

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUCRO REAL ANUAL X LUCRO PRESUMIDO: UM ESTUDO SOBRE A MELHOR
FORMA DE TRIBUTAÇÃO EM UMA EMPRESA DE COMERCIALIZAÇÃO DE
COMBUSTÍVEIS.

CAROLINA MOMM

FLORIANÓPOLIS/SC

2009

CAROLINA MOMM

LUCRO REAL ANUAL X LUCRO PRESUMIDO: UM ESTUDO SOBRE A MELHOR
FORMA DE TRIBUTAÇÃO EM UMA EMPRESA DE COMERCIALIZAÇÃO DE
COMBUSTÍVEIS.

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

Prof. Alexandre Zoldan da Veiga, Msc. - Orientador

FLORIANÓPOLIS/SC

2009

CAROLINA MOMM

**LUCRO REAL ANUAL X LUCRO PRESUMIDO: UM ESTUDO SOBRE A MELHOR
FORMA DE TRIBUTAÇÃO EM UMA EMPRESA DE COMERCIALIZAÇÃO DE
COMBUSTÍVEIS.**

Esta monografia foi apresentada no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo(a) professor(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 01, dezembro de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Alexandre Zoldan da Veiga, Msc.
Orientador

Professor Sérgio Murilo Petri, Dr.
Co-orientador

Professora Maria Denize Henrique Casagrande, Dra.
Membro

À minha família, especialmente ao meu grande herói: meu pai. Lembro de você todos os dias e para sempre vou lembrar, porque o meu amor é eterno.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por permitir minha vida e mais ainda: por me presentear tão generosamente me concedendo duas grandes pessoas para serem meus pais. Com certeza não poderiam ter sido melhores.

Ao meu pai, por ter sido um dos maiores exemplos pessoal e profissional. Por sua dedicação total à família.

À minha mãe, por ter sido guerreira no momento mais necessário e ainda continuar sendo. Um exemplo de zelo, amor e dedicação.

Aos meus irmãos e companheiras, simplesmente por existir e haver um enorme amor recíproco entre a gente.

Ao Carlos dos Santos Cadavez, meu grande amor, por ter sido meu sol nos dias mais nebulosos e difíceis.

Aos professores Alexandre Zoldan da Veiga, pela orientação deste trabalho e Sérgio Murilo Petri, pela co-orientação.

“Um cobrador de impostos astuto depeña o ganso de maneira a obter o maior número de penas com o menor número de silvos do animal.”

Jean-Baptiste Colbert - tesoureiro de Luis XIV

RESUMO

MOMM, Carolina. **Lucro Real Anual X Lucro Presumido**: um estudo sobre a melhor forma de tributação em uma empresa de comercialização de combustíveis. 2009. 52f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

A globalização é um desafio principalmente para pequenas empresas que pretendem se manter sadias e lucrativas, afinal, com a abertura de mercado a concorrência naturalmente aumenta, podendo tornar-se desleal. No ramo de comércio de combustíveis não é diferente: percebe-se o crescente aumento de empresas desse ramo operando e começando a operar. É fato notório que o custo operacional no Brasil é bastante considerável. Intrínsecos nesses custos estão os tributos que compõem uma fonte de arrecadação considerável para o governo. Uma das maneiras das empresas se manterem na concorrência é buscando maneiras de economizar na área tributária – o que significa outro desafio, devido às constantes mudanças na legislação brasileira. Como forma de economia dos tributos surge o planejamento tributário, que utiliza técnicas que buscam possibilidades de pagar menos tributos ou mesmo deixando de pagá-los por evitar que ocorra o fato gerador da obrigação - tudo dentro da legalidade. Diante deste contexto foi efetuado um estudo de caso com objetivo de verificar qual a forma de tributação seria financeiramente mais vantajosa para a empresa estudada nos anos de 2008 e 2009, no intuito de orientar os administradores na escolha da tributação para a empresa no ano seguinte, 2010. As opções de tributação foram o Lucro Real Anual e o Lucro Presumido. Houve a coleta da legislação aplicável no que diz respeito aos seguintes tributos: PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Também foram coletados dados como demonstrações contábeis e outros relatórios a fim de se aplicar a legislação que era vigente até setembro de 2009. Constatou-se que há vantagens para alguns tributos quando calculados pelo Lucro Real Anual e outros pelo Lucro Presumido. No final, houve o agrupamento de todos os valores apurados para se chegar a conclusão da proposição inicial: qual alternativa seria mais econômica para a empresa nos anos estudados, contribuindo, assim, para a tomada de decisão de qual tributação será utilizada no ano seguinte, 2010.

Palavras-Chave: Planejamento Tributário. Elisão Fiscal. Lucro Real. Lucro Presumido.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificação do produto conforme TIPI.....	29
Quadro 2: DRE de 2008.....	41
Quadro 3: DRE de 2009.....	42
Quadro 4: Valores agregados por forma de tributação por ano	43

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Comparativo dos valores calculados de PIS e COFINS de 2008	44
Gráfico 2: Comparativo dos valores calculados de IRPJ e CSLL de 2008.....	44
Gráfico 3: Comparativo dos valores calculados de PIS e COFINS de 2009	45
Gráfico 4: Comparativo dos valores calculados de IRPJ e CSLL de 2009.....	45

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Cálculos dos PIS e da COFINS para o ano de 2008 – Lucro Presumido..	33
Tabela 2: Cálculos dos PIS e da COFINS para o ano de 2009 – Lucro Presumido..	34
Tabela 3: Cálculos do IRPJ e da CSLL para o ano de 2008 – Lucro Presumido	35
Tabela 4: Cálculos do IRPJ e da CSLL para o ano de 2009 – Lucro Presumido	36
Tabela 5: Cálculos do PIS e da COFINS para o ano de 2008 – Lucro Real	38
Tabela 6: Cálculos do PIS e da COFINS para o ano de 2009 – Lucro Real	39

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.: artigo

BP: Balanço Patrimonial

CF/88: Constituição Federal/88

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN: Código Tributário Nacional

DARF: Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DRE: Demonstração dos Resultados do Exercício

