos merecedores de respeito.

Entretanto, analisando-se a relação custo/benefício para o contribuinte, verifica-se que ora seu impacto é de imposto, ora é de taxa, ou seja, é um tributo misto de imposto e taxa. (FABRETTI, 1999, p. 118).

Também a respeito de contribuição social Veiga comenta o seguinte:

Observa-se que a legislação federal refere-se a tributos e contribuições sociais. Quanto às contribuições sociais, são as definidas no art. 195 da CF/88, ou seja, sobre o faturamento (COFINS), sobre o lucro (CSLL) e sobre a folha de salários. (VEIGA, 2008)

O ideal, para o equilíbrio da sociedade brasileira, seria que todas as atividades econômicas fossem desenvolvidas dentro da legalidade, ou seja, empresas devidamente registradas, pois, na sociedade capitalista atual a atividade empresarial é de extrema importância tanto para os empreendedores e empresários quanto para os empregados, já que os empresários articulam os fatores de produção e criação das empresas gerando empregos, riqueza e desenvolvimento econômico e com isso os empregados ganham a oportunidade de se realizarem profissionalmente e de receberem salários que supram as suas necessidades e lhes façam crescer economicamente.

Para que esta sociedade atual prossiga na sua produção e gerando empregos é necessário que os regimes de tributação favoreçam tanto ao estado que os cria quanto às pessoas jurídicas que os pagam. É sobre isso que trata o item seguinte.

2.4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS COMERCIAIS

Toda empresa comercial é tributada de alguma forma, mas para se definir qual é a mais vantajosa para a pessoa jurídica em questão é necessário que se faça um planejamento tributário.

Planejamento tributário pode ser definido, de forma simplificada, como a utilização de alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente, amparada na legislação vigente, em comparação com a alternativa que represente mais desembolso de tributos para o contribuinte (PÊGAS, 2003, p.339).

Como a legislação não permite mudança da sistemática tributária no mesmo exercício, a opção por uma das modalidades é definitiva para o exercício corrente. Se a decisão for tomada errada, ela terá efeito o ano todo. A opção é definida no primeiro pagamento dos tributos.

A seguir serão feitos alguns esclarecimentos a respeito das seguintes formas de tributação das pessoas jurídicas, as quais foram citadas antes:

- Lucro Real
- Lucro Presumido
- Lucro Arbitrado
- Super Simples

2.5 LUCRO REAL

O Lucro Real como forma de arrecadação de tributos está definido no art. 6º, §§ 1, 2 e 3 do Decreto-Lei nº. 1.598/77, citados abaixo:

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.
§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;
- c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

Para o Lucro Real também é exigido o Lalur, que é o Livro de apuração do Lucro Real.

2.5.1 Prazo para recolhimento do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido)

Para a empresa comercial que optar pelo Lucro Real Anual o IRPJ e o CSLL serão recolhidos mensalmente e se a opção for feita pelo Lucro Real trimestral até o último dia

útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, conforme será explicado em detalhes nos itens 2.5.3.1 e 2.5.3.2.

2.5.2 A não-cumulatividade e as alíquotas do PIS/PASEP (Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)

Para as empresas comerciais optantes pelo Lucro Real, O PIS/PASEP e o COFINS são não-cumulativos, ou seja, serão aproveitarão os créditos na aquisição de mercadorias e do pagamento de algumas despesas.

Para o cálculo destas contribuições devem ser observados o art. 2º da Lei nº. 10.637/2002 e art. 2º da Lei nº. 10.833/2003, citados abaixo:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) (Lei nº.10.637/2002).

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) (Lei nº.10.833/2003).

2.5.3 Prazo para recolhimento do PIS/PASEP e COFINS

O Lucro Real Anual e o Lucro Real Presumido têm o mesmo prazo para recolhimento do PIS/PASEP e COFINS que será até o dia 20 do mês seguinte ao da competência, conforme arts. 7º e 11 da MP 351/2007, citados abaixo:

Art. 7º O art. 18 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 18. O pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deverá ser efetuado até o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores." (NR)

(...)

Art. 11. O art. 10 da Lei nº 10.637, 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 10. A contribuição de que trata o art. 1º deverá ser paga até o último dia útil do segundo decêndio subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador." (NR)

2.5.3.1 *Lucro real anual*

A pessoa jurídica comercial pode calcular o IRPJ e a CSLL tributos por estimativa ou balancete do período em curso.

O Recolhimento dos tributos deve ser feito mês a mês e com base no faturamento, de acordo com um percentual de lucro estipulado pelo governo, sobre o qual se aplica a alíquota do IRPJ e da CSLL, de forma semelhante ao lucro presumido que será explicado no item 2.6. A diferença é que, no final do ano, a empresa levanta o balanço anual e apura o lucro real no exercício, ajustando o valor do tributo ao seu resultado real. A cada mês a empresa comercial poderá suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ e CSLL devidos mês, mas este processo deve demonstrar através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago ultrapassou o valor do imposto, inclusive o adicional, calculado com base no lucro real daquele período.

As empresas comerciais que optarem pela apuração do Lucro Real Anual deverão recolher o IRPJ e a CSLL de janeiro até o último dia útil de fevereiro e este procedimento demonstrará que a pessoa jurídica optou pelo Lucro Real Anual como forma de tributação naquele ano.

