

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS - UFAM
FACULDADE DE ESTUDOS SOCIAIS - FES
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA - PPGCC**

**LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO EM EMPRESAS DE
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS: O CASO DA DISTRIBUIDORA FARIAS
LTDA.**

EDIMILTON ARAÚJO DE CASTRO

**MANAUS
2011**

EDIMILTON ARAÚJO DE CASTRO

**LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO EM EMPRESAS DE
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS: O CASO DA DISTRIBUIDORA FARIAS
LTDA.**

Dissertação de Mestrado, apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Estudos Sociais da Universidade Federal do Amazonas, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria, área de concentração: Contabilidade e Controladoria em Organizações Públicas e Privadas.

Orientador: Prof^o Dr. Antônio Jorge Cunha Campos

**MANAUS
2011**

Todos os direitos deste relatório são reservados à Universidade Federal do Amazonas,
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria - PPGCC e aos seus autores.
Parte deste relatório só poderá ser reproduzida para fins acadêmicos ou científicos.

EDIMILTON ARAÚJO DE CASTRO

**LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO EM EMPRESAS DE
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS: O CASO DA DISTRIBUIDORA FARIAS
LTDA.**

Esta dissertação foi julgada e aprovada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria, área de concentração Contabilidade e Controladoria em Organizações Públicas e Privadas, do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Estudos Sociais da Universidade Federal do Amazonas.

Aprovada em 25 de novembro de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Orientador Prof. Dr. Antônio Jorge Cunha Campos

Prof^a. Dr^a. Andreia Brasil Santos - Membro

Prof^o. Dr. Manoel Martins do Carmo Filho - Membro

*A minha amada esposa Rosiane Castro,
Aos Meus filhos Lívia Castro e Carlos Eduardo Castro,
Aos meus pais Fátima e Milton,
e a todos os meus fraternos irmãos,
pela vida e o carinho que devo a vocês
dedico essa mais nova conquista em minha vida.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me dar forças para continuar na caminhada em busca do conhecimento vencendo batalhas e conquistando vitórias como esta, que graças a Ele foi grandiosa.

Agradeço aos meus pais Milton Castro e Maria de Fátima pela educação, afeto e ensinamentos que me fizeram ver que ser humilde não é ficar a sombra dos outros e sim lutar pelos meus ideais.

Agradeço a todos os que foram, os que são e os que ainda serão meus alunos pelos ensinamentos e experiências transmitidas mesmo que inconsciente, a esse simples educador.

Agradeço ao meu orientador Professor Dr. Antônio Jorge Cunha Campos pelo seu conhecimento, empenho e paciência que me ajudaram a desenvolver este trabalho.

Agradeço aos empresários proprietários da Distribuidora Farias Ltda., que gentilmente permitiram que sua empresa fosse objeto do estudo deste trabalho.

Agradeço ao Uninorte Laureate pela confiança em mim depositada e por ter acreditado no meu potencial como profissional.

Agradeço aos meus colegas de mestrado que labutaram incansavelmente com o objetivo de alcançar o título de mestre.

Agradeço a todos que de forma direta ou indiretamente me incentivaram nos momentos em que por muitas vezes pensei em desistir.

Agradeço a todos os Doutores do Mestrado pelos seus inesgotáveis conhecimentos a nós repassados.

“Como professor não me é possível ajudar o educando a superar sua ignorância se não supero permanentemente a minha.”

Paulo Freire

“A educação tem caráter permanente, não há seres educados e não educados estamos todos nos educando e educar é educar-se na prática da liberdade é tarefa daqueles que sabem que pouco sabem”.

Paulo Freire

RESUMO

De acordo com a temática apresentada, a pesquisa foi desenvolvida conforme o objetivo que consistiu em mostrar uma melhor opção de tributação para a empresa Distribuidora Farias Ltda., considerando as possibilidades de opções tributárias estimada entre o Lucro Real e o Lucro Presumido. Para alcançar o objetivo proposto adotou-se por método o estudo de caso que se fundamenta na pesquisa exploratória descritiva, visando interpretar os resultados para compreender os processos históricos e conceituais sobre o tema abordado tendo como base a percepção de um fenômeno em certo contexto. A pesquisa foi realizada através do levantamento de informações nas documentações direta e indireta disponibilizadas pela empresa referente ao período de 2009 e 2010, dados considerados de suma importância para a realização deste trabalho. A coleta dos dados foi realizada na empresa Distribuidora Farias Ltda., localizada na cidade de Manaus/AM, concentrando a pesquisa nos pagamentos dos impostos através do Lucro Presumido fazendo ao mesmo tempo uma simulação para o Lucro Real com o intuito de observar a comparação entre ambos. Com esta comparação determinamos as vantagens e desvantagens em relação às tributações pelo Lucro Presumido ou Real. Ressaltamos que, o estudo tributário levou em consideração principalmente o ramo de atividade da empresa e percentuais de custos, despesas e margens de lucros previsíveis. Após analisar os documentos da empresa estudada foi possível elaborar uma demonstração comparativa entre os tributos pagos trimestre a trimestre tanto na modalidade do Lucro Real como do Lucro Presumido dos exercícios 2009 e 2010, no qual evidenciamos que para a empresa em estudo a manutenção do lucro presumido apresentou vantagens econômicas.

Palavras-chaves: Tributação, Lucro Real, Lucro Presumido e Contribuição.

ABSTRACT

In accordance with the themes presented, the survey was developed as the goal was to show a better strategic option to tax for the company Distribuidora Ltda Farias. Considering the possibilities of options estimated tax between taxable income and the Assumed Income. To meet the goal was adopted by the case study method which is based on descriptive exploratory research in order to interpret the results to understand the historical processes and concepts about the topic based on the perception of a phenomenon in a certain context. The research was conducted through the collection of information on direct and indirect documentation provided by the company for the period from 2009 to 2010, which are considered of paramount importance to this work. Data collection was performed at Farias company Distribuidora Ltda., located in the city of Manaus/ AM, concentrating research in tax payments through the Assumed Income while doing a simulation for the taxable income in order to observe the comparison between both. Through this comparison we determine the advantages and disadvantages in relation to income taxation by Presumed or Real. We emphasize that the study looked mainly at the branch of business activity and percentage of costs, expenses and profit margins predictable. After reviewing the documents of the company studied it was possible to prepare a demonstration comparing the taxes paid in the quarter to quarter as much as Real Mode Net Income Assumed exercises of 2009 and 2010, which evidenced that the company studied the maintenance of the presumed profit had economic advantages.

Keywords: Taxation, Real Earnings, Income Tax and Presumed.

LISTA DE ABREVIATURAS

BP	Balanco Patrimonial
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSSL	Contribuição Social Sobre o Lucro
CTN	Código Tributário Nacional
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPi	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LP	Lucro Presumido
LR	Lucro Real
MERCOSUL	Mercado do Sul
MP	Medida Provisória
PAT	Programa de Alimentação ao Trabalhador
PDTA	Programa de Desenvolvimento Tecnológico e Agropecuário
PDTI	Programa de Desenvolvimento Tecnológico e Industrial
PIB	Produto Interno Bruto
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Modalidade de contribuição e alíquotas do PIS/Pasep	26
Figura 2: Modalidade de contribuição e alíquotas da COFINS	29
Figura 3: Alíquotas do imposto de renda trimestral	32

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Deduções dos incentivos fiscais	34
Tabela 02: Fatos geradores de dedução de impostos	35
Tabela 03: Apuração dos Impostos – Lucro Presumido/2009	55
Tabela 04: Apuração dos Impostos (PIS e COFINS) - Lucro Real/2009	56
Tabela 05: Cálculo do IRPJ e da CSLL – Lucro Real/2009	57
Tabela 06: Lucro Presumido x Lucro Real 1º trimestre/2009	58
Tabela 07: Lucro Presumido x Lucro Real 2º trimestre/2009	60
Tabela 08: Lucro Presumido x Lucro Real 3º trimestre/2009	60
Tabela 09: Lucro Presumido x Lucro Real 4º trimestre/2009	61
Tabela 10: Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real, exercício 2009	62
Tabela 11: Apuração dos Impostos – Lucro Presumido/2010	64
Tabela 12: Apuração dos Impostos (PIS e COFINS) – Lucro Real/2010	65
Tabela 13: Cálculo do IRPJ e da CSLL – Lucro Real/2010	66
Tabela 14: Lucro Presumido x Lucro Real 1º trimestre/2010	67
Tabela 15: Lucro Presumido x Lucro Real 2º trimestre/2010	69
Tabela 16: Lucro Presumido x Lucro Real 3º trimestre/2010	70
Tabela 17: Lucro Presumido x Lucro Real 4º trimestre/2010	71
Tabela 18: Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real, exercício 2010	72

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Contribuição Social em multa de trânsito	32
Quadro 2: Lucro real trimestral	33
Quadro 3: Deduções PAT	34
Quadro 4: Exemplo de imposto sem adicional	35
Quadro 5: Exemplo de imposto com adicional	36
Quadro 6: Exemplo de Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro	36
Quadro 7: Atividades do Lucro Presumido	49
Quadro 7.1: Percentuais e Alíquotas Aplicáveis ao Lucro Presumido	50
Quadro 8: Atividades do Lucro Real	52
Quadro 8.1: Percentuais e alíquotas aplicáveis ao Lucro Real	52

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Problematização	16
1.2 Objetivos da pesquisa	17
1.2.1 Objetivo geral	17
1.2.2 Objetivos específicos	17
1.3 Justificativa do estudo	18
1.4 Organização do trabalho	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1 Histórico e evolução da contabilidade	20
2.2 Objetivos da contabilidade	21
2.3 Planejamento Tributário	22
2.4 Imposto de Renda	23
2.5 Tributo	23
2.5.1 Tipos de Tributos	24
2.5.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	24
2.5.3 Fato gerador e base de cálculo do IRPJ	25
2.5.4 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL	25
2.5.5 Fato gerador e base de cálculo da CSLL	25
2.5.6 Programa de Integração Social – PIS/Pasep	25
2.5.7 Modalidade de Contribuição e alíquotas do PIS/Pasep	26
2.5.8 Não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep	26
2.5.9 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS	29
2.5.10 Modalidades de contribuição e alíquotas da COFINS	29
2.5.11 Cobrança não-cumulativa da COFINS	29
2.6 Conceito de lucro	30
2.6.1 Lucro Real Trimestral	31
2.6.2 Lucro Real Anual	32
2.6.3 Cálculo do imposto de renda sem o adicional	35
2.6.4 Cálculo do imposto de renda com o adicional	36
2.7 Lucro Presumido	36
2.7.1 Apuração do Lucro Presumido	37

2.7.2 Opção pelo Lucro Presumido	38
2.7.3 Base de cálculo do Lucro Presumido	38
2.7.4 Cálculo do Lucro Presumido	38
3 METODOLOGIA	42
3.1 Quanto aos procedimentos	42
3.2 Quanto aos objetivos	43
3.3 Quanto à abordagem	44
3.4 Método e técnica da pesquisa	45
3.5 Coleta e tratamento dos dados	47
4 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	48
4.1 Análise e interpretação dos dados	49
CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	73
ANEXOS	75
REFERÊNCIAS	80

1 INTRODUÇÃO

Na atual conjuntura tributária, faz-se necessário conhecimento sobre as vantagens e desvantagens que se pode adquirir mediante as opções que a legislação tributária oferece. Para tanto é necessário entender que nem sempre a maneira mais fácil de fazer é a ideal, principalmente em se tratando de tributos federais.

Diante dessa conjuntura que se estende de forma globalizada e que abrange todo o processo da cadeia tributária, surgiu a necessidade das empresas buscarem novos recursos para não perder espaço no mercado. Apesar de todas essas evidências os empresários brasileiros dispõem de alternativas em relação a meios de tributação que permitem para as suas organizações a busca de maior maximização do lucro em detrimento a face de um bom planejamento tributário.

Além de um bom planejamento tributário outro fator é imprescindível para a maximização do lucro das organizações: a escolha criteriosa do regime de tributação a ser adotado. Estes fatos torna-se agravante diante da elevada carga tributária e do complexo sistema tributário brasileiro. Tais aspectos influenciam diretamente na lucratividade de grande parte das organizações juridicamente constituídas, por não receberem tratamento adequando frente à legislação em vigor.

A legislação oferece uma complicada carga de tributos que, por muitas vezes, deixa de ser entendida até mesmo por profissionais que atuam nesse contexto, algumas modalidades de tributação oferece aparentemente maneiras simples de como fazer para estar em dia com as obrigações tributárias, porém é importante estar atento à legislação.

Adotar procedimentos que permitam a economia de tributos buscando a maximização do lucro e a minimização do risco é uma tarefa, diante dessa tarefa surge à contabilidade, levando-se em conta que é uma ciência que tem por objeto o patrimônio das empresas e que deve configurar-se como uma importante ferramenta de informação para o planejamento tributário.

No âmbito da própria empresa, é possível, através de medidas gerenciais, estabelecer a diminuição do montante devido, buscando a utilização dos meios previstos em Lei que garantem a diminuição legal do ônus tributário. As empresas nem sempre utilizam plenamente as informações tributárias, deixando de usufruir vantagens e perdendo a oportunidade de economizar nos pagamentos da maioria dos tributos.

Portanto, para a realização de um planejamento tributário eficaz, é imprescindível que se leve em conta todos os tributos incidentes sobre a venda de mercadorias, produtos e serviços. Diante desses aspectos qualquer empresa deve buscar uma gestão tributária que lhe assegure o correto cumprimento das obrigações fiscais, evitando multas e contingências tributárias e conseqüentemente sua permanência no mercado.

Assim sendo, este estudo procurou mostrar estrategicamente como evitar dispêndio desnecessário e a necessidade de se buscar soluções seguras e legais para a diminuição da carga tributária. Conforme a legislação vigente, o contribuinte pode optar pelo Lucro Real ou Lucro Presumido para estar em dia com o fisco.

No Lucro Real, se a empresa tiver um controle contábil e fiscal de sua atividade irá pagar exatamente o imposto devido, evitando uma eventual tributação excessiva dos outros modelos, como por exemplo, o Lucro Presumido que tem a vantagem de ser menos burocrático, porém o contribuinte irá eventualmente pagar mais impostos.

1.1 Problematização

As empresas buscam atualmente novas estratégias para minimizar seus custos e deixar os produtos com preços mais competitivos, pois os custos e despesas tributárias são partes representativas na formação dos preços dos produtos e serviços, o que pode influenciar na comercialização e na aceitação de produtos no mercado.

Diante do exposto, o planejamento tributário se tornou indispensável, pois a legislação tributária brasileira é complexa, com várias leis que constantemente sofrem alterações, o que dificulta sua interpretação.

A partir desta assertiva, uma questão foi levantada: **Qual a melhor opção, Lucro Real ou Lucro Presumido para empresas de médio porte de produtos alimentícios?**

1.2 Objetivos da pesquisa

Os objetivos se caracterizam por uma ação a ser aplicada sobre um conteúdo (SANTOS, 2004, p. 79) e, por isso, eles apresentam em seu enunciado com verbos no infinitivo. Em se tratando de pesquisa científica, os verbos utilizados devem fazer referência a uma atividade intelectual e mensurável, cujo produto final seja passível de verificação.

Este trabalho tem como objetivo analisar a tributação do Lucro Real e do Lucro Presumido visando esclarecer dúvidas frequentes sobre qual o melhor método para a empresa de médio porte obter vantagens econômicas; interpretar com maior clareza a legislação para informar de maneira eficiente como o empresário deve proceder para que sua empresa tenha melhor maximização em relação à economia de tributos; verificar como se comporta a empresa estudada em relação às exigências feitas pelo fisco tanto com o Lucro Real como o Lucro Presumido.

1.2.1 Objetivo geral

Comparar a forma de tributação utilizada na Distribuidora Farias Ltda. e seus impactos na composição dos pagamentos dos tributos federais.

1.2.2 Objetivos específicos

- Descrever a forma de tributação praticada atualmente na empresa de produtos alimentícios;
- Descrever o que determina a legislação sobre as formas de tributação;
- Simular e comparar o resultado do Lucro Presumido praticado pela ótica do Lucro Real;
- Analisar o resultado entre o Lucro Presumido e o Lucro Real;
- Recomendar a forma mais adequada de tributação para a empresa objeto do estudo.