FINSOCIAL: Fundo de Investimento Social

IE: Imposto de Exportação

II: Imposto de Importação

IN: Instrução Normativa

Inc. : Inciso

IOF: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

LC: Lei Complementar

PIB: Produto Interno Bruto

PIS: Programa de Integração Social

PJ: Pessoa Jurídica

SELIC: Sistema Especial de Liquidação e de Custódia

SRF: Secretaria da Receita Federal

TIPI: Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Objetivos gerais	13
1.2.2 Objetivos Específicos.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA	14
1.4 METODOLOGIA.....	15
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	16
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 IRPJ E CSLL	18
2.1.1 Lucro Presumido	20
2.1.2 Lucro Real.....	24
2.2 PIS E COFINS	27
2.2.1 Lucro Presumido	30
2.2.2 Lucro Real.....	31
3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	33
3.1 CÁLCULOS DOS TRIBUTOS COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO	33
3.1.1 Cálculo do PIS e da COFINS.....	33
3.1.2 Cálculo do IRPJ e da CSLL	35
3.2 CÁLCULOS DOS TRIBUTOS COM BASE NO LUCRO REAL.....	37
3.2.1 Cálculo do PIS e da COFINS.....	37
3.2.2 Cálculo do IRPJ e da CSLL	40
3.3 COMPARAÇÃO DOS VALORES OBTIDOS.....	43
4 CONCLUSÃO DO TEMA E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	47
4.1 CONCLUSÃO DO TEMA PROPOSTO	47
4.2 SUGESTÃO PARA TRABALHOS FUTUROS.....	48
REFERÊNCIAS	49

1 INTRODUÇÃO

Constitui-se fato notório que o custo operacional das empresas no Brasil é composto de valores bastante consideráveis, haja vista os encargos em folha de pagamento, despesas com seguros, sejam esses de veículos ou patrimoniais, custos com importação, câmbio, matéria-prima, mão de obra, entre outros. Assim, é importante que os administradores busquem maneiras de diminuir os mesmos, afinal, a concorrência é elevada e a globalização com a consequente abertura de mercado a torna por vezes desleal.

Integrando os custos, estão os tributos. Como prova para essa afirmação, pode-se, simplesmente, verificar o valor da arrecadação em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) que no ano de 2008 representou mais de 35,8% das riquezas produzidas no país (FERNANDES, 2009).

Caso não haja uma estratégia no sentido de legalmente pagar o menor valor de tributos possível, a empresa poderá estar em desvantagem fiscal, e, conseqüentemente, em desvantagem comercial, pois deverá dispor de maiores lucros no sentido de encobrir os valores pagos em excesso.

Com um bom planejamento tributário, o empresário pode abrir mão de uma determinada margem de lucro, no intuito de fazer o diferencial no momento da venda e conquistando mais clientes.

Embora Planejamento Tributário seja confundido, muitas vezes, com elisão fiscal, as palavras não são sinônimas. Portela (2005, p. 60) defende que “As técnicas elisivas são tão-somente uma classe de instrumentos para a consecução do planejamento tributário. Portanto, a noção de planejamento tributário é substancialmente mais ampla que a de elisão fiscal.”.

Elisão Fiscal é um instrumento auxiliar para o Planejamento Tributário, pois nas palavras de Rocha (1998, p. 109), “visa elidir validamente a obrigação tributária, caracteriza-se pela prática de atos, ou pela omissão de atos, antes da ocorrência do fato gerador de uma dada obrigação tributária, e sem que a atitude ativa ou omissiva do sujeito passivo em potencial represente violação de disposição legal”, o que proporciona uma economia tributária. É constitucional, conforme o princípio da legalidade, em que os indivíduos não são obrigados a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja proibida ou exigida por lei. Conforme afirma Rocha

(1998, p. 109) “o contribuinte tem o direito de organizar, ou reorganizar, sua vida, seus negócios e seu patrimônio da forma mais econômica possível perante os possíveis encargos tributários que venham, ou possam vir, a onerá-lo”. Desta forma, há amparo legal para que a empresa possa se utilizar do planejamento tributário no intuito de pagar a menor quantidade de tributos e/ou menor valor possível.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O assunto Planejamento Tributário parece um tanto corriqueiro para os empresários e contabilistas. Mas o que se nota é que os mesmos nem sempre dão a devida importância ao assunto, ou mesmo se deparam em constantes mudanças na legislação vigente. Mesmo que haja previsão legal na Constituição Federal/88 (CF/88), em sua alínea b, inciso (inc.) III do art. 150, o princípio da anterioridade, onde é vedado ao ente público instituir ou majorar imposto “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (CF, 1988), há ressalvas quanto às contribuições previdenciárias: é possível instituí-las ou modificá-las dentro do ano, podendo ser cobrada noventa dias após sua instituição/modificação (§ 6º, art. 150, CF/88). Também não se aplica o princípio da anterioridade à modificação do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), desde que já instituídos, e ainda o Imposto Extraordinário de Guerra, que pode ser instituído e modificado dentro do exercício.

A possibilidade de majoração das contribuições acima mencionadas torna a tomada de decisão um tanto desafiadora: não há garantias de que, a partir do momento em que se decida por uma tributação, e esta parece a melhor possível, o governo edite normas modificando alguma contribuição, tornando a decisão desvantajosa.

Tanto empresários quanto contabilistas devem se preocupar com o que é melhor para a empresa, afinal, dentre alguns fatores de sobrevivência, a economia nos custos é fator entre os mais importantes. Intrínsecos nessa economia de custos estão os tributos, que se forem os mais bem planejados possíveis, menor será o

custo do produto ou serviço negociado. Desta forma, a empresa adquire um maior poder de negociação, seja por adquirir ou fabricar maior quantidade despendendo o mesmo valor financeiro, seja por ter seu fluxo de caixa melhorado, pois haverá um menor desembolso, podendo ainda oferecer melhores prazos e condições. Poderá também aumentar sua lucratividade, beneficiando os sócios ou acionistas, ou investindo em novas tecnologias. Enfim, são diversos os benefícios conquistados com um planejamento tributário.

Diante o exposto, percebe-se, a importância da preparação dos profissionais envolvidos neste tipo de assunto.

O tema deste trabalho tem como base o planejamento tributário para uma empresa de comercialização de combustíveis, lubrificantes e loja de conveniências. Tomando por base as demonstrações contábeis do ano de 2008 e os dados reais de janeiro a setembro e projetados de outubro a dezembro do ano de 2009 da empresa cuja denominação será mantida em sigilo. Verificou-se qual tipo de tributação entre Lucro Real Anual e Lucro Presumido seria mais vantajosa naquele momento, com o intuito de nortear a opção do ano seguinte, 2010.