A opção pelo lucro real anual permite a empresa suspender ou reduzir o recolhimento dos tributos, quando perceber que pagou a mais, conforme já explicado anteriormente, bem como, o prejuízo pode ser compensado integralmente no mesmo ano.

2.5.3.2 *Lucro real trimestral*

Nesta forma de tributação o IRPJ e a CSLL são calculados com base no balanço da empresa, sendo que cada trimestre corresponde a um período-base.

O lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá ser deduzido até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes (HIGUCHI et al, p. 25).

O IRPJ devido, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (Art. 5º da Lei nº. 9.430/96).

A pessoa jurídica poderá optar pelo pagamento de tributos em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, com vencimento no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder (Art. 5º, § 1º da Lei nº. 9.430/96).

Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única (Art. 5º, § 2º da Lei nº. 9.430/96).

As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), para títulos federais, acumulada mensalmente, 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% (um por cento) no mês do pagamento (Art. 7, §§ 1º e 2º da Lei nº. 9.430/96).

2.6 LUCRO PRESUMIDO

A pessoa jurídica que optar pelo Lucro Presumido como forma de tributação não poderá mudar de opção durante o mesmo ano-calendário, pois esta opção terá validade por todo o ano (Art. 516, § 1º da RIR/99).

A tributação pelo Lucro Presumido pode ser feita pelas pessoas jurídicas que não são obrigadas ao Lucro Real (Art. 516, § 3º da RIR/99).

2.6.1 Limites da receita bruta

A receita bruta total, auferida no ano-calendário anterior à opção pelo Lucro Presumido, é delimitada pelo art. 46 da Lei nº. 10.637/2002, citado abaixo:

Art. 46. O art. 13, caput, e o art. 14, I, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de

meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido....."(NR)

Os limites da receita bruta auferida pela pessoa jurídica no ano-calendário anterior serão considerados segundo o regime de caixa ou competência, se naquele ano a empresa tiver optado pelo Lucro Presumido (Art. 516, § 2º da RIR/99).

2.6.2 Período de apuração

O período de apuração de IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido será trimestral, sendo estes trimestres encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Art. 516, § 5º da RIR/99).

2.6.3 Manifestação pela opção ao Lucro Presumido

Ao pagar a primeira ou única quota do tributo devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, a pessoa jurídica terá manifestado a sua opção pelo Lucro Presumido (Art. 516, § 4º da RIR/99).

Se a pessoa jurídica iniciar suas atividades no segundo trimestre do ano-calendário, ela manifestará sua opção pelo Lucro Presumido ao pagar a primeira ou única quota do tributo devido e este corresponderá ao período em que atuou.

2.6.4 Escrituração contábil

A pessoa jurídica com atividade comercial, optante pelo Lucro Presumido, deve manter a sua escrituração contábil de acordo com a legislação. No Livro Registro de Inventário deve constar os registros de estoques existentes no final de cada ano-calendário e todos os livros de escrituração determinados por lei bem como os documentos e papéis que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal devem estar de acordo com as leis vigentes (Art. 527, incisos de I a III da RIR/99).

Quem escolher o Lucro Presumido também pode optar por manter Livro Caixa escriturado com toda a movimentação financeira e bancária ao invés da escrituração contábil (Parágrafo único, art. 526 da RIR/99), mas, a respeito disto, Veiga fez o seguinte comentário:

“Cabe ressaltar que pelas normas do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, a contabilidade completa deve ser obrigatória para qualquer empresa.” (Veiga, 2006).

2.6.5 IRPJ

A empresa comercial deve aplicar a alíquota de 8% sobre a receita bruta auferida no trimestre para determinar a base de cálculo do IRPJ. Sobre esta base deve ser calculado o percentual de 15 % e se a base de cálculo superar a quantia de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre, deve ser aplicada a alíquota de 10% sobre o valor excedente para obter o valor do IRPJ adicional. Depois são somados o valor do IRPJ obtido e o valor do IRPJ adicional para encontrar o valor total do tributo devido (Art. 15 da Lei nº. 9.249/95 e arts. 1º e 25, inciso I da Lei nº. 9.430/96).

2.6.6 CSLL

Para calcular o CSLL devido pela pessoa jurídica comercial optante pelo Lucro Presumido, aplica-se a alíquota de 12 % sobre a receita bruta auferida no trimestre chegando à base de cálculo e sobre esta base deve ser aplicada a alíquota de 9% (Art. 22 da Lei 10.684/2003).

2.6.7 PIS E COFINS

As pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido devem calcular o PIS e o COFINS mês a mês. Sobre o faturamento mensal, aplica-se a alíquota de 0,65 % para calcular o valor devido de PIS e de 3% para calcular o valor do COFINS a recolher (Art. 4º, inciso IV da Lei nº. 9.718/98).

2.6.8 Prazo para recolhimento do PIS/PASEP e COFINS

Segundo os arts. 7º e 11 da MP 351/2007, o PIS e o COFINS serão recolhidos até o dia 20 do mês seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

2.7 LUCRO ARBITRADO

O Lucro da Pessoa Jurídica será arbitrado quando, o contribuinte, obrigado à tributação com base no Lucro Real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº. 2.397, de 1987, cometer uma das infrações constantes do art. 47 da Lei nº. 8981/95, citado abaixo:

Art. 47 - O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado a tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº. 2397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancaria;

ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar a autoridade tributaria os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único.

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.