1.3 Justificativa do Estudo

A relevância do trabalho consistiu em mostrar, através dos estudos realizados, qual o regime de tributação é mais adequado para empresas de médio porte no ramo de produtos alimentícios.

Sendo assim, a contribuição da pesquisa para a sociedade foi bastante enriquecedora, visto que, no Brasil a carga tributária ainda é complexa, deixando o contribuinte sem saber se o que está sendo feito em sua empresa cumpre o que determina o fisco. A competição entre as empresas é cada vez maior, qualquer vantagem é conquistada com muito esforço, e um dos fatores que influenciam no desempenho das empresas é o pagamento dos tributos.

Fazer uma comparação entre o Lucro Real e o Lucro Presumido é uma maneira de analisar melhor as duas opções com o intuito de oferecer uma contribuição para os contribuintes que, na maioria das vezes, seguem pagando determinados impostos que podem ter suas bases de cálculo reduzidas como prevê a legislação.

É necessário que não haja precipitação em relação à escolha da forma de tributação, é preciso uma análise mais profunda a respeito de ambas para depois fazer a escolha mais adequada para a empresa e eventualmente para a economia dos tributos especialmente os federais que são o IRPJ e a CSSL.

Diante disso, pode parecer natural que os regimes de tributação evoluam juntamente com o crescimento das empresas, contudo, em alguns casos, adotar um sistema de tributação por ser o mais simples, menos oneroso, quando, em algumas situações, isso pode acarretar até mesmo pagamento desnecessário de tributos.

1.4 Organização do trabalho

O trabalho está estruturado em quatro (4) capítulos que tratam de temáticas definidas com o objetivo de apresentar ao leitor as diferenças entre as formas de tributação determinadas pela Secretaria da Receita Federal (SRF) determinadas como Lucro Real x Lucro Presumido.

O capítulo 1 apresenta a introdução, que elenca a problematização, os objetivos, a justificativa e a organização do trabalho. Por sua vez o capítulo 2 apresenta a fundamentação teórica com os conceitos relacionados ao Lucro Real e Lucro Presumido como pilar para embasar o tema da pesquisa com o objetivo de comparar com os dados coletados *in loco* na empresa estudada. O capítulo 3 expõe os procedimentos metodológicos que delineiam a busca do melhor plano de investigação da pesquisa que se dividiu da seguinte maneira: pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. Por fim o capítulo 4 relatou a demonstração das análises dos dados primários e secundários, pesquisados na empresa objeto do presente estudo com um resumo comparativo entre o Lucro Real e o Lucro Presumido. Contendo as conclusões e recomendações como também os elementos pós-textuais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Histórico e Evolução da Contabilidade

Segundo Queiroz (2001):

caracteriza a contabilidade como o melhor mecanismo de gestão disponível ao empresariado, cujos resultados apurados podem ser tornados visíveis à sociedade, com relativa facilidade, mediante a apresentação de balanços mais complexos, que incluam, em seu corpo, as respostas aos questionamentos sociais.

A contabilidade é um excelente instrumento de identificação, registro, acumulação, análise, interpretação e informação das operações empresariais tanto para os sócios, acionistas e investidores em geral, quanto para os administradores.

Kroetz (2001, p. 24) assinala que, “entendendo a contabilidade como uma ciência social, é vital compreendê-la como um sistema aberto, sendo importante verificar a caracterização e a evolução da teoria Geral dos Sistemas”.

Esta visão nasceu da necessidade de se ter uma teoria maior, a da totalidade, que pudesse não só aglomerar de forma organizada, pequenas células, mas também procurar situá-la num sistema maior, objetivando a resolução de problemas.

O objetivo da contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade (MARION, 2003, p. 53).

A contabilidade é uma enorme fonte de registro, interpretação e informação de dados empresariais e governamentais, deve, também, passar a preocupar-se com o retorno ao ser dirigida a toda a sociedade. A contabilidade é a alma da empresa, nela ficam registrados todos os atos e fatos. Se os atos do administrador são corretos: documentação adequada, transações negociais dentro do objeto da empresa, o reflexo é imediato: a contabilidade é transparente.

2.2 Objetivos da Contabilidade

A contabilidade tem o patrimônio das empresas como seu objeto de estudo e o seu objetivo é revelar como se encontra e quais os fatores que proporcionaram mutações ao mesmo, fornecendo, assim, informações úteis à tomada de decisões. Nos Estados Unidos, por exemplo, as informações contábeis são produzidas principalmente para os pequenos e médios investidores, enquanto que, no Brasil, são destinadas principalmente ao Fisco, não havendo muita transparência nos demonstrativos contábeis.

[...] o estabelecimento dos objetivos da contabilidade pode ser feito na base de duas abordagens distintas: ou consideramos que o objetivo da contabilidade é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a contabilidade deveria ser capaz e responsável pela a apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário. (ÍUDICIBUS, 2000, p. 19)

A convergência das normas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade está sendo coordenada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, no que tange à contabilidade societária, e pelo Comitê Gestor da Convergência, criado pela Resolução CFC nº 1.103/07¹, relativamente às normas de auditoria e asseguarção e à contabilidade pública.

É importante ressaltar que, para as empresas brasileiras, a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais permitirá que suas demonstrações contábeis passem a refletir a situação patrimonial e o seu desempenho operacional avaliado de acordo com a prática adotada nos demais países, possibilitando uma avaliação mais segura pelos possíveis interessados, especialmente, investidores externos.

O dever de demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício de forma clara e precisa, e rigorosamente de acordo com os conceitos, princípios e normas básicas é da contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato. O objetivo básico dos demonstrativos financeiros é prover informação útil para a tomada de decisões econômicas.

¹ Dentre as atribuições do Comitê Gestor da Convergência, destaca-se a de identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC e dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, com vistas ao seu alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguarção emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória.

Segundo Íudicibus (2000), a contabilidade realiza os seus objetivos por meio de informações aos usuários das Demonstrações Contábeis. Tais informações possuem características próprias, que as definem e as tornam úteis as reais finalidades de informar. Para tanto, tais características devem assemelhar-se às dos princípios e normas contábeis sendo, portanto, componentes que tornam útil a informação no momento de se fazer a opção quanto à divulgação de um fato contábil.

O principal objetivo da Contabilidade é o seu usuário, interno e externo quer sejam acionistas, sócios, proprietários, credores, financiadores, investidores, fornecedores, governos, empregados e a sociedade em geral. Pouca importância terá uma informação contábil se a utilidade a que se destina é nula. A informação contábil é um instrumento para a tomada de decisões, portanto, deve atender a todos os objetivos a que se destina.

2.3 Planejamento Tributário

Planejamento Tributário é uma maneira de se planejar a redução de impostos em uma empresa, o que deverá refletir positivamente nos resultados. É uma ferramenta muito importante e que se faz necessária em nossos dias devido à extrema competitividade que atinge nossos empreendimentos (FABRETTI, 2005).

Portanto, devem-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou existência de lacunas (“brechas”) na lei, que possibilitem realizar a operação pretendida, da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

Há alternativas legais válidas para grandes empresas, mas que são inviáveis para as médias e pequenas, dado o custo que as operações necessárias para execução desse planejamento podem exigir. A relação custo/benefício deve ser muito bem avaliada. Não há mágica em planejamento tributário, apenas alternativas, cujas relações custo/benefício variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local etc. (BORGES, 2001, p. 23)

Domingues (2000) afirma que o Planejamento Tributário, a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando de implementar aquela menos onerosa, formando um conjunto de

condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legalmente os ônus dos tributos.

2.4 Imposto de Renda

O surgimento do imposto de renda guarda em seu histórico conflitos de data quanto a sua criação. Inferi-se que o seu surgimento tenha ocorrido na cidade de Roma, Atenas ou Florença. Todavia tal dúvida não há quanto ao surgimento do Imposto de Renda no Brasil que teve origem com a Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843 e tinha como finalidade tributar as rendas auferidas dos cofres públicos. Por conseguinte no decorrer dos anos a referida lei sobre o imposto de renda sofreu varias alterações e nos dias atuais está regulamentada e descrita no Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 43.

Por sua vez são contribuintes do imposto de renda as pessoas jurídicas inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, podendo a lei atribuir à fonte pagadora a condição cuja retenção e recolhimento esteja sobre sua responsabilidade, portanto ao adquirir responsabilidade jurídica adquirir-se também a obrigação tributária. Ressalta-se que a responsabilidade tributária surge com o fator gerador que se origina de proventos de qualquer natureza. Assim a obrigação tributária nasce com a personalidade jurídica e, por conseguinte ao obter acréscimo sobre o capital por ela investido, tendo este ultimo como fato gerador.

2.5 Tributo

O Código Tributário Nacional (CTN) pode ser considerado o elemento de estabilização do Direito Tributário, uma vez que serve de base entre a Constituição e a legislação ordinária.

O CTN em seu art. 3º define:

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.

2.5.1 Tipos de Tributos

A Constituição Federal de 1988 estabelece os tipos de tributos que podem ser instituídos conforme art. 145 inciso I, que trata dos impostos assim como o art. 149, que trata sobre as contribuições sociais.

Os tributos podem ser classificados em diretos ou indiretos de acordo com a pessoa que suporta o ônus da carga tributária, tributos diretos são os que recaem sobre a pessoa física ou jurídica que tem relação pessoal ou direta com o fato gerador os tributos indiretos são os que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços e são repassados para o preço.

Fabretti e Fabretti (2007, p. 57) esclarecem essa distinção:

Tributos Diretos: Esses tributos incidem sobre o patrimônio e a renda e são considerados tributos de responsabilidade pessoal. Exemplos: IRPJ.

Tributos Indiretos: Recaem sobre o preço de venda de mercadorias ou serviços prestados, razão pela qual o consumidor final é contribuinte de fato, pois ao pagar o preço esta pagando também todos os tributos nele contido. Exemplo: CONFINS.

2.5.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ sofreu inúmeras alterações ao decorrer dos anos, preocupado em acompanhar o desenvolvimento do país e tornar mais simples a arrecadação e a fiscalização.

São contribuintes do imposto de Renda:

- as pessoas jurídicas; incluindo as empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias. Também as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo;
- as pessoas físicas;
- as empresas individuais.

O CTN, no seu art. 45, evidencia que o contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor a qualquer título, dos bens produtores de renda dos seus proventos tributáveis.

2.5.3 Fato Gerador e base de cálculo do IRPJ

O CTN, no seu art. 43, relata: o fato gerador do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza entendida como produto final do capital resultante do seu trabalho, entende-se como proventos de qualquer natureza todas as outras receitas pelo contribuinte percebidas.

Contabilmente falando, em relação às pessoas jurídicas, a ocorrência do fato gerador dá-se pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital e outras receitas.

2.5.4 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

Criada pela Lei N° 7.689/88, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL foi criada com o intuito de financiar a seguridade social, com a alíquota de 8% para empresas com escrituração contábil e 10% para as demais empresas, a forma de cálculo determinou que a CSLL fosse dedutível de sua própria base de cálculo, bem com na apuração do Lucro Real.

2.5.5 Fato gerador e base de cálculo da CSLL

O fato gerador é a obtenção de lucro no exercício; a base de cálculo, nos contribuintes tributados pelo lucro real, é o resultado apurado pela contabilidade, ajustado pelas adições, exclusões e compensações.

2.5.6 Programa de Integração Social – PIS/Pasep

Conforme o art. 2° da Lei n° 9.715/98, a contribuição para o PIS será apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação o Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia

mista e usas subsidiárias; entidades sem fins lucrativos discriminadas no art. 13 da MP nº 2.037; e pessoas jurídicas de direito público interno.

2.5.7 Modalidade de contribuição e alíquotas do PIS/Pasep

São modalidades de contribuição, as quais estão diretamente vinculadas à atividade operacional da pessoa jurídica conforme figura 1.

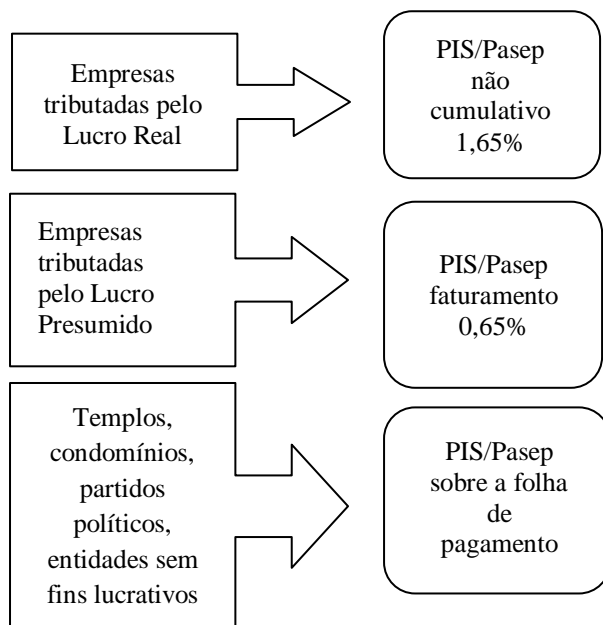


Figura 1: Modalidade de contribuição e alíquotas do PIS/Pasep.

Fonte: Elaborada pelo autor, 2011.

2.5.8 Não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep

A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, publicada no Diário Oficial da União, de 30 de agosto de 2002, retificada no Diário Oficial de 03 de setembro de 2002, dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep).

O art. 3º da Medida Provisória menciona que, do valor apurado na forma do art. 2º da Lei nº 9.718/98, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

“I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à revenda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples);

VI – máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

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

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

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

I – dos itens mencionados nos incisos I e II, adquiridos no mês;

II – dos itens mencionados nos incisos III a V, incorridos no mês;

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VIII, incorridos no mês;

IV – dos bens mencionados no inciso VII, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor de mão de obra paga a pessoa física.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídicas domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Medida Provisória.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00, 07.10, 07.12 a 07.14, 17.07 a 15.13, 15.17 2

2209.00.00, todos na Nomenclatura comum do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 6º *Relativamente ao crédito presumido referido no § 5º:*

I – seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquotas correspondentes a setenta por cento daquela constante no art. 2º;

II – Valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal”.

A lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu a não cumulatividade da referida contribuição, mantém a mesma disposição, nos seguintes termos:

“Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes da operações de:

I – exportação de mercadorias para o exterior;

II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º *Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:*

I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal (SRF), observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º *A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria”.*

Tendo em vista o disposto no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, o Decreto no 5.442, de 9 de maio de 2005, em seu art. 1º: Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações

realizadas para fins de *hedge*, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições.

“Parágrafo único. O disposto no caput:

I – não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II – aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.”

2.5.9 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, a COFINS veio substituir o antigo Fundo de Investimento Social (Finsocial). A COFINS é na verdade uma contribuição social para financiar a seguridade social embasada no inciso I do art. 195 da Constituição Federal, incide sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas e tem com finalidade assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

2.5.10 Modalidades de contribuição e alíquotas da COFINS

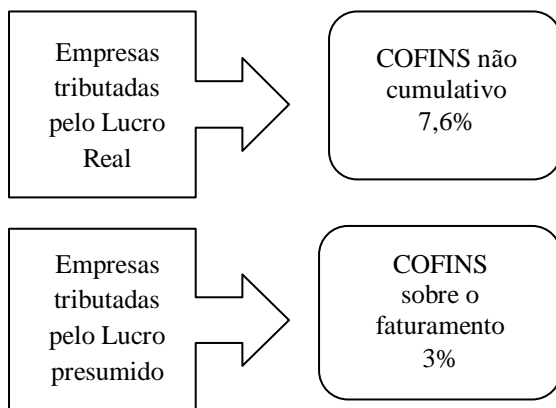


Figura 2: Modalidade de contribuição e alíquotas da COFINS.

Fonte: Elaborada pelo autor, 2011.

2.5.11 Cobrança não-cumulativa da COFINS

A Lei nº 10.833/03, de 29 de dezembro de 2003 introduziu a figura da cobrança não cumulativa da COFINS. A nova forma de cobrança entrou em vigor em 1º de fevereiro de 2004, sendo que as alterações devem ser observadas pelas empresas tributadas com base no Lucro Real.