Considerando o contexto de grande concorrência, onde a cada momento vê-se um posto de comercialização de combustíveis iniciando suas operações, onde a busca pela diminuição dos custos é incessante, e, por vezes, questão de sobrevivência para a empresa; considerando, também, as crescentes mudanças na legislação brasileira, fez-se um estudo de caso baseado na seguinte pergunta: Qual será a mais econômica forma de tributação para um posto de comercialização de combustíveis para o ano de 2010: Lucro Real Anual ou Lucro Presumido?

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos foram divididos entre objetivos gerais e específicos a seguir expostos.

1.2.1 Objetivos gerais

O objetivo do estudo é verificar qual a situação tributária financeiramente mais vantajosa para a empresa no período objetos do estudo: Lucro Real Anual ou Lucro Presumido.

1.2.2 Objetivos Específicos

A fim de atingir-se o objetivo geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- Coleta de demonstrações contábeis do ano de 2008 e 2009 até o mês de setembro e projetadas de outubro a dezembro, tais como Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e Razões de algumas contas.
- Coleta da legislação vigente no país até o ano em que as demonstrações foram acobertadas, ou seja, 2008 e 2009, alcançando os seguintes tributos: Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).
- Aplicação da legislação sobre os dados a fim de se obter os valores totais a serem pagos de uma forma e de outra.
- Ao término do último objetivo específico citado, verificar qual a forma de tributação era financeiramente mais vantajosa para a empresa no período estudado, com intuito de orientá-la qual será a possível melhor forma de tributação em 2010, entre Lucro Real Anual e Lucro Presumido.

1.3 JUSTIFICATIVA

Num país como o Brasil, onde os tributos sofrem constantes alterações, torna-se desafiadora a tomada de decisões no sentido de decidir-se qual a tributação a ser utilizada pela empresa em cada ano. Conforme já exposto anteriormente, os tributos compõem uma considerável parte das despesas e por isso, é altamente recomendável um planejamento de como a empresa será tributada com o objetivo de diminuir ao máximo o impacto tributário.

Como instrumento de auxílio ao Planejamento Tributário a elisão pode ser utilizada. Porém, é de extrema importância a distinção entre elisão e evasão fiscal. Conforme Rocha (1998, p. 109)

a elisão, que visa elidir validamente a obrigação tributária, caracteriza-se pela prática de atos, ou pela omissão de atos, antes da ocorrência do fato gerador de uma dada obrigação tributária, e sem atitude ativa ou omissiva do sujeito passivo em potencial representante violação de disposição legal.

Complementa, ainda, defendendo que “a elisão, portanto, evita que a hipótese de incidência prevista em tese na lei se consuma em fato impositivo atual e efetivo, afastando, destarte, o nascimento da relação jurídica tributária” (ROCHA, 1998, p. 109).

De outro lado há a definição de evasão, que sendo sinônimo de sonegação trata-se de ato ilícito que pode até mesmo ser punido com restrição à liberdade (ANDRADE FILHO, 2005). Assim, elisão e evasão tornam-se antônimos – enquanto o primeiro é lícito, o segundo, pelo contrário, é ilícito.

Um planejamento tributário, provido de elisão fiscal poderá significar uma economia importante para a empresa.

Conforme Portela (2005, p. 60) existem as seguintes técnicas de planejamento tributário

- a) Mecanismos administrativos próprios, redirecionando atividades negociais, reorganizando a contabilidade ou efetuando uma reestruturação societária;
- b) Adoção de mecanismos fazendários de elisão *induzida* ou *permitida*, como acima explicado, utilizando opções de regimes fiscais mais benéficos e aproveitando prerrogativas e incentivos fiscais gerais ou setoriais, como as imunidades, as isenções, as zonas francas, os incentivos estaduais ou municipais, inclusive, tratados internacionais em relação ao comércio exterior.

Utilizando técnicas de planejamento tributário foi feito um estudo de caso em uma empresa de comércio de combustíveis que tem por objetivo efetuar uma comparação de qual forma de tributação é financeiramente mais vantajosa para a empresa estudada entre duas opções: Lucro Real Anual e Lucro Presumido.

É importante salientar que o estudo foi baseado apenas nos tributos federais que são: PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. A legislação utilizada como base foi a vigente no decorrer do período estudado, ou seja, 2008 e 2009.

1.4 METODOLOGIA

A metodologia é o esclarecimento da estratégia e delineamento do trabalho. Conforme Tafner (2006), na metodologia deve-se esclarecer a estratégia do trabalho quanto ao tipo de pesquisa, definir a população e amostra estudados, bem como os materiais e métodos utilizados.

A pesquisa a ser efetuada é classificada, segundo Gil (2002), quanto aos objetivos, como pesquisa exploratória, afinal, esse tipo de pesquisa tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com objetivo de torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Constitui-se, nessa pesquisa duas hipóteses: qual a melhor forma de tributação: Lucro Presumido ou Lucro Real?

A amostra a ser utilizadas é de uma única empresa, cujo objeto social é o comércio de combustíveis, lubrificantes e loja de conveniências.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa utilizou fontes bibliográficas, foram feitas experimentações, mas é classificada como Estudo de Caso, pois “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento” (GIL, 2002, p. 54). Assim, foram efetuados os seguintes passos:

- obtenção da legislação dos tributos aplicáveis em cada tipo de tributação, citados anteriormente,
- obtenção das demonstrações contábeis,
- obtenção de demais relatórios que se julgue necessário,
- aplicação da legislação sobre os dados levantados, e

- conclusão de qual a possível melhor forma de tributação em 2010 para a empresa estudada, tomando por base os períodos de 2008 e de janeiro a setembro de 2009 e projetando os meses de outubro a dezembro de 2009, agrupando-se os valores totais apurados em cada ano por forma de tributação para verificar qual a mais econômica possível.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa é limitada ao estudo das demonstrações e relatórios contábeis de apenas uma empresa do ramo de comércio de combustíveis, afinal, por se tratar planejamento tributário, cada caso deve ser analisado individualmente, não sendo indicada a generalização do caso apresentado.

Também houve limitação do lapso temporal: os estudos foram feitos tomando por base as demonstrações do ano de 2008 e os dados reais de janeiro a setembro e projetados de outubro a dezembro de 2009. Deste modo, utilizou-se, ainda, a legislação vigente até 30 de setembro de 2009.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos:

No primeiro consta a Introdução, onde se apresenta o tema do trabalho, objetivo geral e objetivos específicos, justificativa, metodologia utilizada, limitações e organização da pesquisa.