Esta forma de tributação é utilizada pela Receita Federal quando há suspeita de sonegação ou falta de documentos e é tomado como base para aplicar a alíquota dos tributos uma empresa do mesmo porte e ramo de atividade.

Quando ocorrer qualquer uma das hipóteses que levam ao arbitramento de lucro, previstas na legislação fiscal, o arbitramento poderá ser feito das seguintes formas:

- Poderá ser aplicado pela autoridade fiscal, em qualquer dos casos previstos na legislação do imposto de renda (RIR/1999, art. 530);

- Poderá ser adotado pelo próprio contribuinte, quando conhecida a sua receita bruta (RIR/1999, art. 531).

2.7.1 Arbitramento pelo Contribuinte

O arbitramento do lucro pode ser feito pelo próprio contribuinte se forem observadas as normas constantes do art. 531, incisos I e II do RIR/99, citado abaixo:

Art. 531. Quando conhecida a receita bruta (art. 279 e parágrafo único) e desde que ocorridas as hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação;

II - o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

2.7.2 Base de Cálculo para a Receita Bruta conhecida

Se a receita bruta da pessoa jurídica for conhecida, o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519, § 1º, incisos de I a III, do RIR/99, acrescidos de 20% (vinte por cento) no caso do IRPJ, conforme citado abaixo:

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

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

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;

III - 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.

Portanto, os percentuais do Lucro Arbitrado, para determinar a base de cálculo do imposto, equivalem a 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento) no comércio e indústria.

2.8 SIMPLES NACIONAL OU SUPER SIMPLES

O governo federal promulgou a Lei Complementar nº. 123/2006 de 14 de dezembro de 2006, Lei do Super Simples ou Simples Nacional que substitui a Lei Ordinária nº. 9.317/96, como forma de tributação da ME (Microempresa) e EPP (Empresa de Pequeno Porte). O Super Simples entrou em vigor em janeiro de 2007, mas o regime de tributação (ME e EPP) só entrou em vigor em 1º de julho de 2007, com o objetivo de desburocratizar a tributação, reduzir a carga tributária, aumentar a adimplência fiscal e facilitar a abertura e a regularização dessas empresas e também da nova lista de serviços constantes dos anexos IV e V da referida lei.

2.8.1 Pessoas jurídicas que podem optar pelo Super Simples

Esta modalidade de tributação só pode ser utilizada por ME, e EPP, conforme a Lei Complementar nº. 123/2006.

No art. 3º incisos I e II da Lei complementar 123/2006 citado abaixo, podemos verificar quais empresas são consideradas como micro ou pequenas empresa:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

O Super Simples é uma forma de tributação simplificada onde o IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, INSS, ICMS e ISS são recolhidos todos os meses, mediante documento único de arrecadação. Estes impostos e contribuições são compilados em uma única alíquota aplicada sobre o faturamento e esta alíquota varia muito dependendo da atividade desenvolvida pela empresa. Os 5 (cinco) anexos da Lei Complementar 123/2006 definem as alíquotas que devem a ser aplicada sobre o faturamento mensal para determinar o Super

Simples devido pela empresa. Cada um destes anexos está destinado a modalidades empresariais diferentes.

2.8.2 Pessoas jurídicas que não podem optar pelo Super Simples

Não se incluem no Super Simples as pessoas jurídicas constantes do art. 3º § 4º incisos I a X da Lei Complementar 123/06, citado abaixo:

§ 4º Não se inclui no regime diferenciado e favorecido previsto nesta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

Também estão impedidas da opção pelo Super Simples, as pessoas jurídicas constantes do art. 17 incisos de I a XIV da Lei Complementar 123/06, citado abaixo:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*asset management*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

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

IV - que preste serviço de comunicação;

- V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;
- X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de bebidas alcoólicas, cigarros, armas, bem como de outros produtos tributados pelo IPI com alíquota *ad valorem* superior a 20% (vinte por cento) ou com alíquota específica;
- XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;
- XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- XIII - que realize atividade de consultoria;
- XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

Portanto antes da empresa fazer a sua opção pelo Super Simples como forma de tributação ela deverá consultar um contador que tenha conhecimento sobre a Lei nº. 123/2006 na qual se encontram todas as possibilidades de inclusão e exclusão desta opção tributária.

3 A OPÇÃO ENTRE O LUCRO PRESUMIDO E O LUCRO REAL COMO FORMA DE TRIBUTAÇÃO PARA A EMPRESA COMERCIAL A

Neste capítulo será verificada a opção de pagamento de tributos menos onerosa para a Empresa Fictícia Comercial A.

Através da diferença encontrada entre o valor da carga tributária calculada pelo Lucro Presumido e a calculada pelo Lucro Real Anual será feita uma comparação que poderá servir como esclarecimento para empresários que têm dúvida quanto à escolha da opção tributária a ser feita.

3.1 CONSEQUÊNCIAS NA CARGA TRIBUTÁRIA DA EMPRESA COMERCIAL

Para que se possam calcular os tributos a serem pagos por uma empresa comercial é necessário que este conheça o valor da receita bruta auferida com vendas no período.

A receita bruta está definida no art. 279, parágrafo único da RIR/1999, da seguinte forma:

RIR/1999

(...)

Art. 279 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o resultado auferido nas operações de conta alheia e o preço dos serviços prestados.

Há também uma definição de Receita Bruta no art. 12 do Decreto Lei nº. 1.598/77, citado abaixo:

DL 1.598/77

(...)