A partir daquela data, o tributo deixou de incidir em cascata nas várias fases dos processos produtivos. Essa não incidência conforme a medida provisória 135 de 2003 tem como objetivo destinar o uso dos créditos para investimentos com o intuito de expandir a atividade fim das empresas.

Além disso, a não-cumulatividade visa com a concessão de créditos tornar eficaz o retorno do investimento empresarial e garantir a competitividade para as empresas dentro e fora do mercado brasileiro. Para enriquecer o entendimento sobre a COFINS vide Anexo A.

2.6 Conceito de Lucro Real

É o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os ajustes do lucro líquido do período de apuração e a demonstração da apuração do Lucro Real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Conforme relata Santos (2007, p. 37):

No Brasil, uma das principais reclamações dos pesquisadores da área de Ciências Contábeis é a total indisponibilidade de dados para a realização de pesquisas empíricas. As bases de dados disponíveis ou não são completas ou não podem ser acessadas. Por exemplo, a base de dados da Receita Federal é extraordinária, mas, sob a argumentação de que os dados estão protegidos por sigilo fiscal, não se pode dela usufruir.

A legislação em vigor define como Lucro Real o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizado pela legislação tributária conforme Decreto-Lei n° 1.598/77, art. 6°.

Segundo Santos (2011, p.101):

O Lucro Real é, na verdade, o lucro fiscal, ou seja, aquele sobre o qual incidirá efetivamente o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, para as empresas tributadas nessa modalidade (por opção ou por estarem obrigadas).

A expressão Lucro Real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente.

O art. 247 do RIR/1999 – Regulamento do Imposto de Renda 1999 determina Lucro Real como:

O lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.

Conforme Silva (2006, p. 01):

Lucro Real é o lucro do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda.

Conforme art. 222 do RIR/99,

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real poderá optar pelo pagamento do imposto adicional, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo por estimativa, que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de créditos, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

2.6.1 Lucro Real Trimestral

Se a opção for pela apuração do Lucro Real trimestral, este deve ser determinado em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado líquido de cada trimestre.

Esse resultado deve ser apurado mediante levantamento das demonstrações contábeis, com observância das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas ou autorizadas pela legislação tributária.

O Imposto de Renda trimestral será calculado mediante a aplicação da alíquota conforme figura abaixo:

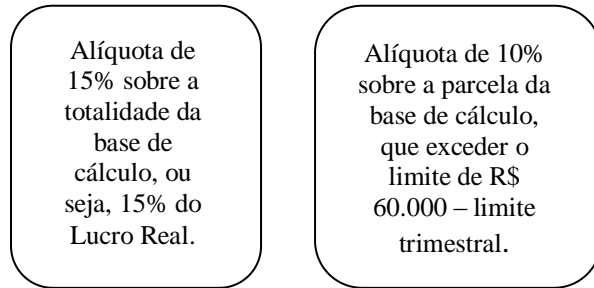


Figura 3: Alíquotas do Imposto de Renda Trimestral.

Fonte: Elaborada pelo autor, 2011.

2.6.2 Lucro Real Anual

As pessoas jurídicas que optarem pela tributação do Lucro Real anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculados por estimativa. O imposto e a contribuição sobre as operações do mês terão que ser pagas até o último dia útil do mês seguinte. A alíquota do imposto de renda continua em 15% e a do adicional em 10% mas o pagamento do adicional terá que ser feito mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R\$ 20.000 (vinte mil reais).

A base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, executados os rendimentos ou ganhos tributados como aplicações financeiras, os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta variam de acordo com a atividade da pessoa jurídica e constam do art. 15 da Lei n° 9.249/95, relata Hiromi, e Higuchi (2001, pág. 35).

Para a determinação do Lucro Real, a legislação do imposto sobre a renda não admite como dedutível a multa de trânsito, por considerar que não é uma despesa necessária à manutenção da atividade da empresa, como pode-se ver no demonstrativo.

Lucro Líquido antes do IR	R\$ 28.290,00
(+) Multa de Trânsito	R\$ 2.500,00
(=) Lucro Real	R\$ 30.790,00

Quadro 1: Contribuição Social em multa de trânsito.

Fonte: Elaborada pelo autor, 2011.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido até o dia 31.12.1996 tinha seu valor dedutível na determinação do Lucro Real, a partir de 1º/ 01/1997, a Contribuição Social passou a ser indedutível para a apuração do Lucro Real por força do dispositivo na Lei nº 9.316/96.

Empresas que possuem programas de alimentação ao trabalhador aprovado pelo Ministério do Trabalho poderão deduzir o valor equivalente ao resultante da aplicação da alíquota de 15% sobre o total das despesas de custeio comprovadamente realizadas no período-base, desde que obedecidas às condições exigidas.

Uma delas é que o valor máximo mensal do benefício será calculado com base no número de refeições fornecidas no mês multiplicado por R\$ 1,99, que é o valor correspondente à participação do empregador no custo da refeição, a redução do imposto não poderá ser superior a 5% até 31.12.1997 e 4%, a partir de 01.01.1998, do imposto devido, o eventual excesso poderá ser aproveitado em até dois anos-calendários subsequentes ao da apuração, conforme quadro 2.

Imposto devido (sem o adicional)	R\$ 6.000,00
Despesa de custeio com o PAT	R\$ 3.000,00
Numero de refeições servidas no mês	500
Valor máximo do incentivo: 1500 x R\$ 1,99	R\$ 2.985,00
Incentivo 15% x R\$ 2.985,00	R\$ 447,75
Limite 5% x 6.000,00	R\$ 300,00
Excesso: R\$ 447,75 – 300,00	R\$ 147,75
Valor da dedução do imposto a título de PAT	R\$ 300,00

Quadro 2: Lucro real trimestral.

Fonte: Higuchi e Higuchi, 2011.

As deduções sobre o vale-transporte foram extintas a partir de 01.01.1998.

Além das deduções com o PAT, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real pode deduzir do imposto devido o PDTI (programa de desenvolvimento tecnológico industrial) e o PDTA (programa de desenvolvimento tecnológico agropecuário), bem como operações de caráter cultural e artístico e fundo dos direitos da criança e do adolescente, como segue no quadro 3.

Imposto devido

A alíquota é de 15% + Adicional de 10%

(-) incentivos Fiscais

PAT/PDTI/PDTA

Operações de caráter cultural ou artístico

Atividade audiovisual

Fundos dos direitos da criança e do adolescente.

Quadro 3: Deduções PAT.

Fonte: Higuchi e Higuchi, 2011.

Para que todas essas deduções ocorram, é preciso obedecer aos limites globais de incentivos mencionados; a tabela seguinte demonstrará as alíquotas a serem seguidas para fatos geradores ocorridos até 31.12.1997.

Incentivos Fiscais	Deduções		Compensações do excesso
	Individual	Global	
Operação de caráter cultural e artístico	5%	5%	Não há
Atividade audiovisual			
Até 31.07.1997	1%	5%	Não há
A partir de 01.08.1996	3%	5%	Não há
Programa de alimentação ao trabalhador	5%	8%	Dois anos-calendários subsequentes
Vale transporte até 31.12.1997	8%	8%	Dois anos-calendários subsequentes
PDTI – aprovados até 03.06.1993	8%	8%	Dois anos-calendários subsequentes
PDTA/PDTI – aprovados Após 03.06.1993	8%	-0-	Dois anos-calendários
Fundos dos direitos da Criança e do adolescente	1%	-0-	Não há

Tabela 1: Deduções dos incentivos fiscais.

Fonte: Neves e Vicentonti, 2002.

A tabela 1 demonstra que todos os incentivos fiscais de dedução ou redução/isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica têm como ato normativo que consolida a legislação de regência, a Instrução Normativa SRF 267, de 2002.

A partir de 01.01.1998, os limites observarão as alíquotas da tabela seguinte para fatos geradores ocorridos a partir desta data como segue:

Incentivos Fiscais:	Deduções		Compensações do excesso
	Individual	Global	
Operação de caráter cultural e artístico	4%	4%	Não há
Atividade audiovisual	3%	4%	Não há
Programa de alimentação ao trabalho	4%	4%	Dois anos-calendário subsequentes.
PDTI – Aprovados até 03.06.1993	4%	Não há	Dois anos-calendário
PDTI – Aprovados após 03.06.1993	4%	Não há	Dois anos-calendário
Fundos dos direitos da criança e do adolescente	1%	Não há	Dois anos-calendário

Tabela 2: Fatos geradores de dedução de impostos.

Fonte: Neves e Viceconti, 2002.

A alíquota do imposto cobrado é de 15%, havendo ainda a incidência de um adicional de 10% sobre a parcela do Lucro Real ou Presumido que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses respectivos de apuração.

A CSSL possui uma alíquota de 9% para as pessoas jurídicas em geral e 15% para as instituições financeiras e assemelhadas no ano-calendário de 1998, a base de cálculo da CSSL é obtida similarmente à do IRPJ, podendo ser reduzida em 30% pela base cálculo negativa de períodos anteriores, a multa de trânsito que é indedutível no IRPJ torna-se dedutível na apuração da CSSL, por não existir impedimento legal para esse procedimento.

2.6.3 Cálculo do imposto sem o adicional

Para se chegar ao valor do imposto de renda devido sem o adicional tem-se a seguinte suposição, determinada empresa apresenta no 1º trimestre do ano-calendário de 2010, Lucro Real equivalente a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

Lucro Real do 1º trimestre	R\$ 60.000,00
(x) Alíquota	15%
(=) Imposto devido	R\$ 9.000,00

Quadro 4: exemplo de imposto sem adicional.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

2.6.4 Cálculo do imposto com o adicional

Suponha-se agora que no 2º trimestre do ano-calendário de 2010 determinada empresa apresenta Lucro Real equivalente a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Lucro Real do 2º trimestre	R\$ 100.000,00
(x) Alíquota	15%
(=) Imposto devido	R\$ 15.000,00
(+) Adicional 10%	
$(100.000,00 - 60.000,00) = 40.000,00 \times 10\%$	R\$ 4.000,00
(=) Imposto devido com adicional	R\$ 19.000,00

Quadro 5: exemplo de imposto com adicional.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Agora suponha-se que a empresa possua determinados resultados hipotéticos, por exemplo: Resultado antes da CSSL de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), possui provisões indedutíveis no valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), dividendos recebidos no valor de 11.000,00 (onze mil reais), uma base de cálculo negativa no valor de R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), como obter CSSL devida a partir desses dados?

Resultado do período antes da CSSL	R\$ 30.000,00
(+) Adições	R\$ 2.000,00
Provisão indedutível	
(-) Exclusões	
Dividendos recebidos	-R\$ 11.000,00
(=) Base de cálculo antes da compensação	R\$ 21.000,00
(-) Base de cálculo negativa a compensar	-R\$ 4.000,00
(=) Base de cálculo da CSSL	R\$ 17.000,00
(x) Alíquota no 1º trimestre	9%
(=) CSSL devida	R\$ 1.530,00

Quadro 6: exemplo de Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

2.7 Lucro Presumido

A legislação, ao introduzir a figura do Lucro Presumido, visou facilitar as rotinas burocráticas, essa sistemática de tributação tende a facilitar a apuração dos tributos como o Imposto de renda e a Contribuição Social.

Essa opção de tributação foi introduzida pela primeira vez pelo Decreto-Lei nº 5.844/43 e era restrita às pequenas empresas por ser uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos como o Imposto de Renda e a Contribuição Social.

Em novembro de 1998 a Lei nº 9.718 com redação dada pela Lei nº 10.637 de 2002, estabelece em seu art. 13 o seguinte:

“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) multiplicados pelos números de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido.

§1º A opção pela tributação com base no Lucro Presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior, será considerada segundo o regime de competência de caixa, observando o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no Lucro Presumido”.

2.7.1 Apuração do Lucro Presumido

O Lucro Presumido deve ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 20 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou na data de extinção da pessoa jurídica, caso encerre as atividades ou seu acervo líquido seja totalmente destinado.

Por se essa apuração, determinada com base na receita bruta e acréscimos auferidos a cada mês, nada impede que as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido façam os pagamentos mensais, com o código de Lucro Presumido no DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais código (2089), ao invés da apuração trimestral, desde que nesse intervalo seja ajustado o valor pelo efetivamente devido no último mês do trimestre.

2.7.2 Opção pelo Lucro Presumido

A opção pela sistemática do Lucro Presumido só pode ser exercida pelas empresa industriais, comerciais ou de prestação de serviços, que tenha auferido no ano-calendário anterior a receita bruta inferior a \$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais). Iniciando suas atividades no decorrer do ano anterior, esse limite é de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), multiplicado pelo número de meses de atividades.

A opção por essa modalidade de tributação é formalizada no decorrer do ano-calendário, e manifestada com o recolhimento no mês de abril da primeira ou única cota correspondente ao primeiro período trimestral de apuração do ano-calendário (janeiro a março) ou já no mês de janeiro de cada ano, utilizando o código 2089.

2.7.3 Base de cálculo do Lucro Presumido

A base de cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido é apurada a partir da receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital, sendo a receita bruta o produto das vendas de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante, além do preço do bem ou serviço, e dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário, a exemplo do IPI e do ICMS cobrado do adquirente, a título de substituição tributária. Nas vendas a prazo, o custo do financiamento, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado na nota fiscal, integra a receita bruta como complemento do preço de venda.

2.7.4 Cálculo do Lucro Presumido

O imposto de Renda das pessoas jurídicas tem como principal origem o lucro. As empresas optantes por essa forma de tributação devem presumir o lucro auferido em cada trimestre, e essa presunção é feita pela aplicação de percentuais de lucratividade ditados pela lei.

No caso de a empresa auferir receita bruta até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) anual, a base de cálculo mensal o Imposto de Renda das prestadoras de serviços em geral, exceto serviços hospitalares e de transportes, bem como aqueles prestados por sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas, será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre o faturamento bruto mensal.

Nessa modalidade de tributação, o montante a ser tributado é determinado com base na receita bruta, através da aplicação de alíquotas que variam de acordo com o ramo de atividade da empresa.

Conforme relata Filho (2006, p. 19):

[...] podemos dizer que a referida expressão é utilizada para demonstrar uma forma de apuração com base em percentuais que variam com o tipo de atividade da empresa, por este motivo dizemos que esta forma de apuração é com base na presunção, logo o conceito Lucro Presumido.

Considera-se, como Lucro Presumido total, o total resultante da soma dos resultados apurados pela aplicação dos percentuais específicos do Lucro Presumido sobre a receita bruta, devidamente ajustada, auferida nas atividades, ganhos de capital das demais receitas e resultados positivos, rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e variável, juros relativos à remuneração do capital próprio.

Para fatos geradores corridos até 31.12.1996, os ganhos de capital das demais receitas e resultados positivos bem como rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e variável deveriam ser computadas apenas para efeito de determinação da base de cálculo do adicional do IR.

As pessoas jurídicas autorizadas a optar pelo Lucro Presumido serão as que cuja receita bruta total tenha sido igual ou inferior a quarenta e oito milhões no ano-calendário anterior ou quatro mil reais multiplicado pelo número de meses no caso de início de atividades no ano-calendário anterior.

Segundo Filho (2006, p. 23):

Conceito de receita bruta 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.

A diferença-chave entre o Lucro Presumido e o Lucro Real, no que tange ao conceito de ambos, posiciona-se no fato de que, no Lucro Presumido, existe uma presunção por parte do fisco em relação ao lucro das organizações; em contra partida, no Lucro Real, o lucro a ser tributado é o lucro efetivo após a observação das deduções, ajustes e exclusões estabelecidos pela legislação fiscal.

A legislação do IR (Imposto de Renda) admite algumas deduções ou reduções diretas do imposto devido, a título de incentivos fiscais, como por exemplo; Programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte (até 31.12.1997), desenvolvimento tecnológico industrial ou agropecuário, operações de caráter cultural e artístico, atividade audiovisual, fundo dos direitos da criança e do adolescente, redução ou isenção do imposto, calculadas com base no lucro da exploração, redução por reinvestimentos, pesquisa e desenvolvimento – informática e aplicação em ações novas de empresas de informática.