No segundo consta a Fundamentação Teórica, que aborda a revisão da literatura, tais como livros e legislação acerca do assunto.

O terceiro capítulo é caracterizado pela análise e discussão dos dados.

O quarto capítulo fala da conclusão do tema proposto.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este trabalho tem como tema o planejamento tributário de uma empresa de comercialização de combustíveis, lubrificantes e loja de conveniências, havendo duas formas de tributação a serem escolhidas: Lucro Real ou Lucro Presumido.

Para o desenvolvimento do mesmo, houve um estudo preliminar quanto aos tributos federais envolvidos, os quais são: PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

É importante haver a distinção entre impostos e contribuições.

Os impostos “são os que, uma vez instituídos por lei, são devidos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não estão vinculados a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo” (FABRETTI; FABRETTI, 2005, p. 51). Ou seja, basta ocorrer o fato gerador do imposto para que o mesmo seja devido e não há contrapartida por parte do Estado no sentido de troca - o Estado não tem obrigação contraprestacional ao contribuinte pelo pagamento do imposto.

As contribuições são divididas em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais e econômicas. As contribuições aplicáveis neste trabalho são as contribuições sociais. Conforme Fabretti e Fabretti (2005, p. 54), “a doutrina e a jurisprudência vêm procurando demonstrar que as contribuições especiais são uma quarta espécie do gênero tributo, sob vários argumentos, todos merecedores de respeito”, afinal, “não se enquadra em nenhuma das espécies definidas pelo CTN. Logo, é uma nova espécie de tributo, que, em razão de referibilidade direta ou indireta ao contribuinte, tem o impacto de imposto ou taxa” (FABRETTI; FABRETTI, 2005, p. 54). Assim, não há definição exata quanto ao seu caráter no sentido contraprestacional – se o Estado deve ou não uma contraprestação ao contribuinte desse tipo de tributo. Exatamente nesta polêmica estão inseridas as contribuições neste trabalho abordado. Porém, como não é enfoque do trabalho estudar o caráter contraprestacional, deixaremos jurisprudência a parte. O artigo (art.) 195 da CF/88 dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

Resumindo, a contribuição social é devida por toda a sociedade. Cabe a este trabalho determinar as contribuições devidas pela empresa estudada e forma de tributação das mesmas.

É fundamental, ainda, a definição de Lucro Presumido e de Lucro Real:

Lucro Presumido, por definição de Andrade Filho (2005, p.420)

é a base de cálculo do imposto que será determinada, grosso modo, pela aplicação de um percentual sobre o montante da receita bruta decorrente da venda de mercadorias e de serviços, e acrescido de outras receitas e ganhos de capital, apurados na forma da lei

ou seja, presume-se um certo percentual de lucro sobre um montante de receita de vendas de mercadorias para obtenção da base de cálculo. Soma-se à esta base algumas outras receitas e ganhos de capital, para então haver a efetiva tributação.

O Lucro Real “é o Resultado (Lucro ou Prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para o imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda” (NEVES; VICECONTI, 2005, p. 3).

A seguir, serão abordados os tributos federais incidentes sobre as empresas, bem como suas formas de tributação para o Lucro Presumido e para o Lucro Real.

2.1 IRPJ E CSLL

O imposto sobre a renda tem como fato gerador os rendimentos obtidos tanto pelas pessoas físicas quanto pelas pessoas jurídicas. As contribuições sociais também são devidas por toda a sociedade. A seguir são abordados o imposto sobre a renda e a contribuição social que são devidos pelas pessoas jurídicas por auferirem receitas e/ou lucros.

O IRPJ e a CSLL serão expostos em conjunto, pois, conforme determina o art. 3º da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) 390/2004:

Art. 3º: Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Desta maneira, quando houver diferenciação entre IRPJ e CSLL, haverá citação ao longo do estudo.

O IRPJ, conforme Oliveira (2003), é um tributo da espécie imposto instituído exclusivamente pela União. Por se tratar de imposto, é devido independentemente de contraprestação do Estado – basta ocorrer o fato gerador para que o mesmo seja devido. Já a CSLL é uma Contribuição Social sem caráter contraprestacional e a instituição também é exclusiva da União.

A tributação poderá ser calculada com base no faturamento (com base no Lucro Presumido) ou com base no lucro fiscal (com base no Lucro Real), conforme opção da empresa, quando estas detiverem o poder de escolha. As empresas apenas não poderão optar por uma das tributações quando forem obrigadas ao Lucro Real. Essas empresas serão expostas no item específico que trata sobre esta forma de tributação.

Tendo a empresa a opção pelas duas formas de tributação, ou seja, não sendo obrigada ao Lucro Real, a mesma decidirá pela melhor forma de tributação que julgar, analisando, preferencialmente, os valores devidos nos exercícios anteriores. A opção é feita mediante o recolhimento da primeira guia de arrecadação do Imposto de Renda – o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF). Neste documento consta o código da tributação escolhida. Uma vez decidida a tributação ela será utilizada para o restante do ano, conforme previsto no art. 3º da Lei 9.430/1996.

A alíquota do imposto de renda é de quinze por cento. Caso a base exceda o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês, o excesso será tributado com dez por cento - chama-se Adicional de Imposto de Renda. Tanto a alíquota quanto o adicional estão previstos no art. 3º da Lei 9.249/95:

Art. 3º - A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º - A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se a incidência de adicional de imposto de renda a alíquota de dez por cento.

Diferentemente do IRPJ, a CSLL não possui o adicional, aplicando-se, apenas a alíquota de nove por cento sobre a base de cálculo, conforme determina o art. 31 da IN SRF 390/2004.

Tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL poderá ser compensada em até trinta por cento dos prejuízos acumulados em anos anteriores, limitados ao valor dos prejuízos acumulados. Assim, obtendo-se, por exemplo, uma base de cálculo de R\$ 100.000,00 e se a empresa colecionar prejuízos de R\$ 30.000,00 ou superior, poderá compensar trinta por cento, utilizando como base de cálculo apenas R\$ 70.000,00 (R\$ 100.000,00 – 30%). Se a empresa colecionar prejuízos menores de R\$ 30.000,00, poderá compensá-lo até o valor total. Por exemplo: a empresa possui como base de cálculo R\$ 100.000,00, mas tem R\$ 20.000,00 de prejuízos acumulados, poderá compensar, logicamente só os R\$ 20.000,00. Desta maneira, sua base de cálculo passa a ser R\$ 80.000,00 (R\$ 100.000,00 – 20.000,00).