Art. 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Um representante da Empresa Comercial A procurou a orientação de um contador que pudesse lhe esclarecer qual opção tributária deve ser feita para o próximo exercício. Neste caso, levou-se em conta o fato de que a receita bruta de vendas da empresa foi estável nos últimos dois anos. Então o representante entregou ao contador o seguinte faturamento mensal do ano 2008 para que este lhe servisse como base de cálculos:

Quadro 1 - Faturamento, custos e despesas ano 2008.

Empresa Comercial A			
Receita com vendas – Ano 2008			
Mês	Faturamento com vendas R\$	Outras receitas R\$	Custo/Despesa R\$
Janeiro	900.000,00	0,00	720.000,00
Fevereiro	1.000.000,00	0,00	800.000,00
Março	1.100.000,00	0,00	880.000,00
Abril	1.050.000,00	0,00	840.000,00
Mai	950.000,00	0,00	760.000,00
Junho	800.000,00	0,00	640.000,00
Julho	1.010.000,00	0,00	808.000,00
Agosto	990.000,00	20.000,00	792.000,00
Setembro	1.300.000,00	15.000,00	1.040.000,00
Outubro	870.000,00	23.000,00	696.000,00
Novembro	940.000,00	12.000,00	752.000,00
Dezembro	890.000,00	17.000,00	712.000,00
TOTAL	11.800.000,00	87.000,00	9.440.000,00

A empresa apresentou em 2008 um lucro líquido de R\$ 2.477.000,00 (dois milhões, quatrocentos e setenta e sete mil reais) que corresponde a 20,58 % do faturamento.

De posse da tabela acima a primeira coisa que o contador fez foi descartar a possibilidade da opção pelo Super Simples como opção tributária para a empresa Fictícia Comercial A, pois conforme o item 2.7.4 o faturamento ultrapassou os limites estabelecidos no art. 3º incisos I e II da Lei complementar 123/2006. Outra forma de tributação descartada foi o Lucro Arbitrado, pois a empresa não cometeu nenhuma das infrações constantes do art. 47 da Lei nº. 8981/95 já comentadas no item 2.7. Então o contador começou a fazer duas simulações, uma como se a empresa fosse tributada pelo Lucro Presumido e outra, pelo Lucro Real, conforme será demonstrado no item a seguir.

3.2 CÁLCULOS DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS PELO LUCRO PRESUMIDO

Conforme o item 2.6.1, a receita bruta total auferida pela Comercial A é compatível com a limitação estabelecida no art. 46 da Lei nº. 10.637/2002, portanto pode ser feita a opção pelo Lucro presumido.

Conforme item 2.6.5, o contador aplicou a alíquota de 8% sobre cada total trimestral de vendas encontrando assim a base de cálculo do IRPJ. Sobre esta base foi aplicada a alíquota de 15% para determinar o valor do IRPJ a ser recolhido no trimestre. Para determinar o IRPJ adicional trimestral foram subtraídos R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) da base de cálculo e sobre o restante foi aplicada a alíquota de 10%. Podemos verificar estes cálculos no quadro a seguir:

Quadro 2 - IRPJ – Lucro Presumido

IRPJ				
Lucro Presumido				
Empresa Comercial A				
Ano 2008	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Vendas	3.000.000,00	2.800.000,00	3.300.000,00	2.700.000,00
BC IRPJ 8%	240.000,00	224.000,00	264.000,00	216.000,00
IR 15%	36.000,00	33.600,00	39.600,00	32.400,00
Adic IR 10%	18.000,00	16.400,00	20.400,00	15.600,00
Total IR	54.000,00	50.000,00	60.000,00	48.000,00

Conforme item 2.6.6, para encontrar a base de cálculo do CSLL a ser recolhido em cada trimestre foi aplicada a alíquota de 12% sobre o faturamento, depois, sobre a base encontrada, foi aplicada a alíquota de 9%, conforme podemos observar no quadro abaixo:

Quadro 3 – CSLL – Lucro Presumido

CSLL				
Lucro Presumido				
Empresa Comercial A				
	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre
Vendas	3.000.000,00	2.800.000,00	3.300.000,00	2.700.000,00
BC CSLL 12%	360.000,00	336.000,00	396.000,00	324.000,00
CSLL 9%	32.400,00	30.240,00	35.640,00	29.160,00

O PIS/COFINS, conforme item 2.6.7, foram calculados mês a mês. Para determinar o valor do PIS a ser recolhido em cada mês foi aplicada a alíquota de 0,65% sobre o faturamento e para o COFINS, a alíquota de 3,0%. Podemos verificar isto nos quadros a seguir:

Quadro 4 – Janeiro a Junho - PIS/COFINS – Lucro Presumido

PIS/COFINS						
Lucro Presumido	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho
Base de calculo	900.000,00	1.000.000,00	1.100.000,00	1.050.000,00	950.000,00	800.000,00
PIS 0,65 %	5.850,00	6.500,00	7.150,00	6.825,00	6.175,00	5.200,00
Cofins 3,0 %	27.000,00	30.000,00	30.000,00	31.500,00	28.500,00	24.000,00