Para tanto, é necessário que a pessoa jurídica que pretende se beneficiar com esses incentivos fiscais esteja em plenas condições mediante a comprovação e quitação dos tributos e contribuições federais.

O Lucro Presumido não pode usufruir dessas regalias segundo a Lei nº 9.532/97, art. 10, que reza o seguinte, “para fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.1998, é vedada a dedução de qualquer valor a título de incentivos fiscais do imposto apurado com base no Lucro Presumido ou Arbitrado”.

Porém existem outras vedações para a pessoa jurídica que optar pelo Lucro Presumido como segue: Que no decorrer do ano-calendário, tenham suspenso ou reduzido o pagamento do imposto devido através da elaboração de balanço ou balancete comprovando que o valor acumulado pago por estimativa excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no Lucro Real do período correspondente.

Empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, sociedades de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, que se dediquem à compra e venda, loteamento, incorporação ou construção de imóveis, ou à execução de obras de construção civil, desde que não se responsabilizem pela execução da obra e prestem exclusivamente serviços sem utilização de materiais de sua propriedade; de cujo capital participem entidades da administração pública direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, que tenham sócios acionistas residente ou domiciliado no exterior, cuja receita decorrente da venda de bens importados, auferida no decorrer do ano-calendário, seja superior a 50% da receita bruta da atividade, nos casos em que esta for superior a R\$ 994.440,00, que tenham lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior e que explorem atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de créditos, seleção e riscos, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

Se durante o decorrer do ano-calendário o contribuinte resolver mudar de Lucro Presumido para Lucro Real, ficará ele (o contribuinte) sujeito a pagar multa e juros moratórios sob a diferença ou imposto pago à menor.

Essa mudança será admitida a partir do momento em que for formalizada até a entrega da correspondente declaração ou rendimentos e antes de iniciados procedimentos de ofício relativos a qualquer dos períodos de apuração do respectivo ano-calendário, quando alterar a opção, a pessoa jurídica poderá optar pelo pagamento dos impostos em períodos trimestrais ou por estimativas mensais, retroagindo às formas de apuração e de pagamentos do imposto ao início do ano-calendário.

3 METODOLOGIA

3.1 Quanto aos procedimentos

De acordo com Severino (2003, p. 29), os procedimentos são “a forma de se obter os dados necessários e adequados para o resultado final da pesquisa”.

O presente trabalho consiste em um estudo de caso que é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências sociais, circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país, tem como característica aprofundar, detalhar, elucidar e explicar determinados fenômenos. (VERGARA, 2010)

Beuren (2006) explica que esse tipo de pesquisa, por ser de natureza teórica, é parte obrigatória, da mesma forma como outros tipos de pesquisa bibliográfica, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente.

Segundo Gil (2008, p. 54), “o estudo de caso consiste no estudo aprofundado e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

O estudo de caso fundamenta-se com a pesquisa exploratória descritiva que nada mais é que a interpretação de resultados que surgem com a totalidade de uma especulação, tendo como base a percepção de um fenômeno em certo contexto.

Nesta pesquisa, foi utilizado o procedimento exploratório, na qualidade de parte integrante da pesquisa principal, como o estudo preliminar realizado com a finalidade de melhor adequar o instrumento de medida à realidade que se pretende conhecer.

Segundo Nascimento (2008, p. 39), em outras palavras, “a pesquisa exploratória, ou estudo exploratório, tem por objetivo conhecer a variável de estudo tal como se apresenta, seu significado e o contexto onde ela se insere. Pressupõe-se que o comportamento humano é melhor compreendido no contexto social onde ocorre”.

3.2 Quanto aos objetivos

Quanto aos objetivos, a pesquisa foi exploratória e descritiva. Exploratória porque visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de Caso. Descritiva porque visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de Levantamento.

De acordo com Lakatos e Marconi (2009, p. 190):

[...] a observação é uma técnica de coleta de dados para conseguir informações e utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste em apenas ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se desejam estudar”.

A pesquisa bibliográfica abrange a leitura, análise e interpretação de livros, periódicos, documentos, mapas, fotos, manuscritos, etc. Todo material recolhido deve ser submetido a uma triagem, a partir da qual, é possível estabelecer um plano de leitura. Trata-se de uma leitura atenta e sistemática que se faz acompanhar de anotações e fichamentos que, eventualmente, poderão servir à fundamentação teórica do estudo.

Por isso, deve ser uma rotina tanto na vida profissional de professores e pesquisadores, quanto nos estudantes. Isso porque a pesquisa bibliográfica tem por objetivo conhecer as diferentes contribuições científicas disponíveis sobre determinado tema. Ela dá suporte a todas as fases da pesquisa, uma vez que auxilia na definição do problema, na determinação dos objetivos, na construção de hipóteses, na fundamentação da justificativa da escolha do tema e na elaboração do relatório final.

Encontra-se, em Lakatos e Marconi (2009), Nascimento (2008), entre outras, importantes diretrizes para o êxito, na pesquisa bibliográfica, no que se refere à leitura, análise e interpretação de textos.

Para se obter um conhecimento profundo sobre determinado assunto, é necessário um estudo exaustivo do mesmo, verificando as relações entre duas ou mais variáveis de um determinado fenômeno sem interferir nas variáveis.

Para Andrade (2009, p. 114), “a pesquisa exploratória é o primeiro passo de todo o trabalho científico, os fatos observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles.”

3.3 Quanto à abordagem

Do ponto de vista da forma de abordagem, a pesquisa é quali-quantitativa. Richardson (1999, pág. 80) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Diferente da pesquisa qualitativa, a abordagem quantitativa considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las

Richardson (1999, pág.70) afirma que a abordagem quantitativa

“caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.”.

Adotou-se, neste trabalho, o método dedutivo, que parte de uma observação geral para uma particular.

O método dedutivo, de acordo com a acepção clássica, é o método que parte do geral e, a seguir, desce ao particular. Parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica. (LAKATOS E MARCONI, 2001, p. 56)

O protótipo do raciocínio dedutivo é o silogismo, que consiste numa construção lógica que, a partir de duas premissas chamadas premissas, retira uma terceira, nelas logicamente implicada, denominada conclusão.

Para Richardson (2008, p. 79):

A abordagem qualitativa de um problema além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social.

Segundo Beuren (2006), a pesquisa qualitativa é a mais ampla no que diz respeito à abordagem complexa do problema a ser pesquisado, pois a mesma é um conjunto de técnicas que analisa a correlação existente entre certas variáveis, faz a compreensão e a classificação dos processos dinâmicos que são vivenciados no grupo social a ser pesquisado.

Tratou-se de uma pesquisa de natureza qualitativa, pois, através da consulta realizada a livros técnicos e a outras pesquisas publicadas, foram realizadas interpretações sobre lucro real e lucro presumido.

Beuren (2006, p. 86) de que “a pesquisa bibliográfica é a que explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos”.

A pesquisa foi realizada por meio de levantamento bibliográfico em livros técnicos, artigos publicados por outros estudiosos e consulta à internet.

3.4 Método e técnicas de pesquisas

Método é o caminho que o pesquisador adota para chegar ao resultado proposto, instrumento que conduz de modo ordenado a forma de proceder do pesquisador ao longo de uma investigação para alcançar seu objetivo.

Segundo Galliano (2006), todas as acepções da palavra “método” registradas nos dicionários estão ligadas à origem grega *methodos* - que significa “caminho para chegar a um fim”.

Goldenberg (2007) define o método como a observação sistemática dos fenômenos da realidade através de uma sucessão de passos, orientados por conhecimentos teóricos, buscando explicar a causa desses fenômenos, suas correlações e aspectos não-revelados.

Serão utilizados nesta pesquisa, os métodos quantitativo, qualitativo e indutivo.

Segundo Richardson (2008, p. 70 e 79):

O método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coletas de informações quanto por meio de técnicas estatísticas. O método qualitativo justifica-se por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social.

O mesmo autor ainda esclarece que o método indutivo propõe pressupostos particulares e gerais para chegar a conclusão da sentença.

A investigação foi efetuada em empresa do ramo comercial, caracterizando um estudo de caso que é a observação *in loco* do pesquisador.

O trabalho deu-se através de levantamento de dados em documentação direta e indireta pelos quais se podem coletar informações necessárias para a pesquisa.

Segundo Lakatos e Marconi (2009), tanto métodos quanto técnicas de pesquisa devem adequar-se ao problema a ser estudado, às hipóteses levantadas, ao tipo de informantes com que se vai entrar em contato. Estes dependerão do objeto da pesquisa, dos recursos financeiros, da equipe humana e de outros elementos da investigação.

A pesquisa direta caracteriza-se em geral em coletar dados onde ocorrem os fenômenos e pode se dar através da pesquisa de campo ou pesquisa de laboratório.

A pesquisa indireta pode se constituir de material já elaborado ou não que são classificados em fontes primárias e fontes secundárias.

Segundo Marconi e Lakatos (2009 p.43),

Os documentos de fonte primária são aqueles de primeira mão, provenientes dos próprios órgãos que realizaram as observações, podem ser encontrados em arquivos públicos ou particulares, as fontes secundárias trata-se de levantamento de toda a bibliografia já publicada.

3.5 Coleta e tratamento de dados

Essa pesquisa apresenta-se como expositiva e argumentativa. Expositiva por que coleta e relaciona conteúdo obtido de várias fontes através de documentos disponíveis no período de 2009 e 2010 na empresa pesquisada, expondo o assunto com o máximo de originalidade demonstrando habilidade e organização na pesquisa, e argumentativa porque tem o posicionamento do pesquisador em relação às ideias apresentadas no decorrer da pesquisa.

De acordo com Lakatos e Marconi (2009), o texto expositivo-argumentativo procura defender uma tese, apresentando dados e observações que a confirmem. Este discurso, onde se valoriza a capacidade de apreensão, de construção e de expressão de argumentos, é constituído por uma ideia principal confirmada por dados e razões que defendem a opinião emitida. Consente, por isso, a possibilidade de se polemizar em torno de uma questão e de se recorrer a outros referentes como suporte da estratégia de argumentação.

Quanto aos meios de investigação, foi utilizada a investigação explicativa que tem como objetivo tornar algo inteligível e justificar os motivos da investigação metodológica que se refere a materiais de captação ou de manipulação da realidade e a investigação aplicada que é motivada pela necessidade de resolver problemas concretos.

4 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A Distribuidora Farias foi inaugurada em 1989, com a razão social MCFarias, tendo suas atividades comandadas pelo seu fundador o empresário Marcos Cabral de Farias. Nesse estágio inicial, a operação contava com um depósito de apenas 90 metros quadrados, atuando com o seguimento de balas, bombons e chocolates.

Em 1999, a empresa assumiu a distribuição regional da Adams do grupo inglês Candbury Schweppes, estabelecendo a base do que viria a ser o seu principal seguimento.

Um dos fatores-chave do êxito da Farias é atribuído à definição de uma política de distribuição para o varejo, à época incipiente na região Norte. Para isso, a empresa apostou em parcerias fortes com indústrias como Dori, Itamaraty, Perfetti Van Melle, J. Macêdo e Total Alimentos, hoje em evidência no catálogo da distribuidora. Em sua infraestrutura ela conta como um moderno depósito de 2.300 metros quadrados em terreno de 11.000 metros quadrados em Manaus, e cobre integralmente os Estados do Amazonas e Roraima.

Razão social: Distribuidora Farias Ltda.

CNPJ: 84.520.444/0001-48

Início das atividades: 02.03.1994

Endereço: Ave. do Turismo – 2120 – Tarumã

Total de funcionários: 53

Ramo de atividade: O objetivo social da empresa é o comércio de atacado e varejo de biscoitos, bombons, estivas, produtos de higiene e limpeza, artigos para cozinha, comércio atacadista de produtos alimentícios para animais domésticos.

Atualmente a empresa em epígrafe se enquadra no regime de tributação do Lucro Presumido e está classificada como empreendimento de médio porte.

Com o intuito de recolher o máximo de informações possíveis para a avaliação, conclusão e recomendações este estudo tomou como base a coleta dos valores referentes aos pagamentos dos tributos federais (IRPJ – CSLL – PIS e COFINS), através dos Documentos

de Arrecadação de Receitas Federais – DARF’S (fontes primarias), apurados pela modalidade do Lucro Presumido e fazendo a partir desses valores uma comparação para a modalidade do Lucro Real.

4.1 Análise e interpretação dos dados

Este capítulo trata da análise dos dados obtidos, de acordo com a pesquisa descrita na introdução do trabalho e conforme a metodologia proposta no capítulo 3.

Após análise bibliográfica e documental foram elaborados os quadros 07, 07.1, 08 e 08.1 com o intuito de facilitar o entendimento do Lucro Presumido e do Lucro Real. Neles constam os tipos de atividades, percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, alíquotas e percentuais práticos aplicáveis sobre as receitas, tanto para a modalidade do Lucro Presumido como do Lucro Real respectivamente.

Os quadros 07 e 07.1 referem-se aos grupos, tipos de atividades, alíquotas e percentuais aplicáveis ao Lucro Presumido.

Grupo	Tipos de atividade Lucro Presumido
I	Revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.
II	Venda de mercadorias – Transporte de cargas - Serviços hospitalares - Atividades imobiliárias - Atividade Rural - Construção por empreitada com emprego de material próprio - Industrialização com material fornecido pelo encomendante - Outras atividades sem percentual específico.
III	Serviços de transporte (exceto cargas) - Serviços em geral cuja receita bruta anual seja inferior a R\$ 120.000,00 (exceto hospitalares, de transporte, de profissão regulamentada).
IV	Serviços em geral (inclusive mão de obra para construção civil e profissão regulamentada) - Intermediação de negócios - Administração, locação ou cessão de bens móveis, imóveis e de direitos de qualquer natureza.

Quadro 07: Atividades do Lucro Presumido.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

O quadro 07.1 apresenta as atividades, os percentuais e alíquotas aplicáveis ao Lucro Presumido e está diretamente ligado ao quadro 07.

Lucro Presumido	IRPJ	IRPJ	CSLL	CSLL	PIS	COFINS
	2	3	4	5	6	7
	(percentual sobre a receita bruta)	(alíquota 15%)	(percentual sobre a receita Bruta)	(alíquota 9%)	(percentual sobre a receita Bruta)	(percentual sobre a receita Bruta)
Ramo de atividade I		(percentual prático sobre a receita)		(percentual prático sobre a receita)		
I	1,60%	0,24%	12%	1,08%	0,65%	3%
II	8%	1,20%	12%	1,08%	0,65%	3%
III	16%	2,40%	12%	1,08%	0,65%	3%
IV	32%	4,80%	12%	1,08%	0,65%	3%

Quadro 07.1: Percentuais e alíquotas aplicáveis ao Lucro Presumido.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

No grupo I do quadro 07 estão classificadas as empresas que tem como finalidade a revenda para consumo de combustíveis derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural tendo sobre a receita bruta conforme quadro 07.1 um percentual de 1,60%, uma alíquota de 15% e um percentual prático sobre a receita de 0,24% para o IRPJ, para a CSLL o percentual é de 12% sobre a receita bruta, uma alíquota de 9% e um percentual prático de 1,08% sobre a receita, o PIS e a COFINS deste mesmo grupo as alíquotas são de 0,65% e 3% respectivamente.

No grupo e atividades II (vide quadro 07) onde está inserida a empresa estudada que faz menção as empresas que tem como finalidade econômica a venda de mercadorias, transportes de cargas, serviços hospitalares, atividades imobiliárias, atividade rural, construção por empreitada com emprego de material próprio, industrialização com material fornecido pelo encomendante e outras atividades sem percentual específico, onde o percentual sobre a receita bruta é de 8%, uma alíquota de 15% e um percentual prático de 1,20% para o IRPJ, para a CSLL o percentual é de 12% sobre a receita bruta, uma alíquota de 9% e um

percentual prático de 1,08% sobre a receita, o PIS e a COFINS possuem alíquotas para as empresas que se enquadram nessa modalidade de 0,65% e 3% respectivamente.