A seguir serão explicadas as duas formas de tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido: Base no Lucro Presumido e com Base no Lucro Real.

2.1.1 Lucro Presumido

Conforme exposto anteriormente, como a própria denominação sugere, haverá uma presunção do lucro. O IRPJ será presumido conforme percentuais previstos nos incisos do § 1º do art. 15 da lei 9.249/95:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

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

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

II - dezesseis por cento:

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

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

b) intermediação de negócios;

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

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Dispõe, também, o § 2º do art. 15 da mesma Lei que “no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade”. Neste estudo de caso, portanto, utilizaremos as alíquotas de presunção de um inteiro e seis décimos por cento para a revenda de combustíveis e oito por cento para as demais mercadorias revendidas pela empresa, de acordo com o faturamento da revenda proporcional em cada caso. Ressalte-se que estas alíquotas são aplicáveis somente para o IRPJ.

É importante salientar que as alíquotas citadas são utilizadas para obtenção exclusivamente da base de cálculo do IRPJ. Sobre o valor obtido, ou seja, a base de cálculo, será aplicada a alíquota de quinze por cento e o adicional de IRPJ (se for o caso) a fim de se obter o imposto devido.

O período de apuração é determinado conforme no art. 1º da Lei 9430/96:

Art. 1º - A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

A CSLL terá como presunção o valor de doze por cento, conforme determina o inciso I do art. 18 da IN SRF 390/2004.

A mesma IN, em seu art. 33 dispõe das regras de recolhimento para a CSLL:

Art. 33. A CSLL relativa a cada trimestre será paga em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, a CSLL poderá ser paga em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração a que corresponder.

§ 2º Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e a CSLL de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será paga em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º As quotas da CSLL serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 4º A primeira quota ou quota única, quando paga até o vencimento, não sofrerá acréscimos.

§ 5º O saldo negativo da CSLL poderá ser restituído ou compensado a partir do encerramento do trimestre, acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de um por cento relativamente ao mês em que esta estiver sendo efetuada.

Note-se que, no que diz respeito ao recolhimento a vista ou em cotas, a Lei 9.430/96 em seu art. 5º, dispõe, para o IRPJ, basicamente, as mesmas regras de recolhimento da CSLL:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 1º - A opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder.

§ 2º - Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil Reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil Reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 4º - Nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação, o imposto devido deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, não se lhes aplicando a opção prevista no § 1º.

Assim, a forma de recolhimento da CSLL e do IRPJ com base no Lucro Presumido é apurado trimestralmente da seguinte maneira:

Apuram-se quatro trimestres no ano:

- 1º trimestre: janeiro a março
- 2º trimestre: abril a junho
- 3º trimestre: julho a setembro
- 4º trimestre: outubro a dezembro

O prazo de pagamento, conforme art. 5º da Lei 9.430/96, é o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, ou seja, respectivamente até: 30/04, 31/07, 31/10 e 31/01. Caso seja dia não útil o prazo será antecipado. Por exemplo: o imposto apurado no primeiro trimestre, ou seja, janeiro a março, deverá ser recolhido até o dia 30/04. Se o dia previsto para recolhimento for não útil, o recolhimento deverá ser antecipado, justamente pelo fato da lei especificar que o recolhimento deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente à apuração.

A empresa poderá, ainda, optar por efetuar o pagamento do IRPJ e da CSLL em até três cotas, vencendo a primeira no prazo normal sem quaisquer adições de juros, multa e correção monetária e as demais nos meses subsequentes. Assim sendo, à primeira cota não haverá incidência qualquer tipo de correção, à segunda será adicionado um por cento de juro, que é referente à taxa de juros do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) ainda não conhecida pois só será divulgada apenas no início do mês seguinte, e à terceira serão acrescentados um por cento de juro, pois a SELIC do mês é divulgada somente no começo do mês posterior, mais a SELIC do mês anterior, que já é conhecida. A parcela mínima é de R\$ 1.000,00 (mil reais) – caso não atinja esse valor, o parcelamento só poderá ocorrer em menos parcelas ou até mesmo somente “a vista”.

Segue um exemplo, para elucidar a explicação acima, de como poderia ser recolhido o IRPJ de uma empresa fictícia que tem como saldo devedor da apuração o valor de R\$ 3.000,00 (três mil reais) no primeiro trimestre: A empresa teria por opção recolher os R\$ 3.000,00 até 30/04, ou dividir em até três cotas de mil reais. A primeira cota venceria até 30/04, sem qualquer tipo de acréscimo, a segunda venceria até 31/05, com acréscimo de um por cento, uma vez que a SELIC de maio é divulgada somente no começo de junho. A terceira cota venceria até 30/06, acrescida da SELIC de maio, mais um por cento pois a SELIC de junho é divulgada

somente no começo de junho. Se a empresa tivesse como saldo devedor o valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), poderia optar por recolher somente em duas cotas, pois o parcela mínima é de mil reais. Abaixo de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) a empresa poderá recolher somente em uma parcela. O mesmo aplica-se à CSLL.

2.1.2 Lucro Real

Como já demonstrado, via de regra a empresa poderá optar pela tributação com base no Lucro Presumido ou com base no Lucro Real. Porém, há exceções: existem casos em que a empresa será obrigada a tributar seus lucros com base no Lucro Real. Essa obrigatoriedade tem previsão legal, no art. 14 da lei 9.718/98, conforme segue:

Art. 14 - Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

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

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

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

O cálculo do IRPJ e da CSLL pode ser efetuado de duas maneiras: trimestralmente ou anualmente.

A apuração trimestral será efetuada por trimestres da mesma forma do Lucro Presumido, conforme determina o art. 1º da Lei 9.430/96:

Art. 1º - A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Ou seja, poderá apurar trimestralmente conforme apura-se o IRPJ e a CSLL com base no Lucro Presumido, da mesma forma exposta anteriormente no item 2.1.1, também aplicando-se a opção de recolhimento em até três cotas, respeitando-se o mínimo de R\$ 1.000,00 (mil reais) por cota.

Já a apuração anual está prevista no art. 2º da mesma lei:

Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9249, de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995.