Quadro 5 – Julho a Dezembro – PIS/ COFINS – Lucro Presumido

PIS /COFINS						
Lucro Presumido						
Empresa Comercial A	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Base de calculo	1.010.000,00	990.000,00	1.300.000,00	870.000,00	940.000,00	890.000,00
PIS 0,65 %	6.565,00	6.435,00	8.450,00	5.655,00	6.110,00	5.785,00
Cofins 3,0 %	30.300,00	29.700,00	39.000,00	26.100,00	28.200,00	26.700,00

Pelo Lucro Presumido os totais de IRPJ, IRPJ adicional, CSLL, PIS e COFINS a serem recolhidos no ano são os constantes do quadro abaixo:

Quadro 6 – Total anual dos tributos – Lucro Presumido

Total Anual	
IRPJ 15%	141.600,00
IRPJ 10% Adicional	70.400,00
CSLL	127.440,00
PIS	76.700,00
COFINS	354.000,00
Total Anual	770.140,00

Depois de concluídos os cálculos pelo Lucro Presumido, o contador passou a fazer a simulação pelo Lucro Real Anual, conforme o item a seguir.

3.3.2 Por suspensão ou redução

Os cálculos do IRPJ e CSLL foram feitos conforme item 2.5. Para calcular o IRPJ e o CSLL mensal a ser recolhido foram subtraídos os custos e despesas das receitas auferidas encontrando assim o resultado contábil. A este resultado foram somadas as adições e subtraídas as exclusões para encontrar a base de cálculo, conforme art. 6º, §§ 1, 2 e 3 do Decreto-Lei nº. 1.598/77. Sobre a base de cálculo encontrada foi aplicada a alíquota de 15% determinando assim o valor do IRPJ a ser recolhido.

A base encontrada para determinar o IRPJ é a mesma utilizada para calcular o CSLL. Sobre esta base foi aplicada a alíquota de 9% e determinado o valor do CSLL a ser recolhido em cada mês, conforme podemos observar nos quadros a seguir:

Quadro 19 – Janeiro – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Janeiro		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	900.000,00	
Custo/despesas	720.000,00	
Resultado Contábil	180.000,00	
Adições	3.000,00	
Exclusões	2.000,00	
Base de Cálculo	181.000,00	
IRPJ 15%	27.150,00	
IRPJ 10%	16.300,00	43.450,00
CSLL 9%	16.100,00	16.100,00
Total Geral		59.550,00

Quadro 20 – Fevereiro – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Fevereiro		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	1.900.000,00	
Custo/despesas	1.520.000,00	
Resultado Contábil	380.000,00	
Adições	5.000,00	
Exclusões	3.000,00	
Base de Cálculo	382.000,00	
IRPJ 15%	57.300,00	
IRPJ 10%	34.200,00	91.500,00
CSLL 9%	34.380,00	34.380,00
Total Geral		125.880,00

Quadro 21 – Março – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Março		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	3.000.000,00	
Custo/despesas	2.400.000,00	
Resultado Contábil	600.000,00	
Adições	11.000,00	
Exclusões	9.000,00	
Base de Cálculo	602.000,00	
IRPJ 15%	90.300,00	
IRPJ 10%	54.200,00	144.500,00
CSLL 9%	54.180,00	54.180,00
Total Geral		198.680,00

Quadro 22 – Abril – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Abril		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	4.050.000,00	
Custo/despesas	3.240.000,00	
Resultado Contábil	810.000,00	
Adições	14.000,00	
Exclusões	11.000,00	
Base de Cálculo	813.000,00	
IRPJ 15%	121.950,00	
IRPJ 10%	73.300,00	195.250,00
CSLL 9%	73.170,00	73.170,00
Total geral		268.420,00

Quadro 23 – maio – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Maio		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	5.000.000,00	
Custo/despesas	4.000.000,00	
Resultado Contábil	1.000.000,00	
Adições	17.000,00	
Exclusões	13.000,00	
Base de Cálculo	1.004.000,00	
IRPJ 15%	150.600,00	
IRPJ 10%	90.400,00	241.000,00
CSLL 9%	90.360,00	90.360,00
Total geral		331.360,00

Quadro 24 – Junho – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Junho		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	5.800.000,00	
Custo/despesas	4.640.000,00	
Resultado Contábil	1.160.000,00	
Adições	20.000,00	
Exclusões	17.000,00	
Base de Cálculo	1.163.000,00	
IRPJ 15%	174.450,00	
IRPJ 10%	104.300,00	278.750,00
CSLL 9%	104.670,00	104.670,00
Total geral		383.420,00

Quadro 25 – Julho – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Julho		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	6.810.000,00	
Custo/despesas	5.448.000,00	
Resultado Contábil	1.362.000,00	
Adições	23.000,00	
Exclusões	19.000,00	
Base de Cálculo	1.366.000,00	
IRPJ 15%	204.900,00	
IRPJ 10%	122.600,00	327.500,00
CSLL 9%	122.940,00	122.940,00
Total geral		450.440,00

Quadro 26 – Agosto – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Agosto		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	7.820.000,00	
Custo/despesas	6.240.000,00	
Resultado Contábil	1.580.000,00	
Adições	26.000,00	
Exclusões	21.000,00	
Base de Cálculo	1.585.000,00	
IRPJ 15%	237.750,00	
IRPJ 10%	142.500,00	380.250,00
CSLL 9%	142.650,00	142.650,00
Total geral		522.900,00