No grupo e atividades III aparecem as empresas de serviços de transportes (exceto cargas), empresas em geral cuja receita bruta anual seja inferior a R\$ 120.000,00 (exceto hospitalares, de transportes, de profissão regulamentada), onde os percentuais e as alíquotas são os seguintes; percentual de 16% sobre a receita bruta, 15% alíquota e 2,40% o percentual prático sobre a receita para o IRPJ, para a CSLL o percentual é de 12% sobre a receita bruta, 9% a alíquota e 1,08% o percentual prático sobre a receita, para o PIS temos um percentual de 0,65% e 3% para a COFINS.

As empresas em geral incluindo, inclusive mão-de-obra para construção civil e profissão regulamentada – Intermediação de negócios – Administração, locação ou cessão de bens móveis, imóveis e de direitos de qualquer natureza estão enquadradas no grupo e atividades IV, onde o percentual é de 32% para a receita bruta, 15% a alíquota e 4,80% sobre o percentual prático para o IRPJ, para a CSLL o percentual sobre a receita bruta é de 12%, alíquota de 9% e o percentual sobre a receita é de 1,08%, os percentuais para o PIS é de 0,65% para a COFINS 3%.

Verificou-se que na modalidade do Lucro Presumido a alíquota e os percentuais sobre a receita bruta e o percentual prático sobre a receita para calcular o valor da CSLL permanecem inalterados para todos os ramos de atividade, assim como também os percentuais do PIS e da COFINS, o que não aconteceu com o IRPJ que tem seus percentuais sobre a receita bruta e percentual prático sobre a receita alterada conforme os ramos de atividade expostos nos quadros 07 e 07.1.

A seguir apresenta-se o quadro 08, onde pode-se observar que, para cada grupo existe um tipo de atividade que aborda o ramo em que a empresa está inserida dentro da modalidade do Lucro Real.

Além disso, destacou-se no referido quadro o grupo II, onde consta o ramo de atividade da empresa estuda, ou seja, venda de mercadorias.

Grupo	Tipos de atividade do Lucro Real
I	Revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural
II	- Venda de mercadorias - Serviços hospitalares - Venda de produtos de fabricação própria ou industrialização por encomenda - Atividade imobiliária - Transporte de cargas - Atividade rural - Representação Comercial por conta própria - Outras atividades não caracterizadas como de prestação de serviços
III	- Serviços de transporte, exceto de cargas - Instituições financeiras e equiparadas.
IV	Serviços de: - Sociedades civis, relativos à profissão legalmente regulamentada - Intermediação de negócios - Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de natureza. - Construção por administração ou empreitada unicamente de mão de obra - Representação comercial por conta de terceiros - <i>Factoring</i> - Prestação de qualquer outra espécie de serviços

Quadro 08: Atividades do Lucro Real.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

O quadro 08.1 apresenta as atividades, os percentuais e alíquotas aplicáveis ao Lucro Real e está diretamente ligado ao quadro 08 no que diz respeito aos tipos de atividades.

Lucro Real	IRPJ	IRPJ	CSLL	CSLL	PIS	COFINS
	2	3	4	5	6	7
Atividade 1	(percentual sobre a receita bruta)	(alíquota 15%)	(percentual sobre a receita Bruta)	(alíquota 9%)	(percentual sobre a receita Bruta)	(percentual sobre a receita Bruta)
		(percentual prático sobre a receita)		(percentual prático sobre a receita)		
I	1,60%	0,24%	12%	1,08%	1,65%	7,60%
II	8%	1,20%	12%	1,08%	1,65%	7,60%
III	16%	2,40%	12%	1,08%	1,65%	7,60%
IV	32%	4,80%	12%	1,08%	1,65%	7,60%

Quadro 08.1: Percentuais e alíquotas aplicáveis ao Lucro Real.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Não diferente do quadro 07 e 07.1 o quadro 08 e 08.1 também trazem seus ramos de atividades, percentuais sobre a receita bruta, sobre a receita e também suas alíquotas, o que evidenciaremos a seguir fazendo a correlação entre os grupos e atividades que se enquadram as empresas optantes pelo Lucro Real.

As empresas que tem como ramo de atividade a revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural estão enquadradas no grupo e atividades I onde o percentual sobre a receita bruta é de 1,60%, a alíquota é de 15% e o percentual prático sobre a receita é de 0,24% para o IRPJ, o percentual para calcular a CSLL é de 12% sobre a receita bruta, a alíquota é de 9% e o percentual prático é de 1,08%, o PIS e a COFINS possuem um percentual sobre a receita bruta de 1,65% e 7,6% respectivamente.

No grupo e atividades II estão relacionadas as empresas quem tem como finalidade econômica a venda de mercadorias, serviços hospitalares, venda de produtos de fabricação própria ou industrializada por encomenda, atividade imobiliárias, transporte de cargas, atividade rural, representação comercial por conta própria, outras atividades não caracterizadas como de prestação de serviços, para tais empresas os percentuais e alíquotas são os seguintes: Para o IRPJ o percentual sobre a receita bruta é de 8%, a alíquota é de 15% e o percentual prático é de 1,20%, para a CSLL o percentual sobre a receita bruta é de 12%, a alíquota é de 9% e o percentual prático sobre a receita é de 1,08%, para as empresas que se enquadram dentro desse grupo o PIS possui o percentual de 1,65% sobre a receita bruta e 7,6% para a COFINS também sobre a receita bruta.

Para as empresas de serviços de transportes, exceto de cargas e instituições financeiras e equiparas aplica-se os percentuais e alíquotas discriminadas no grupo e atividades III, onde o percentual sobre a receita bruta é de 16%, a alíquota é de 15% e o percentual prático sobre a receita é de 2,40% para o IRPJ, a CSLL possui um percentual de 12% sobre a receita bruta, uma alíquota de 9% e um percentual prático de 1,08% sobre a receita, dentro desse grupo os percentuais do PIS e da COFINS são de 1,65% e de 7,6% respectivamente.

No grupo e atividade IV aparecem as seguintes empresas: Sociedades civis, (relativos a profissão legalmente regulamentada), intermediação de negócios, administração (locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza), construção por administração ou empreitada unicamente de mão-de-obra, representação comercial por conta

de terceiros, *factoring* e prestação de qualquer outra espécie de serviços, para essas empresas são aplicados os seguintes percentuais e alíquotas: Para o IRPJ temos um percentual de 32% sobre a receita bruta, alíquota de 15% e um percentual prático de 4,80%, a CSLL trás para essa modalidade um percentual sobre a receita bruta de 12% , uma alíquota de 9% e um percentual prático de 1,08% sobre a receita, o PIS e a COFINS trazem consigo nessa mesma ordem um percentual sobre a receita bruta de 1,65% e 7,6%.

Verificou-se que no do Lucro Real a alíquota e os percentuais sobre a receita bruta e o percentual prático sobre a receita para calcular o valor da CSLL permanecem inalterados para todos os ramos de atividade, assim como também os percentuais do PIS e da COFINS, o que não aconteceu com o IRPJ que tem seus percentuais sobre as receitas brutas e percentuais práticos sobre a receita alterada conforme os ramos de atividade demonstrados nos quadros 08 e 08.1.

Contudo foi possível notar que a grande disparidade que existe entre as duas modalidades de tributar não consiste apenas nas variações de percentuais sobre a receita bruta e percentuais práticos aplicados sobre a receita para calcular o valor do IRPJ. O “*case*” que diferencia a tributação do Lucro Presumido para o Lucro Real está nas diferenças das alíquotas do PIS e da COFINS conforme pode ser observados em destaques nos quadros 07.1 e 08.1.

Por conseguinte e com os dados documentais analisados elaborou-se as tabelas 03, 04 e 05 que evidência apuração dos impostos pela modalidade do Lucro Presumido e simulado para o Lucro Real no exercício de 2009. As tabelas 06 (1º trimestre/2009), 07 (2º trimestre/2009), 08 (3º trimestre/2009) e 09 (4º trimestre/2009), demonstram os valores em R\$ mil dos impostos efetivamente pagos nos trimestres de 2009, calculados pelo regime de tributação do Lucro Presumido e fazendo ao mesmo tempo uma simulação para a modalidade de tributação do Lucro Real, trazendo na tabela 10 a disparidade existente entre uma modalidade e outra.

A seguir apresenta-se a tabela 03 que tem como escopo demonstrar a apuração da base de cálculo e dos valores a recolher do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no exercício de 2009 pela modalidade do Lucro Presumido de forma cumulativa, ou seja, sem direito a créditos.

Além disso, a referida tabela apresenta o faturamento mês a mês do exercício de 2009, que são a base de partida para aplicar as alíquotas sobre a receita bruta conforme rege a modalidade do Lucro Presumido.

LUCRO PRESUMIDO												
Exercício de 2009	MESES / VALORES EM REAIS (R\$)											
VALORES DAS RECEITAS	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
(+) Faturamento Bruto	925.376,49	680.481,26	857.767,53	744.195,84	845.542,56	743.445,07	826.792,41	877.423,01	1.026.622,08	730.845,46	786.383,35	765.946,85
(=) FATURAMENTO LÍQUIDO												
(+) Receitas Financeiras												
(+) Ganho de Capital												
(+) Outras Receitas												
BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS	925.376,49	680.481,26	857.767,53	744.195,84	845.542,56	743.445,07	826.792,41	877.423,01	1.026.622,08	730.845,46	786.383,35	765.946,85
IMPOSTOS SOBRE OS SERVIÇOS												
PIS - Alíquota 0,65%	6.014,95	4.423,13	5.575,49	4.837,27	5.496,03	4.832,39	5.374,15	5.703,25	6.673,04	4.750,50	5.111,49	4.978,65
(-) PIS Retido na Fonte												
(=) PIS A PAGAR	6.014,95	4.423,13	5.575,49	4.837,27	5.496,03	4.832,39	5.374,15	5.703,25	6.673,04	4.750,50	5.111,49	4.978,65
COFINS - Alíquota 3%	27.761,29	20.414,44	25.733,03	22.325,88	25.366,28	22.303,35	24.803,77	26.322,69	30.798,66	21.925,36	23.591,50	22.978,41
(-) COFINS Retido na Fonte												
(=) COFINS A PAGAR	27.761,29	20.414,44	25.733,03	22.325,88	25.366,28	22.303,35	24.803,77	26.322,69	30.798,66	21.925,36	23.591,50	22.978,41
BASE DE CÁLCULO - CSLL 12%	111.045,18	81.657,75	102.932,10	89.303,50	101.465,11	89.213,41	99.215,09	105.290,76	123.194,65	87.701,46	94.366,00	91.913,62
CSLL - Alíquota 9%	9.994,07	7.349,20	9.263,89	8.037,32	9.131,86	8.029,21	8.929,36	9.476,17	11.087,52	7.893,13	8.492,94	8.272,23
(-) CSLL Retida na Fonte												
(=) CSLL A PAGAR	9.994,07	7.349,20	9.263,89	8.037,32	9.131,86	8.029,21	8.929,36	9.476,17	11.087,52	7.893,13	8.492,94	8.272,23
BASE DE CÁLCULO - IRPJ 8%	74.030,12	54.438,50	68.621,40	59.535,67	67.643,40	59.475,61	66.143,39	70.193,84	82.129,77	58.467,64	62.910,67	61.275,75
IRPJ - Alíquota 15%	11.104,52	8.165,78	10.293,21	8.930,35	10.146,51	8.921,34	9.921,51	10.529,08	12.319,46	8.770,15	9.436,60	9.191,36
(+) Adicional IRPJ - 10%												
(-) IRPJ Retido na Fonte												
(=) IRPJ A PAGAR	11.104,52	8.165,78	10.293,21	8.930,35	10.146,51	8.921,34	9.921,51	10.529,08	12.319,46	8.770,15	9.436,60	9.191,36

Tabela 03: Apuração dos impostos – Lucro Presumido/2009

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Conforme a aludida tabela as bases de cálculo são determinadas a partir da aplicação dos percentuais de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS sobre a receita bruta. Para a CSLL (alíquota 9%) e IRPJ (alíquota 15%) a base de cálculo é determinada através dos percentuais de 12% para a CSLL e 8% para o IRPJ.

Para facilitar a análise e interpretação apresenta-se a tabela 04, cujo conteúdo evidencia como encontrar as bases de cálculo do PIS e da COFINS a partir modalidade do Lucro Real. Além disso, a referida tabela apresenta o faturamento mês a mês do exercício de 2009 e os valores das bases de cálculos onde serão aplicadas as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

LUCRO REAL												
Exercício de 2009	MESES / VALORES EM REAIS (R\$)											
VALORES DAS RECEITAS	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
(+) Faturamento Bruto	925.376,49	680.481,26	857.767,53	744.195,84	845.542,56	743.445,07	826.792,41	877.423,01	1.026.622,08	730.845,46	786.383,35	765.946,85
(-) IPI Sobre Faturamento												
(-) Exportação												
(=) FATURAMENTO LÍQUIDO	925.376,49	680.481,26	857.767,53	744.195,84	845.542,56	743.445,07	826.792,41	877.423,01	1.026.622,08	730.845,46	786.383,35	765.946,85
(+) Receitas Financeiras												
(+) Ganho de Capital												
(+) Outras Receitas												
BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS	925.376,49	680.481,26	857.767,53	744.195,84	845.542,56	743.445,07	826.792,41	877.423,01	1.026.622,08	730.845,46	786.383,35	765.946,85
CRÉDITOS SOBRE AS COMPRAS												
(-) Combustíveis e Lubrificantes												
(-) Depreciação												
(-) Locação de Máquinas												
(-) Leasings												
(-) Transportes de Máquinas												
(-) Energia Elétrica												
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BASE DE CÁLCULO TOTAL	925.376,49	680.481,26	857.767,53	744.195,84	845.542,56	743.445,07	826.792,41	877.423,01	1.026.622,08	730.845,46	786.383,35	765.946,85
PIS - Alíquota 1,65%	15.268,71	11.227,94	14.153,16	12.279,23	13.951,45	12.266,84	13.642,07	14.477,48	16.939,26	12.058,95	12.975,33	12.638,12
(-) PIS Retido na Fonte												
(=) PIS A PAGAR	15.268,71	11.227,94	14.153,16	12.279,23	13.951,45	12.266,84	13.642,07	14.477,48	16.939,26	12.058,95	12.975,33	12.638,12
COFINS - Alíquota 7,6%	70.328,61	51.716,58	65.190,33	56.558,88	64.261,23	56.501,83	62.836,22	66.684,15	78.023,28	55.544,25	59.765,13	58.211,96
(-) Cofins Retida na Fonte												
(=) COFINS A PAGAR	70.328,61	51.716,58	65.190,33	56.558,88	64.261,23	56.501,83	62.836,22	66.684,15	78.023,28	55.544,25	59.765,13	58.211,96

Tabela 04: Apuração dos impostos (PIS e COFINS) – Lucro Real/2009

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na tabela acima, percebe-se que não existe créditos sobre as compras o que influenciariam de forma significativa para a redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, haja vista que a legislação do Lucro Real permite a dedução desses créditos conforme as Leis nº 10.637 de 2002, e nº 10.833 de 2003 da não-cumulatividade.