Uma vez que a empresa decida pelo recolhimento anual não poderá alterá-la no ano em curso. Esta previsão é do art. 3º da lei citada: “A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do Lucro Real, ou a opção pela forma do art. 2º será irrevogável para todo o ano-calendário”.

Ao optar pelo pagamento do Lucro Real Anual a empresa deverá escolher em pagar o IRPJ e CSLL entre três alternativas, escolhendo em cada mês, conforme defende a ITC Consultoria (2005):

- a - com base na receita bruta auferida (utiliza-se os percentuais do Lucro Presumido);
- b - reduzir o pagamento mensal do imposto e/ou da contribuição social, com base em balanço ou balancete intermediário, por ter apurado lucro real e/ou base de cálculo positiva da CSLL menor do que a calculada com base na receita bruta;
- c - suspender o pagamento mensal do imposto e/ou da contribuição social, com base em balanço ou balancete intermediário, por ter apurado prejuízo fiscal e/ou

base de cálculo negativa da CSLL, ou ainda recolhido valor maior, durante o ano, do que o apurado no balanço/balancete.

Em cada mês pode modificar o critério, conforme opção da empresa e observando que a regra adotada para o IRPJ também é aplicável à CSLL. As três alternativas de recolhimento não serão explicitadas com profundidade, pois o objetivo deste estudo de caso é verificar somente o total devido pela empresa, bastando, para tanto, a Demonstração do Resultado do Exercício de 2008 e de 2009.

Ao final do ano deve-se fazer a apuração anual e comparar com os valores já recolhidos durante o ano. Se, por acaso, o total dos valores recolhidos ultrapassarem o valor devido, a empresa poderá restituir o excesso; se a soma dos valores recolhidos for menor do que o valor devido, deverá recolher a diferença até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente. Essa forma de apuração está prevista no § 1º do art. 6º da Lei 9.430/96:

§1º - O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de marco do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Salienta-se que o § 2º do mesmo artigo prevê o pagamento de juros após o prazo de recolhimento da parcela não recolhida:

§ 2º - O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados a taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 01 de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Caso a diferença entre o imposto a recolher e o recolhido seja positiva e empresa não recolha a diferença apurada até o dia trinta e um de março do ano subsequente a apuração, deverá recolher além do valor original do saldo o imposto, multa pelo atraso do recolhimento dele.

Nota-se aí a importância de uma escrituração contábil tempestiva e obediente aos princípios fundamentais de contabilidade, sob pena de serem recolhidos maiores ou menores valores do IRPJ e da CSLL.

Nos próximos tópicos serão fundamentadas as formas de apuração do PIS e da COFINS.

2.2 PIS E COFINS

O PIS e a COFINS são contribuições que geram discussões entre contribuintes, União, estudiosos e magistrados no que diz respeito ao campo de incidência dessas contribuições, “especialmente quando se trata de compreender o significado e a aplicação prática dos conceitos constitucionais de ‘faturamento’, ‘receita’ e ‘receita operacional’ para fins de incidência tributária, o que vem gerando diversos problemas”. (PETRY, 2009, p. 33).

O PIS foi instituído pela Lei Complementar (LC) nº 7, de 7 de setembro de 1970, “destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”. (art. 1º, LC 7/1970), e tem como fundamento o art. 239 da CF/88.

Inicialmente o PIS ficou a cargo das empresas produtoras, industriais e comerciais, que auferiam faturamento decorrente a venda de seus produtos/mercadorias”. (PETRY, 2009, p. 43). Também eram tributadas as empresas prestadoras de serviços, Instituições Financeiras e Seguradoras.

Posteriormente a instituição do PIS surgiu, em 1996, uma nova forma de tributação: O PIS incidente sobre a folha de salários da entidades sem fins lucrativos com alíquota de um por cento.

A COFINS foi instituída pela LC nº 70/1991, com fundamento no art. 195 da CF/88. Em seu art. 1º dispõe sobre a cobrança da contribuição sem prejuízo da cobrança do PIS:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Esta contribuição veio suceder ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), criado pelo Decreto-lei nº 1.940 de 1982, declarado inconstitucional pelo STF em controle difuso de constitucionalidade, e extinto pela LC nº 70 de 1991.

A lei 9.718/1998, em seu art. 4º, atribui às refinarias de petróleo o recolhimento na condição de substitutos, as contribuições devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás:

Art. 4º - As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e recolher, n condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.

Na mesma situação de substituição tributária encontram-se as distribuidoras de álcool para fins carburantes:

Art. 5º - as distribuidoras de álcool para fins carburantes ficam obrigadas a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições referidas no art. 2º, devidas pelos comerciantes varejistas do referido produto, relativamente às vendas que lhes fizerem.

A lei 9.715/1998, em seu art. 5º atribui aos fabricantes de cigarro o recolhimento do PIS e da COFINS por substituição tributária:

Art. 5º - A contribuição mensal devida pelos fabricantes de cigarros, na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o preço fixado para venda do produto no varejo, multiplicado por um vírgula trinta e oito.

Parágrafo único - O Poder Executivo poderá alterar o coeficiente a que se refere este artigo.

Na condição de substitutos tributários estão, ainda, as indústrias e importadores das bebidas classificadas nos códigos 22.01, 22.02, 22.03 (há algumas exceções). A determinação está prevista no art. 58-A da lei 10.833/2003:

Art. 58-A - A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos

Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor.

Buscando-se na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), instituída pelo Decreto 6.006/2006, chega-se aos seguintes produtos:

CÓDIGO	PRODUTO
21.06.90.10 Ex 02	Preparações compostas, não alcoólicas extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado
22.01	ÁGUAS, INCLUÍDAS AS ÁGUAS MINERAIS, NATURAIS OU ARTIFICIAIS, E AS ÁGUAS GASEIFICADAS, NÃO ADICIONADAS DE AÇÚCAR OU DE OUTROS EDULCORANTES NEM AROMATIZADAS; GELO E NEVE
22.02	ÁGUAS, INCLUÍDAS AS ÁGUAS MINERAIS E AS ÁGUAS GASEIFICADAS, ADICIONADAS DE AÇÚCAR OU DE OUTROS EDULCORANTES OU AROMATIZADAS E OUTRAS BEBIDAS NÃO ALCOÓLICAS, EXCETO SUCOS DE FRUTAS OU DE PRODUTOS HORTÍCOLAS, DA POSIÇÃO 20.09
2202.90.00	Outras
2202.90.00 Ex 01	Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau
2202.90.00 Ex 02	Néctares de frutas
22.03	CERVEJAS DE MALTE

Quadro 1: Classificação do produto conforme TIPI

Fonte: Adaptado da TIPI

A mesma lei 10.833/2003 reduz a zero por cento as alíquotas do PIS e da COFINS dessas bebidas:

Art. 58-B - Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às receitas decorrentes da venda dos produtos de que trata o art. 58-A desta Lei auferidas por comerciantes atacadistas e varejistas.