Quadro 27 – Setembro – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Setembro		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	9.135.000,00	
Custo/despesas	7.280.000,00	
Resultado Contábil	1.855.000,00	
Adições	28.000,00	
Exclusões	23.000,00	
Base de Cálculo	1.860.000,00	
IRPJ 15%	279.000,00	
IRPJ 10%	168.000,00	447.000,00
CSLL 9%	167.400,00	167.400,00
Total Geral		614.400,00

Quadro 28 – Outubro – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Outubro		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	10.028.000,00	
Custo/despesas	7.976.000,00	
Resultado Contábil	2.052.000,00	
Adições	31.000,00	
Exclusões	27.000,00	
Base de Cálculo	2.056.000,00	
IRPJ 15%	308.400,00	
IRPJ 10%	192.500,00	500.900,00
CSLL 9%	185.600,00	185.600,00
Total geral		686.500,00

Quadro 29 – Novembro – IRPJ e CSLL - Suspensão/redução

Novembro		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	10.980.000,00	
Custo/despesas	8.728.000,00	
Resultado Contábil	2.252.000,00	
Adições	34.000,00	
Exclusões	29.000,00	
Base de Cálculo	2.257.000,00	
IRPJ 15%	338.500,00	
IRPJ 10%	203.700,00	542.200,00
CSLL 9%	203.130,00	203.130,00
Total geral		745.330,00

Quadro 30 – Dezembro – IRPJ Suspensão/redução

Dezembro		
Suspensão ou Redução		
Empresa Comercial A	R\$	R\$
Receitas	11.887.000,00	
Custo/despesas	9.440.000,00	
Resultado Contábil	2.447.000,00	
Adições	37.000,00	
Exclusões	24.000,00	
Base de Cálculo	2.460.000,00	
IRPJ 15%	369.000,00	
IRPJ 10%	222.000,00	591.000,00
CSLL 9%	221.400,00	221.400,00
Total geral		812.400,00

3.3.3 Escolha do critério mais econômico para recolhimento do IRPJ e do CSLL

Através de uma análise do resultado por estimativa e do resultado por suspensão e redução (tabela 1) foi verificado e adotado em cada mês o critério mais econômico de recolhimento do IRPJ e do CSLL (tabela 2). O resultado desta escolha está detalhado nos quadros seguintes:

Quadro 31: IRPJ e CSLL por estimativa e por suspensão e redução

Ano 2008	Estimativa			Susp./Red.		
	Mês	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL
Janeiro	16.000,00	9.720,00	25.720,00	43.250,00	16.290,00	59.540,00
Fevereiro	18.000,00	10.800,00	28.800,00	91.500,00	34.380,00	125.880,00
Março	20.000,00	11.880,00	31.880,00	144.500,00	54.180,00	198.680,00
Abril	19.000,00	11.340,00	30.340,00	195.250,00	73.170,00	268.420,00
Mai	17.000,00	10.260,00	27.260,00	241.000,00	90.360,00	331.360,00
Junho	14.000,00	8.640,00	22.640,00	278.750,00	104.670,00	383.420,00
Julho	18.200,00	10.908,00	29.108,00	327.500,00	122.940,00	450.440,00
Agosto	22.800,00	12.492,00	35.292,00	380.250,00	142.650,00	522.900,00
Setembro	27.750,00	15.390,00	43.140,00	447.000,00	167.400,00	614.400,00
Outubro	21.150,00	11.466,00	32.616,00	500.900,00	185.600,00	686.500,00
Novembro	19.800,00	11.232,00	31.032,00	542.200,00	203.130,00	745.330,00
Dezembro	20.050,00	11.142,00	31.192,00	591.000,00	221.400,00	812.400,00

Quadro 32: Critério mais econômico escolhido no mês

Ano 2008	Vlr. Pago/mês			Vlr. Pago acum.		
	mês	IRPJ	CSLL	Total	IRPJ	CSLL
Janeiro	16.000,00	9.720,00	25.720,00	16.000,00	9.720,00	25.720,00
Fevereiro	18.000,00	10.800,00	28.800,00	34.000,00	20.520,00	54.520,00
Março	20.000,00	11.880,00	31.880,00	54.000,00	32.400,00	86.400,00
Abril	19.000,00	11.340,00	30.340,00	73.000,00	43.740,00	116.740,00
Mai	17.000,00	10.260,00	27.260,00	90.000,00	54.000,00	144.000,00
Junho	14.000,00	8.640,00	22.640,00	104.000,00	62.640,00	166.640,00
Julho	18.200,00	10.908,00	29.108,00	122.200,00	73.548,00	195.749,00
Agosto	22.800,00	12.492,00	35.292,00	145.000,00	86.040,00	231.040,00
Setembro	27.750,00	15.390,00	43.140,00	172.750,00	101.430,00	274.180,00
Outubro	21.150,00	11.466,00	32.616,00	193.900,00	112.896,00	306.796,00
Novembro	19.800,00	11.232,00	31.032,00	213.700,00	124.128,00	337.828,00
Dezembro	20.050,00	11.142,00	31.192,00	233.750,00	135.270,00	369.020,00

Observa-se na tabela acima que em todos os meses do ano o critério mais econômico foi por estimativa.