Para os consulentes deste estudo vale ressaltar que a não-cumulatividade, ou seja, a utilização dos créditos referente às compras não poderão ser usadas para reduzir a base de cálculo do IRPJ (15%) e da CSLL (9%) conforme descrito no §10 do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Por conseguinte a tabela a seguir demonstra que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o Lucro Real, devidamente ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

IRPJ e CSLL												
Exercício de 2009												
MESES / VALORES EM REAIS (R\$)												
VALORES DAS RECEITAS	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
FATURAMENTO BRUTO	925.376,49	680.481,26	857.767,53	744.195,84	845.542,56	743.445,07	826.792,41	877.423,01	1.026.622,08	730.845,46	786.383,35	765.946,85
Margem de Lucro 15% (Lucro Real)*	138.806,47	102.072,19	128.665,13	111.629,38	126.831,38	111.516,76	124.018,86	131.613,45	153.993,31	109.626,82	117.957,50	114.892,03
IRPJ - Alíquota 15%	20.820,97	15.310,83	19.299,77	16.744,41	19.024,71	16.727,51	18.602,83	19.742,02	23.099,00	16.444,02	17.693,63	17.233,80
(+) Adicional de 10%												
(=) IRPJ A PAGAR	20.820,97	15.310,83	19.299,77	16.744,41	19.024,71	16.727,51	18.602,83	19.742,02	23.099,00	16.444,02	17.693,63	17.233,80
CSLL - Alíquota 9%	12.492,58	9.186,50	11.579,86	10.046,64	11.414,82	10.036,51	11.161,70	11.845,21	13.859,40	9.866,41	10.616,18	10.340,28
(-) CSLL Retida na Fonte												
(=) CSLL A PAGAR	12.492,58	9.186,50	11.579,86	10.046,64	11.414,82	10.036,51	11.161,70	11.845,21	13.859,40	9.866,41	10.616,18	10.340,28

Tabela 05: Cálculo do IRPJ e da CSLL – Lucro Real/2009

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

De acordo com a tabela 05, percebe-se que os valores a serem pagos do IRPJ (15%) e CSLL (9%) foram calculados a partir do lucro real* evidenciado mês a mês, para a determinação da base de cálculo (lucro real*) foi aplicado uma margem de lucro de 15% sobre o faturamento bruto.

No intuito de dirimir dúvidas sobre as tabelas 03, 04 e 05, elaborou-se as tabelas 06, 07, 08 e 09, as quais trazem os valores trimestre a trimestre referentes ao exercício de 2009 na modalidade do Lucro Presumido fazendo em seguida uma simulação para a modalidade do Lucro Real.

Além disso, ressalta-se que a determinação dos valores do IRPJ (alíquota 15%) e CSLL (alíquota 9%) na sistemática do Lucro Presumido antes de calcular os valores a recolher é preciso aplicar os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL sobre a receita bruta, bastando para o PIS e COFINS apenas aplicar os percentuais de 0,65% e 3% respectivamente também sobre a receita bruta.

Por sua vez na modalidade do Lucro Real, ressalta-se que a determinação dos valores do IRPJ (alíquota 15%) e CSLL (alíquota 9%) são determinadas através do lucro real da empresa, para o PIS (1,65%) e a COFINS (7,6%) as suas bases de cálculo são determinadas após da dedução dos créditos conforme prevê as Leis as Leis nº 10.637 de 2002, e nº 10.833 de 2003 da não-cumulatividade.

Para facilitar a análise apresenta-se a tabela 06, onde os valores foram calculados conforme a sistemática do Lucro Presumido e ao mesmo tempo fazendo uma simulação para a sistemática do Lucro Real.

LUCRO PRESUMIDO						
Meses (1)	Presumido (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Janeiro	925.376,49	11.104,52	9.994,07	6.014,95	27.761,29	54.874,83
Fevereiro	680.481,26	8.165,78	7.349,20	4.423,13	20.414,44	40.352,54
Março	857.767,53	10.293,21	9.263,89	5.575,49	25.733,03	50.865,61
Total	2.463.625,28	29.563,50	26.607,15	16.013,56	73.908,76	146.092,98
LUCRO REAL						
Meses (1)	Real (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Janeiro	925.376,49	20.820,97	12.492,58	15.268,71	70.328,61	118.910,88
Fevereiro	680.481,26	15.310,83	9.186,50	11.227,94	51.716,58	87.441,84
Março	857.767,53	19.299,77	11.579,86	14.153,16	65.190,33	110.223,13
Total	2.463.625,28	55.431,57	33.258,94	40.649,82	187.235,52	316.575,85

Tabela 06: Lucro Presumido x Lucro Real 1º Trimestre/2009.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na tabela 06 do primeiro trimestre do exercício de 2009 a empresa apresentou um faturamento de R\$ **2.463.625,28** (dois milhões, quatrocentos e sessenta e três mil, seiscentos e vinte e cinco reais e vinte e oito centavos), sobre esse faturamento foram recolhidos os seguintes valores: R\$ **29.563,50** (vinte e nove mil, quinhentos e sessenta e três reais e cinquenta centavos) de IRPJ (coluna 3 do Lucro Presumido); R\$ **26.607,15** (vinte e seis mil, seiscentos e sete reais e quinze centavos) de CSLL (coluna 4 do Lucro Presumido); R\$ **16.013,56** (dezesseis mil, treze reais e cinquenta e seis centavos) de PIS (coluna 5 do Lucro Presumido) e; R\$ **73.908,76** (setenta e três mil, novecentos e oito reais e setenta e seis centavos) de COFINS (coluna 6 do Lucro Presumido).

Por sua vez na modalidade do Lucro Real, da referida tabela, nesse mesmo período após a simulação percebeu-se que para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS os valores aumentaram significativamente, o IRPJ (coluna 3 do Lucro Real) calculado pela modalidade do Lucro Real aumentou **187,50%** em relação à modalidade do Lucro Presumido no mesmo período.

Além disso, os valores calculados referente ao PIS e a COFINS também sofreram aumentos representativos, tais aumentos ocorreram por falta de observância e controle da empresa estudada em relação aos créditos que poderiam ser abatidos na formação da base de cálculo do PIS (coluna 5 do Lucro Real) e da COFINS (coluna 6 do Lucro Real), este fato representou um aumento total (PIS + COFINS) de **253,42%** da modalidade do Lucro Presumido para a modalidade do Lucro Real, o mesmo acontecendo para os demais trimestres de 2009, em função deste fato os demais trimestres não apresentam comentários sobre o aumento, sendo os mesmos descritos na tabela 10, que demonstra a disparidade existente entre ambas as modalidades.

Para facilitar a análise apresenta-se a tabela 07, onde os valores foram calculados conforme a sistemática do Lucro Presumido e ao mesmo tempo fazendo uma simulação para a sistemática do Lucro Real.

LUCRO PRESUMIDO						
Meses (1)	Presumido (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Abril	744.195,84	8.930,35	8.037,32	4.837,27	22.325,88	44.130,81
Maio	845.542,56	10.146,51	9.131,86	5.496,03	25.366,28	50.140,67
Junho	743.445,07	8.921,34	8.029,21	4.832,39	22.303,35	44.086,29
Total	2.333.183,47	27.998,20	25.198,38	15.165,69	69.995,50	138.357,78
LUCRO REAL						
Meses (1)	Real (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Abril	744.195,84	16.744,41	10.046,64	12.279,23	56.558,88	95.629,17
Maio	845.542,56	19.024,71	11.414,82	13.951,45	64.261,23	108.652,22
Junho	743.445,07	16.727,51	10.036,51	12.266,84	56.501,83	95.532,69
Total	2.333.183,47	52.496,63	31.497,98	38.497,53	177.321,94	299.814,08

Tabela 07: Lucro Presumido x Lucro Real 2º Trimestre/2009.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na tabela 07 do segundo trimestre do exercício de 2009 a empresa apresentou um faturamento no valor de R\$ **2.333.183,47** (dois milhões, trezentos e trinta e três mil, cento e oitenta e três reais e quarenta e sete centavos), sobre esse faturamento foram recolhidos os seguintes valores: R\$ **27.998,20** (vinte e sete mil, novecentos e noventa e oito reais e vinte centavos) de IRPJ (coluna 3 do Lucro Presumido); R\$ **25.198,38** (vinte e cinco mil, cento e noventa e oito reais e trinta e oito centavos) de CSLL (coluna 4 do Lucro Presumido); R\$ **15.165,69** (quinze mil, cento e sessenta e cinco reais e sessenta e nove centavos) de PIS (coluna 5 do Lucro Presumido) e; R\$ **69.995,50** (sessenta e nove mil, novecentos e noventa e cinco reais e cinquenta centavos) de COFINS (coluna 6 do Lucro Presumido).

Para facilitar a análise apresenta-se a tabela 08, onde os valores foram calculados conforme a sistemática do Lucro Presumido e ao mesmo tempo fazendo uma simulação para a sistemática do Lucro Real.

LUCRO PRESUMIDO						
Meses (1)	Presumido (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Julho	826.792,41	9.921,51	8.929,36	5.374,15	24.803,77	49.028,79
Agosto	877.423,01	10.529,08	9.476,17	5.703,25	26.322,69	52.031,18
Setembro	1.026.622,08	12.319,46	11.087,52	6.673,04	30.798,66	60.878,69
Total	2.730.837,50	32.770,05	29.493,05	17.750,44	81.925,13	161.938,66
LUCRO REAL						
Meses (1)	Real (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Julho	826.792,41	18.602,83	11.161,70	13.642,07	62.836,22	106.242,82
Agosto	877.423,01	19.742,02	11.845,21	14.477,48	66.684,15	112.748,86
Setembro	1.026.622,08	23.099,00	13.859,40	16.939,26	78.023,28	131.920,94
subtotal	2.730.837,50	61.443,84	36.866,31	45.058,82	207.543,65	350.912,62
Adicional do IRPJ - 10%		144,38				144,38
Total	2.730.837,50	61.588,22	36.866,31	45.058,82	207.543,65	351.057,00

Tabela 08: Lucro Presumido x Lucro Real 3º Trimestre/2009.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na tabela 08 do terceiro trimestre do exercício de 2009 a empresa apresentou faturamento no valor de R\$ **2.730.837,50** (dois milhões, setecentos e trinta mil, oitocentos e trinta e sete reais e cinquenta centavos), sobre esse faturamento foram recolhidos os seguintes valores: R\$ **32.770,05** (trinta e dois mil, setecentos e setenta reais e cinco centavos) de IRPJ; (coluna 3 do Lucro Presumido) R\$ **29.493,05** (vinte e nove mil, quatrocentos e noventa e três reais e cinco centavos) de CSLL (coluna 4 do Lucro Presumido); R\$ **17.750,44** (dezessete mil, setecentos e cinquenta reais e quarenta e quatro centavos) de PIS (coluna 5 do Lucro Presumido) e; R\$ **81.925,13** (oitenta e um mil, novecentos e vinte e cinco reais e treze centavos) de COFINS (coluna 6 do Lucro Presumido).

Para facilitar a análise apresenta-se a tabela 09, onde os valores foram calculados conforme a sistemática do Lucro Presumido e ao mesmo tempo fazendo uma simulação para a sistemática do Lucro Real.

LUCRO PRESUMIDO						
Meses (1)	Presumido (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Outubro	730.845,46	8.770,15	7.893,13	4.750,50	21.925,36	43.339,14
Novembro	786.383,35	9.436,60	8.492,94	5.111,49	23.591,50	46.632,53
Dezembro	765.946,85	9.191,36	8.272,23	4.978,65	22.978,41	45.420,65
Total	2.283.175,66	27.398,11	24.658,30	14.840,64	68.495,27	135.392,32
LUCRO REAL						
Meses (1)	Real (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Outubro	730.845,46	16.444,02	9.866,41	12.058,95	55.544,25	93.913,64
Novembro	786.383,35	17.693,63	10.616,18	12.975,33	59.765,13	101.050,26
Dezembro	765.946,85	17.233,80	10.340,28	12.638,12	58.211,96	98.424,17
Total	2.283.175,66	51.371,45	30.822,87	37.672,40	173.521,35	293.388,07

Tabela 09: Lucro Presumido x Lucro Real 4º Trimestre/2009.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na tabela 09 do quarto trimestre do exercício de 2009 a empresa apresentou um faturamento no valor de R\$ **2.283.175,66** (dois milhões, duzentos e oitenta e três mil, cento e setenta e cinco reais e sessenta e seis centavos), sobre esse faturamento foram recolhidos os seguintes valores: R\$ **27.398,11** (vinte e sete mil, trezentos e noventa e oito reais e onze centavos) de IRPJ (coluna 3 do Lucro Presumido); R\$ **24.658,30** (vinte e quatro mil seiscentos e cinquenta e oito reais e trinta centavos) de CSLL (coluna 4 do Lucro Presumido); R\$ **14.840,64** (quatorze mil, oitocentos e quarenta reais e sessenta e quatro centavos) de PIS

(coluna 5 do Lucro Presumido) e; R\$ **68.495,27** (sessenta e oito mil, quatrocentos e noventa e cinco reais e vinte e sete centavos) de COFINS (coluna 6 Lucro Presumido).

Para facilitar a análise e interpretação apresenta-se a seguir a tabela 10, cujo conteúdo apresenta o comparativo dos valores totais do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS trimestre a trimestre do exercício de 2009 apurados pela modalidade do Lucro Presumido e simulado a partir dos dados coletados para a modalidade do Lucro Real conforme tabela 06, 07, 08 e 09, permitindo fazer a comparação entre uma modalidade e outra, evidenciado a disparidade em relação aos cálculos dos tributos.

Exercício de 2009	Trimestres / Valores em Reais (R\$)				TOTAIS
	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre	
Lucro Presumido					
IRPJ	29.563,50	27.998,20	32.770,05	27.398,11	117.729,86
CSLL	26.607,15	25.198,38	29.493,05	24.658,30	105.956,88
PIS	16.013,56	15.165,69	17.750,44	14.840,64	63.770,33
COFINS	73.908,76	69.995,50	81.925,13	68.495,27	294.324,66
Total do					
Lucro Presumido	146.092,97	138.357,77	161.938,67	135.392,32	581.781,73
Lucro Real					
IRPJ	55.431,57	52.496,64	61.558,22	51.371,45	220.857,88
CSLL	33.258,94	31.497,98	36.866,31	30.822,87	132.446,10
PIS	40.649,82	38.497,53	45.058,82	37.672,40	161.878,57
COFINS	187.235,52	177.321,94	207.543,65	173.521,35	745.622,46
Total do					
Lucro Real	316.575,85	299.814,09	351.027,00	293.388,07	1.260.805,01
Comparação	170.482,88	161.456,32	189.088,33	157.995,75	679.023,28

Tabela 10: Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real exercício 2009.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

De acordo com a tabela 10, observa-se que, no decorrer dos quatro trimestres de 2009, o pagamento dos impostos na sistemática do Lucro Presumido foi vantajosa em relação à sistemática do Lucro Real. Percebe-se uma diferença de R\$ **679.023,28** (seiscentos e setenta e nove mil, vinte e três reais e vinte e oito centavos) um aumento de **216,71%** de uma modalidade para outra.

A partir dessas informações, verifica-se que a empresa objeto deste estudo optou corretamente no exercício de 2009 pelo regime tributário baseado na sistemática do Lucro Presumido.

Diante desse fato, a pesquisa foi direcionada para o exercício de 2010, a fim de constatar de forma cabal se a disparidade que ocorreu na análise referente ao exercício de 2009 voltaria a se repetir no exercício seguinte.

Para dá sustento e evidenciar com mais coerência o parágrafo anterior foram elaboradas as tabelas 11, 12 e 13, que evidenciam os cálculos dos impostos através da sistemática do Lucro Presumido e do Lucro Real.

Além disso, foram criadas também as tabelas 14 (1º trimestre/2010), 15 (2º trimestre/2010), 16 (3º trimestre/2010) e 17 (4º trimestre/2010), que demonstram os valores em R\$ mil dos impostos efetivamente pagos nos trimestres de 2010, calculados pelo regime de tributação do Lucro Presumido e fazendo ao mesmo tempo uma simulação para a modalidade de tributação do Lucro Real, trazendo na tabela 18 a disparidade existente entre uma modalidade e outra.

A seguir apresenta-se a tabela 11 que tem como finalidade demonstrar a apuração da base de cálculo e os valores a recolher do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no exercício de 2010 pela modalidade do Lucro Presumido de forma cumulativa, ou seja, sem direito a créditos. Além disso, a referida tabela apresenta o faturamento mês a mês do exercício de 2010, que são a base de partida para aplicar as alíquotas sobre a receita bruta conforme rege a modalidade do Lucro Presumido.