Desta forma, o revendedor não deverá recolher as referidas contribuições na venda de combustíveis, cigarros e bebidas citadas acima, uma vez que já foram recolhidas antecipadamente por substituição tributária.

A seguir serão fundamentadas as formas de apuração do PIS e da COFINS primeiramente com base no Lucro Presumido e após com base no Lucro Real

2.2.1 Lucro Presumido

Tanto a contribuição para o PIS quanto para a COFINS com base no Lucro Presumido segue o regime cumulativo, ou seja, “incide em cada operação tributável, em que não é prevista compensação, dedução ou abatimento, em relação à operação anterior” (CASSONE, 2004, p. 108). Ou seja, a contribuição, conforme o próprio nome sugere, vai se acumulando em cada etapa – incide tributo sobre tributo.

A lei 9.718/1998 dispõe que o cálculo de ambas as contribuições será efetuado com base no faturamento da empresa definindo em seu art. 3º assim: “O faturamento a que se refere o art. anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”. Haverão exclusões a fim de se determinar a base de cálculo, definidas nos incisos I ao IV do § 2º do mesmo artigo:

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as 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;

III REVOGADO

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Ou seja, do faturamento excluem-se os valores citados nos incisos do § 2º, art. 3º da Lei 9.718/98 a fim de obter-se a base de cálculo.

A mesma lei dispõe que as alíquotas são de PIS e COFINS são de, respectivamente, sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento.

Para obtenção do PIS e da COFINS a serem recolhidos, basta aplicar sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento sobre a base de cálculo.

2.2.2 Lucro Real

Enquanto no Lucro Presumido as contribuições seguem o regime da cumulatividade, no Lucro Real apuração é não-cumulativa, pois “a norma prevê compensação, abatimento ou dedução do valor pago ou devido na operação anterior” (CASSONE, 2004, p. 109). Desta maneira o tributo já recolhido na etapa anterior não será recolhido novamente – só haverá o recolhimento sobre a diferença entre o valor de venda do produto ou serviço e seu custo.

A base de cálculo do PIS é definida no art. 1º da Lei 10.637/2002 em seu § 1º:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador 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.

No § 3º do art. 1º da citada Lei há a definição das receitas que não integram a base de cálculo:

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

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; [...]

[...]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.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. [...]

A Lei 10.833/2003 dispõe sobre a não-cumulatividade da COFINS e dispõe como base de cálculo a mesma que a Lei 10.637/2002 dispõe para o PIS.

Há diferenças entre as contribuições no que diz respeito à alíquota aplicável sobre a base de cálculo: enquanto o percentual previsto no art. 2º da Lei 10.637/2002, que dispõe sobre a cobrança do PIS, determina que a alíquota é de um inteiro e sessenta e cinco por cento, a Lei 10.833/2003, que dispõe sobre a cobrança da COFINS, determina que a alíquota é de sete inteiros e seis décimos por cento.

Em ambas as contribuições pode haver descontos de créditos. As redações para ambas é semelhante no âmbito de suas leis:

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 dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação 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 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; [...]

[...]VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido 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 Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

A fim de haver simplificação no cálculo do PIS e da COFINS devidas, será adotada a seguinte formação da base de cálculo: base de débitos diminuída pela base de créditos, aplicando-se, na seqüência, as alíquotas previstas.

No capítulo que segue serão obtidos e analisados os dados para, então, haver a conclusão do problema proposto.

3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Primeiramente serão expostos os cálculos de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL no Lucro Presumido. Após, os cálculos desses pelo Lucro Real.

3.1 CÁLCULOS DOS TRIBUTOS COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO

A seguir estão os cálculos referentes aos tributos com base no Lucro Presumido.

3.1.1 Cálculo do PIS e da COFINS

Abaixo serão apresentados os cálculos do PIS e da COFINS mensais para todo o ano de 2008 e 2009, separados em tabelas diferentes para melhor comparabilidade.

Tabela 1: Cálculos dos PIS e da COFINS para o ano de 2008 – Lucro Presumido

MÊS	FATURAMENTO SUJEITO AO PIS E À COFINS	BASE DE CÁLCULO	VALOR PIS	VALOR COFINS
JANEIRO	7.936,92	7.936,92	51,59	238,11
FEVEREIRO	8.950,38	8.950,38	58,18	268,51
MARÇO	8.412,33	8.412,33	54,68	252,37
ABRIL	8.423,67	8.423,67	54,75	252,71
MAIO	7.686,67	7.686,67	49,96	230,60
JUNHO	6.544,15	6.544,15	42,54	196,32
JULHO	7.194,00	7.194,00	46,76	215,82
AGOSTO	6.743,33	6.743,33	43,83	202,30
SETEMBRO	6.943,33	6.943,33	45,13	208,30
OUTUBRO	8.549,65	8.549,65	55,57	256,49
NOVEMBRO	11.889,67	11.889,67	77,28	356,69
DEZEMBRO	11.540,00	11.540,00	75,01	346,20
TOTAIS	100.814,10	100.814,10	655,28	3.024,42

Fonte: adaptação dos dados concedidos pela empresa

A base de cálculo é o próprio faturamento sujeito à cobrança de PIS e COFINS.

O faturamento sujeito ao PIS e à COFINS é toda a venda de mercadoria que não está sujeita a cobrança dessas contribuições por substituição tributária. Assim, das vendas totais se excluem as vendas de combustíveis, cigarros, bebidas tais como cervejas de malte e água, todos devidamente fundamentados no capítulo anterior.

Na tabela 1 e na tabela 2, estão expostos os cálculos do PIS e da COFINS respectivamente para os anos de 2008 e 2009. Na primeira coluna estão os meses de maneira crescente, começando em janeiro até dezembro.

Na segunda coluna são demonstrados os valores de faturamento sujeito à cobrança do PIS e da COFINS. Os valores são repetidos na terceira coluna pois a base de cálculo é o próprio faturamento.