O total pago de IRPJ até o mês de dezembro foi de R\$ 233.750,00 (duzentos e trinta e três mil, setecentos e cinquenta reais) e o CSLL foi de R\$ 135.270,00 (cento e trinta e cinco mil, duzentos e setenta reais), dando um total geral de R\$ 369.020,00 (trezentos e sessenta e nove mil e vinte reais). Mas pelo balanço, a empresa teria que pagar até dezembro R\$ 591.000,00 (quinhentos e noventa e um mil reais) de IRPJ e R\$ 221.400,00

(duzentos vinte e um mil e quatrocentos reais) de CSLL, somando um total de R\$ 812.400,00 (oitocentos e doze mil e quatrocentos reais). Há uma diferença de R\$ 443.380,00 (quatrocentos e quarenta e três mil, trezentos e oitenta reais) a ser paga, sendo desta R\$ 357.250,00 (trezentos e cinquenta e sete mil, duzentos e cinquenta reais) de IRPJ e R\$ 86.130,00 (oitenta e seis mil, cento e trinta reais) de CSLL.

No Art. 5º, § 1º da Lei nº. 9.430/96 está escrito que a pessoa jurídica poderá optar pelo pagamento de tributos em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, com vencimento no último dia útil dos três meses subseqüentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder, ou seja, em janeiro, fevereiro e março.

Conforme o art. 5º. § 2º da Lei nº. 9.430/96 nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (um mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única.

Também consta no art. 7, §§ 1º e 2º da Lei nº. 9.430/96 que as quotas serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

3.3.4 Cálculo do PIS e COFINS pelo Lucro Real Anual de Janeiro a Dezembro do ano 2008:

Conforme os itens 2.5.2 e 2.5.3 o cálculo e recolhimento do PIS e COFINS pelo Lucro Real Anual deve ser feito a cada mês.

Para encontrar a base de cálculo foram descontados da receita bruta os créditos com energia elétrica, combustível, aluguel, manutenção e compras de estoque, conforme item 2.5.2. Sobre a base de cálculo foi aplicada a alíquota de 1,65% para determinar o PIS a ser recolhido e a alíquota 7,6% para determinar o COFINS. Estes cálculos podem ser conferidos nos quadros a seguir:

Quadro 33: Janeiro a Julho - Cálculo do PIS/COFINS - Lucro Real Anual

	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN
Receita Bruta	900.000,00	1.000.000,00	1.100.000,00	1.050.000,00	950.000,00	800.000,00
Creditos a descontar						
Energia Elet	900,00	980,00	910,00	890,00	930,00	945,00
Combustivel	600,00	680,00	590,00	610,00	595,00	630,00
Aluguel	2.000,00	2000,00	2000,00	2000,00	2000,00	2000,00
Manutenção	1.000,00	980,00	1010,00	990,00	1040,00	1020,00
Compra Est.	300.000,00	320.000,00	330000,00	280000,00	300000,00	350000,00
Tot Creditos	304.500,00	324640,00	334510,00	284490,00	304565,00	354595,00
Base de calc	595.500,00	675.360,00	765.490,00	765.510,00	645.435,00	445.405,00
PIS 1,65 %	9.825,75	11.143,44	12.630,59	12.630,92	10.649,68	7.349,18
Cofins 7,6 %	45.258,00	51.327,36	58.177,24	58.178,76	49.053,06	33.850,78

Quadro 34: Julho a Dezembro - Cálculo do PIS/COFINS - Lucro Real Anual

	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ
Receita Bruta	1.010.000,00	990.000,00	1.300.000,00	870.000,00	940.000,00	890.000,00
Creditos a descontar						
Energia Elet	895,00	925,00	930,00	950,00	945,00	960,00
Combustivel	590,00	615,00	620,00	580,00	640,00	610,00
Aluguel	2.000,00	2000,00	2000,00	2000,00	2000,00	2000,00
Manutenção	990,00	1000,00	985,00	990,00	1100,00	1100,00
Compra Est.	400.000,00	320.000,00	330000,00	280000,00	300000,00	350000,00
Tot Creditos	404.475,00	324540,00	334535,00	284520,00	304685,00	354670,00
Base de calc	605.525,00	665.460,00	965.465,00	585.480,00	635.315,00	535.330,00
PIS 1,65 %	9.991,16	10.980,09	15.930,17	9.660,42	10.482,70	8.832,95
Cofins 7,6 %	46.019,90	50.574,96	73.375,34	44.496,48	48.283,94	40.685,08
Total PIS	130.107,04					
Total Cofins	599.280,90					

3.4 COMPARAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA PELO LUCRO PRESUMIDO E PELO LUCRO REAL ANUAL

Quadro 35: Comparação dos tributos

	L. Presumido	Lucro Real
IRPJ 15%	141.600,00	369.000,00
Adic 10%	70.400,00	222.000,00
CSLL	127.440,00	221.400,00
PIS	76.700,00	130.107,04
Cofins	354.000,00	599.280,90
TOTAIS	770.140,00	1.541.787,94

Pode ser observado no quadro anterior que a opção menos onerosa para a Comercial A é o Lucro Presumido, pois resultou num total anual de tributos a ser recolhido de R\$ 770.140,00 (setecentos e setenta mil, cento e quarenta reais), ou seja, menos da metade do total a ser recolhido pelo Lucro Real Anual que foi de R\$ 1.541.787,94 (um milhão, quinhentos e quarenta e um mil, setecentos e oitenta e sete reais e noventa e quatro centavos). Para que o Lucro Real Anual fosse mais vantajoso que o Lucro Presumido, as despesas e os custos teriam que ser bem mais altos que os ocorridos no ano.