LUCRO PRESUMIDO												
Exercício de 2010	MESES / VALORES EM REAIS (R\$)											
VALORES DAS RECEITAS	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
(+) Faturamento Bruto	951.706,88	862.340,13	1.127.341,00	1.070.471,54	1.179.771,07	1.020.587,91	1.218.909,88	1.094.373,12	1.178.684,84	1.090.299,13	1.318.120,51	1.062.110,60
(=) FATURAMENTO LÍQUIDO												
(+) Receitas Financeiras												
(+) Ganho de Capital												
(+) Outras Receitas												
BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS	951.706,88	862.340,13	1.127.341,00	1.070.471,54	1.179.771,07	1.020.587,91	1.218.909,88	1.094.373,12	1.178.684,84	1.090.299,13	1.318.120,51	1.062.110,60
IMPOSTOS SOBRE OS SERVIÇOS												
PIS - Alíquota 0,65%	6.186,09	5.605,21	7.327,72	6.958,07	7.668,51	6.633,82	7.922,91	7.113,43	7.661,45	7.086,94	8.567,78	6.903,72
(-) PIS Retido na Fonte												
(=) PIS A PAGAR	6.186,09	5.605,21	7.327,72	6.958,07	7.668,51	6.633,82	7.922,91	7.113,43	7.661,45	7.086,94	8.567,78	6.903,72
COFINS - Alíquota 3%	28.551,21	25.870,20	33.820,23	32.114,15	35.393,13	30.617,64	36.567,30	32.831,19	35.360,55	32.708,97	39.543,62	31.863,32
(-) COFINS Retido na Fonte												
(=) COFINS A PAGAR	28.551,21	25.870,20	33.820,23	32.114,15	35.393,13	30.617,64	36.567,30	32.831,19	35.360,55	32.708,97	39.543,62	31.863,32
BASE DE CÁLCULO - CSLL 12%	114.204,83	103.480,82	135.280,92	128.456,58	141.572,53	122.470,55	146.269,19	131.324,77	141.442,18	130.835,90	158.174,46	127.453,27
CSLL - Alíquota 9%	10.278,43	9.313,27	12.175,28	11.561,09	12.741,53	11.022,35	13.164,23	11.819,23	12.729,80	11.775,23	14.235,70	11.470,79
(-) CSLL Retida na Fonte												
(=) CSLL A PAGAR	10.278,43	9.313,27	12.175,28	11.561,09	12.741,53	11.022,35	13.164,23	11.819,23	12.729,80	11.775,23	14.235,70	11.470,79
BASE DE CÁLCULO - IRPJ 8%	76.136,55	68.987,21	90.187,28	85.637,72	94.381,69	81.647,03	97.512,79	87.549,85	94.294,79	87.223,93	105.449,64	84.968,85
IRPJ - Alíquota 15%	11.420,48	10.348,08	13.528,09	12.845,66	14.157,25	12.247,05	14.626,92	13.132,48	14.144,22	13.083,59	15.817,45	12.745,33
(+) Adicional IRPJ - 10%												
(-) IRPJ Retido na Fonte												
(=) IRPJ A PAGAR	11.420,48	10.348,08	13.528,09	12.845,66	14.157,25	12.247,05	14.626,92	13.132,48	14.144,22	13.083,59	15.817,45	12.745,33

Tabela 11: Apuração dos impostos – Lucro Presumido/2010

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Conforme a tabela acima as bases de cálculo são determinadas a partir da aplicação dos percentuais de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS sobre a receita bruta. Para a CSLL (alíquota 9%) e IRPJ (alíquota 15%) a base de cálculo é determinada através dos percentuais de 12% para a CSLL e 8% para o IRPJ.

Para facilitar a análise e interpretação apresenta-se a tabela 12, cujo conteúdo evidencia como encontrar as bases de cálculo do PIS e da COFINS a partir modalidade do Lucro Real. Além disso, a referida tabela apresenta o faturamento mês a mês do exercício de 2010 e os valores das bases de cálculos onde serão aplicadas as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

LUCRO REAL												
Exercício de 2010	MESES / VALORES EM REAIS (R\$)											
VALORES DAS RECEITAS	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
(+) Faturamento Bruto	951.706,88	862.340,13	1.127.341,00	1.070.471,54	1.179.771,07	1.020.587,91	1.218.909,88	1.094.373,12	1.178.684,84	1.090.299,13	1.318.120,51	1.062.110,60
(-) IPI Sobre Faturamento												
(-) Exportação												
(=) FATURAMENTO LÍQUIDO	951.706,88	862.340,13	1.127.341,00	1.070.471,54	1.179.771,07	1.020.587,91	1.218.909,88	1.094.373,12	1.178.684,84	1.090.299,13	1.318.120,51	1.062.110,60
(+) Receitas Financeiras												
(+) Ganho de Capital												
(+) Outras Receitas												
BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS	951.706,88	862.340,13	1.127.341,00	1.070.471,54	1.179.771,07	1.020.587,91	1.218.909,88	1.094.373,12	1.178.684,84	1.090.299,13	1.318.120,51	1.062.110,60
CRÉDITOS SOBRE AS COMPRAS												
(-) Combustíveis e Lubrificantes												
(-) Depreciação												
(-) Locação de Máquinas												
(-) Leasings												
(-) Transportes de Máquinas												
(-) Energia Elétrica												
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
BASE DE CÁLCULO TOTAL	951.706,88	862.340,13	1.127.341,00	1.070.471,54	1.179.771,07	1.020.587,91	1.218.909,88	1.094.373,12	1.178.684,84	1.090.299,13	1.318.120,51	1.062.110,60
PIS - Alíquota 1,65%	15.703,16	14.228,61	18.601,13	17.662,78	19.466,22	16.839,70	20.112,01	18.057,16	19.448,30	17.989,94	21.748,99	17.524,82
(-) PIS Retido na Fonte												
(=) PIS A PAGAR	15.703,16	14.228,61	18.601,13	17.662,78	19.466,22	16.839,70	20.112,01	18.057,16	19.448,30	17.989,94	21.748,99	17.524,82
COFINS - Alíquota 7,6%	72.329,72	65.537,85	85.677,92	81.355,84	89.662,60	77.564,68	92.637,15	83.172,36	89.580,05	82.862,73	100.177,16	80.720,41
(-) Cofins Retida na Fonte												
(=) COFINS A PAGAR	72.329,72	65.537,85	85.677,92	81.355,84	89.662,60	77.564,68	92.637,15	83.172,36	89.580,05	82.862,73	100.177,16	80.720,41

Tabela 12: Apuração dos impostos (PIS e COFINS) – Lucro Real/2010

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na aludida tabela, percebe-se que não existe créditos sobre as compras o que influenciariam de forma significativa para a redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, haja vista que a legislação do Lucro Real permite a dedução desses créditos conforme as Leis nº 10.637 de 2002, e nº 10.833 de 2003 da não-cumulatividade.

Ressaltar-se que a não-cumulatividade, ou seja, a utilização dos créditos referente às compras não poderão ser usadas para reduzir a base de cálculo do IRPJ (15%) e da CSLL (9%) conforme descrito no §10 do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Por conseguinte a tabela a seguir demonstra que a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o Lucro Real, devidamente ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

IRPJ e CSLL												
Exercício de 2010												
MESES / VALORES EM REAIS (R\$)												
VALORES DAS RECEITAS	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
FATURAMENTO BRUTO	951.706,88	862.340,13	1.127.341,00	1.070.471,54	1.179.771,07	1.020.587,91	1.218.909,88	1.094.373,12	1.178.684,84	1.090.299,13	1.318.120,51	1.062.110,60
Margem de Lucro 15% (Lucro Real)*	142.756,03	129.351,02	169.101,15	160.570,73	176.965,66	153.088,19	182.836,48	164.155,97	176.802,73	163.544,87	197.718,08	159.316,59
IRPJ - Alíquota 15%	21.413,40	19.402,65	25.365,17	24.085,61	26.544,85	22.963,23	27.425,47	24.623,40	26.520,41	24.531,73	29.657,71	23.897,49
(+) Adicional de 10%												
(=) IRPJ A PAGAR	21.413,40	19.402,65	25.365,17	24.085,61	26.544,85	22.963,23	27.425,47	24.623,40	26.520,41	24.531,73	29.657,71	23.897,49
CSLL - Alíquota 9%	12.848,04	11.641,59	15.219,10	14.451,37	15.926,91	13.777,94	16.455,28	14.774,04	15.912,25	14.719,04	17.794,63	14.338,49
(-) CSLL Retida na Fonte												
(=) CSLL A PAGAR	12.848,04	11.641,59	15.219,10	14.451,37	15.926,91	13.777,94	16.455,28	14.774,04	15.912,25	14.719,04	17.794,63	14.338,49

Tabela 13: Cálculo do IRPJ e da CSLL – Lucro Real/2010

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011. Dados coletados na empresa.

De acordo com a tabela 13, percebe-se que os valores a serem pagos do IRPJ (15%) e CSLL (9%) foram calculados a partir do lucro real* evidenciado mês a mês, para a determinação da base de cálculo (lucro real*) foi aplicado uma margem de lucro de 15% sobre o faturamento bruto.

Com a finalidade de elucidar eventuais dúvidas sobre as tabelas 12, 13 e 14, elaborou-se as tabelas 15, 16, 17 e 18 as quais trazem os valores trimestre a trimestre referentes ao exercício de 2010 na modalidade do Lucro Presumido fazendo uma simulação para a modalidade do Lucro Real.

Além disso, ressalta-se que a determinação dos valores do IRPJ (alíquota 15%) e CSLL (alíquota 9%) na sistemática do Lucro Presumido antes de calcular os valores a recolher é preciso aplicar os percentuais de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL sobre a receita bruta, bastando para o PIS e COFINS apenas aplicar os percentuais de 0,65% e 3% respectivamente também sobre a receita bruta.

Por sua vez na modalidade do Lucro Real, ressalta-se que a determinação dos valores do IRPJ (alíquota 15%) e CSLL (alíquota 9%) são determinadas através do lucro real da empresa, para o PIS (1,65%) e a COFINS (7,6%) as suas bases de cálculo são determinadas após da dedução dos créditos conforme prevê as Leis as Leis nº 10.637 de 2002, e nº 10.833 de 2003 da não-cumulatividade.

Para facilitar a análise apresenta-se a tabela 14, onde os valores foram calculados conforme a sistemática do Lucro Presumido e ao mesmo tempo fazendo uma simulação para a sistemática do Lucro Real.

LUCRO PRESUMIDO						
Meses (1)	Presumido (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Janeiro	951.706,88	11.420,48	10.278,43	6.186,09	28.551,21	56.436,22
Fevereiro	862.340,13	10.348,08	9.313,27	5.605,21	25.870,20	51.136,77
Março	1.127.341,00	13.528,09	12.175,28	7.327,72	33.820,23	66.851,32
Total	2.941.388,01	35.296,66	31.766,99	19.119,02	88.241,64	174.424,31
LUCRO REAL						
Meses (1)	Real (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Janeiro	951.706,88	21.413,40	12.848,04	15.703,16	72.329,72	122.294,33
Fevereiro	862.340,13	19.402,65	11.641,59	14.228,61	65.537,85	110.810,71
Março	1.127.341,00	25.365,17	15.219,10	18.601,13	85.677,92	144.863,32
Subtotal	2.941.388,01	66.181,23	39.708,74	48.532,90	223.545,49	377.968,36
Adicional do IRPJ - 10%		618,12				618,12
Total	2.941.388,01	66.799,35	39.708,74	48.532,90	223.545,49	378.586,48

Tabela 14: Lucro Presumido x Lucro Real 1º Trimestre/2010.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na tabela 14 do primeiro trimestre do exercício de 2010 a empresa apresentou um faturamento no valor de R\$ **2.941.388,01** (dois milhões novecentos e quarenta e um mil, trezentos e oitenta e oito reais e um centavo), sobre esse faturamento foram recolhidos os seguintes valores: R\$ **35.296,66** (trinta e cinco mil, duzentos e noventa e seis reais e sessenta e seis centavos) de IRPJ (coluna 3 do Lucro Presumido); R\$ **21.177,99** (vinte e um mil, cento e setenta e sete reais e noventa e nove centavos) de CSLL; (coluna 4 do Lucro Presumido) R\$ **19.119,02** (dezenove mil, cento e dezenove reais e dois centavos) de PIS (coluna 5 do Lucro Presumido) e; R\$ **88.241,64** (oitenta e oito reais, duzentos e quarenta e um reais e sessenta e quatro centavos) de COFINS (coluna 6 do Lucro Presumido).

Por sua vez na modalidade do Lucro Real, da referida tabela, nesse mesmo período após a simulação percebeu-se que para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS os valores aumentaram significativamente, o IRPJ (coluna 3 do Lucro Real) calculado pela modalidade do Lucro Real aumentou **187,50%** em relação à modalidade do Lucro Presumido no mesmo período.

Além disso, os valores calculados referente ao PIS (coluna 5 do Lucro Real) e a COFINS (coluna 6 do Lucro Real) também sofreram aumentos representativos, tais aumentos ocorreram por falta de observância e controle da empresa estudada em relação aos créditos que poderiam ser abatidos na formação da base de cálculo do PIS e da COFINS, este fato representou um aumento total (PIS + COFINS) de **253,42%** da modalidade do Lucro Presumido para a modalidade do Lucro Real, o mesmo acontecendo para os demais trimestres de 2010, em função deste fato os demais trimestres não apresentam comentários sobre o aumento, sendo os mesmos descritos na tabela 18, que demonstra a disparidade existente entre ambas as modalidades.

Para facilitar a análise apresenta-se a tabela 15, onde os valores foram calculados conforme a sistemática do Lucro Presumido e ao mesmo tempo fazendo uma simulação para a sistemática do Lucro Real.

LUCRO PRESUMIDO						
Meses (1)	Presumido (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Abril	1.070.471,54	12.845,66	11.561,09	6.958,07	32.114,15	63.478,96
Maio	1.179.771,07	14.157,25	12.741,53	7.668,51	35.393,13	69.960,42
Junho	1.020.587,91	12.247,05	11.022,35	6.633,82	30.617,64	60.520,86
Total	3.270.830,52	39.249,97	35.324,97	21.260,40	98.124,92	193.960,25
LUCRO REAL						
Meses (1)	Real (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Abril	1.070.471,54	24.085,61	14.451,37	17.662,78	81.355,84	137.555,59
Maio	1.179.771,07	26.544,85	15.926,91	19.466,22	89.662,60	151.600,58
Junho	1.020.587,91	22.963,23	13.777,94	16.839,70	77.564,68	131.145,55
Subtotal	3.270.830,52	73.593,69	44.156,21	53.968,70	248.583,12	420.301,72
Adicional do IRPJ - 10%		1.359,37				1.359,37
Total	3.270.830,52	74.953,06	44.156,21	53.968,70	248.583,12	421.661,10

Tabela 15: Lucro Presumido x Lucro Real 2º Trimestre/2010.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na tabela 15 do segundo trimestre do exercício de 2010 a empresa apresentou um faturamento no valor de R\$ **3.270.830,51** (três milhões, duzentos e setenta mil, oitocentos e trinta reais e cinquenta e um centavos), sobre esse faturamento foram recolhidos os seguintes valores: R\$ **39.249,97** (trinta e nove mil, duzentos e quarenta e nove reais e noventa e sete centavos) de IRPJ (coluna 3 do Lucro Presumido); R\$ **23.549,98** (vinte e três mil, quinhentos e quarenta e nove reais e noventa e oito centavos) de CSLL (coluna 4 do Lucro Presumido); R\$ **21.260,40** (vinte e um mil, novecentos e sessenta reais e quarenta centavos) de PIS (coluna 5 do Lucro Presumido) e; R\$ **98.124,92** (noventa e oito mil, cento e vinte e quatro reais e noventa e dois centavos) de COFINS (coluna 6 do Lucro Presumido).

Para facilitar a análise apresenta-se a tabela 16, onde os valores foram calculados conforme a sistemática do Lucro Presumido e ao mesmo tempo fazendo uma simulação para a sistemática do Lucro Real.