Portanto a opção tributária mais econômica a ser feita no próximo exercício pela Comercial A é o Lucro Presumido que, pelos cálculos feitos, resultou numa carga tributária 50,75% menor que a calculada pelo Lucro Real Anual.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo, consideram-se as conclusões atingidas ao fim do trabalho, por meio de pesquisas realizadas em leis e livros com o objetivo de conhecer as conseqüências da opção pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real como forma de tributação para a Empresa Fictícia Comercial A. E ao final, apresentam-se algumas recomendações para futuros trabalhos relacionados ao tema.

4.1 QUANTO À PROBLEMÁTICA

Em relação à questão problema abordada no trabalho, “*qual forma de tributação é menos onerosa para uma empresa comercial: Lucro Real ou Lucro Presumido?*”, foi constatado que para a Empresa Comercial A, ocorrerá uma redução significativa na carga tributária se a opção for feita pelo Lucro Presumido.

Portanto, constatou-se que para empresas que desenvolvem atividade comercial e que auferem receitas brutas e incorrem em despesas e custos com total semelhante as da Comercia A, no ano analisado, será menos onerosa a opção pelo Lucro Presumido.

4.2 QUANTO AOS OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho, que foi o de “identificar a forma de tributação menos onerosa para a Empresa Fictícia Comercial A, quando da opção pelo Lucro Real e/ou Pelo Lucro Presumido como opção tributária” foi atingido, pois foi possível apresentar as normas das leis que regem as duas referidas formas de tributação com o resultado que ocorreria na carga tributária da referida empresa quando da opção em cada uma delas.

Quanto aos objetivos específicos que foram “apresentar as quatro formas de tributação das pessoas jurídicas em vigor no Brasil” e “analisar os benefícios ou desvantagens do Lucro Real e do Lucro Presumido como opção tributária para a Empresa Fictícia Comercial A” também foram atingidos, pois cada uma das quatro formas de tributação em vigor foram apresentadas dentro das leis que as regulamentam com seus limites de receita bruta, período de apuração, prazo de recolhimento e outros.

Com o conhecimento adquirido nesta pesquisa é possível prestar assessoria aos empresários comerciais orientando os mesmos a fazerem ou não a sua opção de tributação pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real Anual.

4.3 RECOMENDAÇÕES

Para a realização de futuros trabalhos relacionados ao tema em questão, recomendam-se estudos de caso em empresas que desenvolvem atividades de prestação de serviço já que esta pesquisa se restringiu a atividade comercial.

Seria também interessante a realização de estudos de caso em empresas que ao mesmo tempo fossem de comércio e prestação de serviços, pois a tributação destas deve envolver outras normas não apresentadas nesta pesquisa.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. In: LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUZA, Marco Aurélio Batista; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON; BONA, Rosimere Alves de; BEUREN, Ilse Maria (org.). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Decreto nº. 3.000 de mar. 1999. RIR 99 – Tributação das Pessoas Jurídicas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/RIR/L2Parte3.htm>> Acesso em: 12 abr. 2008.

BRASIL. Decreto-lei nº. 1.598 de dez. 1977. Disponível em: <<http://www.cost.com.br/legisla.htm>>. Acesso em: 24 abr. 2008.

BRASIL. Decreto-lei nº. 2.397 de dez. 1987. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2002/htm>>. Acesso em: 28 mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 5.172 de out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L5172.htm>>. Acesso em: 21 mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 6.404 de dez. 1976. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm>>. Acesso em: 21 mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 8981 de jan. 1995. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/l8981.htm>>. Acesso em: 18 mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 9.249 de dez. 1995. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 22 mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 9.430 de dez. 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em: 24 mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 9.718 de nov. 1998. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/l9718.htm>>. Acesso em: 22 mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 9.732 de dez. 1998. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/l9732.htm>>. Acesso em: 24 mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 10.637 de dez. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 19 mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 10.684 de mai. 2003. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10684.htm>>. Acesso em: 14 de mai. 2008.

BRASIL. Lei nº. 10.833 de dez. 2003. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 19 mai. 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº. 116 de jul. 2003. Disponível em:
<<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/lc116.htm>>. Acesso em: 17 mai. 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº. 123 de dez. 2006. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.Br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm-133k->>>. Acesso em: 29 mai. 2008.

BRASIL. Lei Ordinária nº. 8.981 de jan. 1995. Disponível em:
<<http://www.portaltributario.com.Br/legislacao/l8981.htm>>. Acesso em: 13 mai. 2008.

BRASIL. Lei Ordinária nº. 9.317 de dez. 1996. Disponível em:
<<http://www.receita.federal.gov.Br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei931796.htm-133k->>>. Acesso em: 25 mai. 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Receita pública: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/ Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenadoria - Geral de Contabilidade, 2005. 177 p.: il.- (Manual de procedimentos; n. 1).

BRASIL. Medida Provisória nº. 351 de jan. 2007. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/2007/mp351.htm>>. Acesso em: 21 mai. 2008.

BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº. 3.000 de mar. 1999). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 30 mai. 2008.

FABRETTI, L. C. *Contabilidade tributária*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio H.; HIGUCHI, Celso H. *Imposto de renda das empresas: Interpretação e prática*. 31. ed. São Paulo: IR Publicações Ltda, 2006.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2003.

VEIGA, Alexandre Z. *Apostila de Contabilidade Tributária II*. 2006.