LUCRO PRESUMIDO						
Meses (1)	Presumido (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Julho	1.218.909,88	14.626,92	13.164,23	7.922,91	36.567,30	72.281,36
Agosto	1.094.373,12	13.132,48	11.819,23	7.113,43	32.831,19	64.896,33
Setembro	1.178.684,84	14.144,22	12.729,80	7.661,45	35.360,55	69.896,01
Total	3.491.967,84	41.903,61	37.713,25	22.697,79	104.759,04	207.073,69
LUCRO REAL						
Meses (1)	Real (2)	IRPJ (3)	CSLL (3)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Julho	1.218.909,88	27.425,47	16.455,28	20.112,01	92.637,15	156.629,92
Agosto	1.094.373,12	24.623,40	14.774,04	18.057,16	83.172,36	140.626,95
Setembro	1.178.684,84	26.520,41	15.912,25	19.448,30	89.580,05	151.461,00
Subtotal	3.491.967,84	78.569,28	47.141,57	57.617,47	265.389,56	448.717,87
Adicional do IRPJ - 10%		1.359,37				1.359,37
Subtotal	3.491.967,84	79.928,65	47.141,57	57.617,47	265.389,56	450.077,24

Tabela 16: Lucro Presumido x Lucro Real 3º Trimestre/2010.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na tabela 16 do terceiro trimestre do exercício de 2010 a empresa apresentou um faturamento no valor de R\$ **3.491.967,84** (três milhões, quatrocentos e noventa e um mil, novecentos e sessenta e sete reais e oitenta e quatro centavos), sobre esse faturamento foram recolhidos os seguintes valores: R\$ **41.903,61** (quarenta e um mil, novecentos e três reais e sessenta e um centavos) de IRPJ (coluna 3 do Lucro Presumido); R\$ **25.142,17** (vinte e cinco mil, cento e quarenta e dois reais e dezessete centavos) de CSLL (coluna 4 do Lucro Presumido); R\$ **22.697,79** (vinte e dois mil, seiscentos e noventa e sete reais e setenta e nove centavos) de PIS (coluna 5 do Lucro Presumido) e; R\$ **104.759,04** (cento e quatro mil, setecentos e cinquenta e nove reais e quatro centavos) de COFINS (coluna 6 do Lucro Presumido).

Para facilitar a análise apresenta-se a tabela 17, onde os valores foram calculados conforme a sistemática do Lucro Presumido e ao mesmo tempo fazendo uma simulação para a sistemática do Lucro Real.

LUCRO PRESUMIDO						
Meses (1)	Presumido (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Outubro	1.090.299,13	13.083,59	11.775,23	7.086,94	32.708,97	64.654,74
Novembro	1.318.120,51	15.817,45	14.235,70	8.567,78	39.543,62	78.164,55
Dezembro	1.062.110,60	12.745,33	11.470,79	6.903,72	31.863,32	62.983,16
Total	3.470.530,24	41.646,36	37.481,73	22.558,45	104.115,91	205.802,44
LUCRO REAL						
Meses (1)	Real (2)	IRPJ (3)	CSLL (4)	PIS (5)	COFINS (6)	TOTAL
Outubro	1.090.299,13	24.531,73	14.719,04	17.989,94	82.862,73	140.103,44
Novembro	1.318.120,51	29.657,71	17.794,63	21.748,99	100.177,16	169.378,49
Dezembro	1.062.110,60	23.897,49	14.338,49	17.524,82	80.720,41	136.481,21
Subtotal	3.470.530,24	78.086,93	46.852,16	57.263,75	263.760,30	445.963,14
Adicional do IRPJ - 10%		1.808,69				1.808,69
Total	3.470.530,24	79.895,62	46.852,16	57.263,75	263.760,30	447.771,83

Tabela 17: Lucro Presumido x Lucro Real 4º Trimestre/2010.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

Na tabela 17 do quarto trimestre do exercício de 2010 a empresa apresentou um faturamento no valor de R\$ **3.470.530,24** (três milhões, quatrocentos e setenta mil, quinhentos e trinta reais e vinte e quatro centavos), sobre esse faturamento foram recolhidos os seguintes valores: R\$ **41.646,36** (quarenta e um mil, seiscentos e quarenta e seis reais e trinta e seis centavos) de IRPJ (coluna 3 do Lucro Presumido); R\$ **24.987,82** (vinte e quatro mil, novecentos e oitenta e sete reais e oitenta e dois centavos) de CSLL (coluna 4 do Lucro Presumido); R\$ **22.558,45** (vinte e dois mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) de PIS (coluna 5 do Lucro Presumido) e; R\$ **104.115,91** (cento e quatro mil, cento e quinze reais e noventa e um centavos) de COFINS (coluna 6 do Lucro Presumido).

Para facilitar a análise e interpretação apresenta-se a seguir tabela 18, cujo conteúdo apresenta o comparativo dos valores totais do IRPJ, CSLL, PIS e da COFINS trimestre a trimestre do exercício de 2010 apurados pela modalidade do Lucro Presumido e simulado a partir dos dados coletados para a modalidade do Lucro Real conforme tabela 14, 15, 16 e 17, permitindo fazer a comparação entre uma modalidade e outra, evidenciado a disparidade em relação aos cálculos dos tributos.

Exercício de 2010	Trimestres / Valores em Reais (R\$)				Totais dos trimestres
	Total do 1º trimestre	Total do 2º trimestre	Total do 3º trimestre	Total do 4º trimestre	
IRPJ	35.296,66	39.249,97	41.903,61	41.646,36	158.096,60
CSLL	31.766,99	35.324,97	37.713,25	37.481,73	142.286,94
PIS	19.119,02	21.260,40	22.697,79	22.558,45	85.635,66
COFINS	88.241,64	98.124,92	104.759,04	104.115,91	395.241,51
Total do Lucro Presumido	174.424,31	193.960,26	207.073,69	205.802,45	781.260,71
Lucro Real					
IRPJ	66.799,35	74.953,06	80.426,21	79.895,62	302.074,24
CSLL	39.708,74	44.156,21	47.141,57	46.852,16	177.858,68
PIS	48.532,90	53.968,70	57.617,47	57.263,75	217.382,82
COFINS	223.545,49	248.583,12	265.389,56	263.760,30	1.001.278,47
Total do Lucro Real	378.586,48	421.661,09	450.574,81	447.771,83	1.698.594,21
Comparação	204.162,17	227.700,83	243.501,12	241.969,38	917.333,50

Tabela 18: Comparativo Lucro Presumido x Lucro Real exercício 2010.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2011.

De acordo com a tabela 18, observa-se que, no decorrer dos quatro trimestres de 2010, o pagamento dos impostos na sistemática do Lucro Presumido foi vantajosa em relação à sistemática do Lucro Real. Percebe-se uma diferença de R\$ **917.333,50** (novecentos e dezessete mil, trezentos e trinta e três reais e cinquenta centavos) um aumento de **216,71%** de uma modalidade para outra.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Os dados e as informações levantados ao longo do estudo permitiram concluir que o Lucro Presumido é a melhor opção de tributação para a empresa estudada. Todavia observou-se que por falta de controle efetivo das despesas a empresa não tem como se beneficiar das vantagens oferecidas pelo Lucro Real.

Ressalta-se que a coleta das informações em documentos primários permitiu identificar, classificar e comparar quais os tributos que tiveram maior impacto sobre o faturamento, como também a coleta de dados em documentos secundários permitiu embasar se o que está sendo feito na empresa obedece ao que rege a legislação por ela optada.

Além disso, os documentos secundários permitiram identificar que apesar da modalidade de tributação do Lucro Presumido ser aplicada de maneira simplória sobre a receita, a outra modalidade (Lucro Real) com toda a sua complexidade pode trazer benefícios se aplicada e observada como determina a legislação pertinente.

A partir dessas informações tanto primárias quanto secundária foi possível identificar vários problemas e que a permanência na modalidade do Lucro Presumido se dá pela falta de conhecimento dos gestores, e não por ser a maneira propícia de obter vantagens econômicas entre as modalidades exposta e comparada nesta pesquisa.

Notadamente não foi possível aprofundar os estudos em todos os pontos analisados. Por essa razão sugere-se a realização de estudos futuros em temas como:

Que a contabilidade em empresas de médio porte seja tratada de forma sistêmica, ou seja, que inclua itens como, controle efetivo de despesas, balancetes de verificação, Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e Balanço Patrimonial (BP), pois as mesmas poderão disponibilizar aos gestores as condições para a escolha mais adequada para a empresa.

Como saber o momento de mudar de sistemática de tributação do Lucro Presumido para a sistemática do Lucro Real e como utilizar as vantagens da não-cumulatividade do PIS e

da COFINS para a expansão da atividade fim da empresa conforme prevê a Medida Provisória n° 66 e da Medida Provisória n° 135.

A opção pela sistemática do Lucro Real para se obter créditos fiscais conforme as Leis n° 10.637 de 2002, e n° 10.833 de 2003 da não-cumulatividade têm como finalidade garantir retorno do investimento empresarial ou visa garantir a competitividade para as empresas.

ANEXOS

Anexo A

“Lei N° 10.833, DE DEZEMBRO DE 2003

Altera a Legislação Tributaria Federal e dá outras providências.

CAPÍTULO I

DA COBRANÇA NÃO CUMULATIVA DA COFINS

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerado o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I – isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota O (zero);

II – não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III – auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV – de venda de álcool para fins carburantes; (Redação da Lei n° 10.865/04)

V – referentes a:

- a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;*
- b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do*

patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

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

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

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação da Lei nº 10.865/04)

a) nos incisos III e IV do § 3º do ar., 1º desta Lei; (Redação da Lei nº 10.865/04)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Redação da Lei nº 10.865/04)

(Redação anterior) – I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 97.03 e 87.04 da TIPI; (Redação da Lei nº 10.865/04)

III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

V- valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado;

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

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

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

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

Art. 4º A pessoa jurídica que adquirir imóvel para a venda ou promover empreendimentos de desmembramento ou loteamento de terrenos incorporação imobiliária ou construção de prédios destinados a venda, utilizará o crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção, a ser descontado na forma do art. 3º, somente a partir da efetivação da venda.

Art. 5º O contribuinte da Cofins é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de :

I – exportação de mercadoria para o exterior;

II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliado no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação da Lei nº 10.865)

III – vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.

Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica optante pelo regime previsto no art. 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, somente poderá utilizar o crédito a ser descontado na forma do art. 3º, na proporção das receitas efetivamente recebidas.

Art. 8. A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

Parágrafo único. O crédito a ser descontado na forma do art. 3º somente poderá ser utilizado na proporção das receitas reconhecidas nos termos do caput.

Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.

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

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

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

III – as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e fundações cuja a criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI – sociedades cooperativas, exceto a de produção agropecuária, sem prejuízos das deduções de que trata o art. 15º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não se lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3 das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação da Lei nº 10.865/04)

VII – as receitas decorrentes das operações:

- a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;*
- b) sujeitas a substituição tributária da Cofins;*
- c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;*

VIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX – as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação da Lei nº 10.865/04)

X – as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI – as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

- a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizados a funcionar pelo banco central;*
- b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço determinado, de bens ou serviços;*

c) *de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processos licitatório, até aquela data;*

XII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII – as receitas decorrentes de serviços: (Redação da Lei nº 10.865/04)

a) *prestados por hospital, pronto socorro, clínica médica, odontológica de fisioterapia e fonoaudióloga, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Redação da Lei nº 10.865/04)*

XIV – as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior;

XV – as receitas decorrentes de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XVI – as receitas decorrentes de prestação de serviços de transportes coletivos de passageiros efetuados por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XVII – as receitas auferidas por pessoas jurídicas decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XVII – as receitas decorrentes de prestações de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); (Redação da Lei nº 10.865/04)

XIX – as receitas decorrentes de prestações de serviços das empresas de call center; tele marketing, tele cobrança e de tele atendimento em geral; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XX – as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006; (Redação da Lei nº 10.865/04)

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo (Redação da Lei nº 10.865/04.”

REFERÊNCIAS

ADILÉIA Ribeiro Santos e Rúbia Carla Mendes de Oliveira - **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE EM EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO REAL.**

ACQUAVIVA, Marcus Claudio. **Vademecum Universitário De Direito.** São Paulo: Jurídica brasileira, 2005.

ALVES, Magda, **Como Escrever Teses e Monografias – Um roteiro passo a passo,** 2 ed., São Paulo, Campus, 2007 .

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 16 ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico,** 9 ed., São Paulo, Atlas, 2009.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2011.

BEUREN, Ilse Maria. Trajetoria da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. In: Beuren, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEZERRA, RILDER. **Impacto da medida provisória 232/04 no lucro das empresas.**

BRASIL. Decreto nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do imposto sobre a renda.** Disponível em, <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-ei/De11598.htm>>. BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL, São Paulo: 5. ed. Saraiva, 2009.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, São Paulo: Saraiva, 2009.

FABRETTI, Dilene Ramos; FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito Tributário para o Curso de Administração e Ciências Contábeis.** 7 ed., São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado.** 5º edição rev. E atual. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 7º edição - São Paulo: Atlas, 2001.

FERNANDES, Edison Carlos. **Impacto da Lei nº 11.638/07 sobre os tributos e a contabilidade.** 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2009.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS – Implicacoes contabil, societária e fiscal** – São Paulo : Quartier Latin, 2007.

FERNANDES, José Luiz Nunes. **Planejamento Tributário: economia legal de recursos para as empresas.** Belém: Alves Gráfica e Editora, 2008.

GARRISON, Ray H. & NORREN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Tradução: José Luiz Paravato. 9. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**: 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, Hortência de Abreu, **Manual de monografia, dissertação e tese**. 2. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Avercamp, 2008.

GUERREIRO, Reinaldo, FREZATTI, Fábio, LOPES, Alexsandro Broedel, PEREIRA, Carlos Alberto. **O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional**. *Revista Organizações e Sociedade*, v 12, n.35, Out./Dez – 2005.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos, contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HIROMI, HIGUCHI, Fábio Hiroshi Higuchi, Celso Hiroyki Higuchi. **Imposto de renda das empresas interpretação e prática**. 36 ed. São Paulo: IR Publicações Ltda., 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também as demais sociedades**. 5ª Edição, São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 2000.

KROETZ, C. E. S. **Balço Social**. Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2001.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 7 ed., São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.

MAHER, Michael, **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**, 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARCONI, Marina de Andrade & LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 10. Ed. São Paulo: Atlas; 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística Geral e Aplicada**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão** / Evandir Megliorini. – 2. ed. – São Paulo : Pearson Prentice Hall, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. **A não-cumulatividade tributária : (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 3. Ed. – São Paulo : Dialética, 2008.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes. **Medição de desempenho**. In: Schimidt, Paulo (org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MONTOTO, Eugenio, **Contabilidade geral esquematizado** / Eugenio Montoto. – São Paulo: Saraiva, 2001.

MUNARETTO, Lorimar Francisco. **Ponto de equilíbrio tributário – Even point – pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e pelo lucro presumido**. Revista do CRC Rio Grande do Sul, 2006.

MULLER, Aderbal Nicolas; SCHERER, Luciano Márcio. **Contabilidade avançada e internacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

NAKAGAWA, M., **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. Editora Atlas, São Paulo, 1ª edição, 1991.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e tributos conexos**. 14 ed rev. e ampl. - São Paulo: Frase Editora, 2009.

NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. São Paulo: Frase Editora, 2003.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva, **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**, 1 ed. São Paulo. Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins, CHIEREGATO, Renato, HERNANDES PERES JUNIOR, José, GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**, 10 ed. - São Paulo: Atlas, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria avançada** / Clóvis Luís Paqdoveze. – 1. ed. – São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria : gestão eficaz utilizando padrões** / Ivam Ricardo Peleias. – São Paulo : Saraiva, 2002.

Regulamento do imposto de renda 2010: anotado e comentado / Marcelo Magalhães Peixoto; Jose Ribamar Barros Penha... [et al.]. – 5.ed. – São Paulo: MP Ed., 2010.

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATRUEZA – Decreto nº 3000, de 26 de marco de 1999. São Paulo: Atlas, 1999.

REIS Filho, ALÍRIO Lemos dos, **IRPJ e CSLL: empresas tributadas pelo lucro presumido aspectos gerais** / São Paulo : Lex Editora, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social – Métodos e Técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, Cleonimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de renda pessoa jurídica para contadores** / 6. ed. – São Paulo : IOB, 2011.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica** / Mauro Calixta Tavares. 2. Ed. – 3. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant, **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

VIEIRA, Leliana de Pontes. **Lucro Presumido Regime de Tributação**. São Paulo: Editora RT, 1999.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.