Nas terceira e quarta colunas estão evidenciados, respectivamente, os valores devidos de PIS e de COFINS.

O cálculo é feito da seguinte maneira: após obtenção da base de cálculo aplica-se a alíquota respectiva a cada contribuição, o resultado é o valor devido.

Tabela 2: Cálculos dos PIS e da COFINS para o ano de 2009 – Lucro Presumido

MÊS	FATURAMENTO SUJEITO AO PIS E À COFINS	BASE DE CÁLCULO	VALOR PIS	VALOR COFINS
JANEIRO	9.485,00	9.485,00	61,65	284,55
FEVEREIRO	7.956,67	7.956,67	51,72	238,70
MARÇO	8.080,33	8.080,33	52,52	242,41
ABRIL	8.512,00	8.512,00	55,33	255,36
MAIO	7.116,00	7.116,00	46,25	213,48
JUNHO	7.361,33	7.361,33	47,85	220,84
JULHO	7.857,00	7.857,00	51,07	235,71
AGOSTO	8.179,33	8.179,33	53,17	245,38
SETEMBRO	8.069,66	8.069,66	52,45	242,09
OUTUBRO	9.936,55	9.936,55	64,59	298,10
NOVEMBRO	13.818,38	13.818,38	89,82	414,55
DEZEMBRO	13.411,98	13.411,98	87,18	402,36
TOTAIS	109.784,23	109.784,23	713,60	3.293,53

Fonte: adaptação dos dados concedidos pela empresa

Para ilustração de um exemplo pode-se obter o mês de janeiro de 2008 (tabela 1):

Base de cálculo: R\$ 7.936,92.

Alíquota do PIS: 0,65%.

Alíquota da COFINS: 3,00%.

Cálculo do PIS: R\$ 7.936,92 X 0,65% = R\$ 51,59.

Cálculo da COFINS: R\$ 7.936,92 X 3,00% = R\$ 238,11.

Os totais anuais de apuração a serem utilizados para comparação são de R\$ 655,28 e R\$ 713,60 de PIS respectivamente para 2008 e 2009 e R\$ 3.024,42 e R\$ 3.293,53 de COFINS respectivamente para 2008 e 2009.

3.1.2 Cálculo do IRPJ e da CSLL

A seguir serão apresentados os cálculos do IRPJ e da CSLL trimestrais para todo o ano de 2008 (tabela 3) e 2009 (tabela 4), separados em tabelas diferentes para melhor comparabilidade.

Tabela 3: Cálculos do IRPJ e da CSLL para o ano de 2008 – Lucro Presumido

DESCRIÇÃO	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	TOTAL DO ANO
(1) FATURAMENTO SUJEITO A PRESUNÇÃO DE 1,6% (REVENDA DE COMBUSTÍVEIS)	1.133.748,72	1.275.124,32	1.379.827,02	1.269.416,61	5.058.116,67
(2) FATURAMENTO SUJEITO A PRESUNÇÃO DE 8% (DEMAIS MERCADORIAS)	32.967,93	34.255,42	36.935,28	46.408,67	150.567,30
BASE DE CÁLCULO IRPJ ((1)*1,6%) + ((2) x 8%)	20.777,41	23.142,42	25.032,05	24.023,36	92.975,25
BASE DE CÁLCULO CSLL ((1)+(2)) x 12%	140.006,00	157.125,57	170.011,48	157.899,03	625.042,08
VALOR DO IRPJ	3.116,61	3.471,36	3.754,81	3.603,50	13.946,29
VALOR DA CSLL	12.600,54	14.141,30	15.301,03	14.210,91	56.253,79

Fonte: adaptação dos dados concedidos pela empresa

Todos os dados referentes a 2008 são reais, diferentemente dos dados de 2009, onde os valores até setembro são reais e de outubro a dezembro são dados estimados conforme evolução do faturamento do mesmo período no ano anterior.

Abaixo estão os dados de 2009 e, logo abaixo, a explicação da tabela.

Tabela 4: Cálculos do IRPJ e da CSLL para o ano de 2009 – Lucro Presumido

DESCRIÇÃO	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	TOTALDO ANO
(1) FATURAMENTO SUJEITO A PRESUNÇÃO DE 1,6% (REVENDA DE COMBUSTÍVEIS)	1.115.327,37	1.287.494,26	1.550.849,34	1.465.802,10	5.419.473,07
(2) FATURAMENTO SUJEITO A PRESUNÇÃO DE 8% (DEMAIS MERCADORIAS)	41.891,05	42.912,73	42.444,25	53.330,61	180.578,64
BASE DE CÁLCULO IRPJ ((1)*1,6%) + ((2) x 8%)	21.196,52	24.032,93	28.209,13	27.719,28	101.157,86
BASE DE CÁLCULO CSLL ((1)+(2)) x 12%	138.866,21	159.648,84	191.195,23	182.295,93	672.006,21
VALOR DO IRPJ	3.179,48	3.604,94	4.231,37	4.157,89	15.173,68
VALOR DA CSLL	12.497,96	14.368,40	17.207,57	16.406,63	60.480,56

Fonte: adaptação dos dados concedidos pela empresa

Na segunda linha estão evidenciados os faturamentos trimestrais sujeitos à presunção de um inteiro e seis décimos por cento para IRPJ, ou seja, revenda de combustíveis.

Na terceira linha estão os faturamentos trimestrais sujeitos à presunção de oito por cento para IRPJ, que são as demais mercadorias para revenda, também devidamente fundamentados no capítulo anterior.

Na quarta e quinta linhas estão evidenciadas as bases de cálculo de IRPJ e CSLL respectivamente e suas fórmulas para que se chegue ao valor.

Na sexta e sétima linhas estão os valores devidos.

Para ilustração de um exemplo pode-se obter o primeiro trimestre de 2009 (tabela 4):

- Faturamento sujeito à alíquota de presunção de 1,6% do IRPJ: R\$ 1.115.327,37.
- Faturamento sujeito à alíquota de presunção de 8% do IRPJ: R\$ 41.891,05.
- Faturamento sujeito a 12% de presunção de CSLL: R\$ 1.157.218,42 (a alíquota é de 12% para o comércio, independente das mercadorias a serem revendidas).
- Base de cálculo do IRPJ: R\$ $(1.115.327,37 \times 1,6\%) + (41.891,05 \times 8\%) = 21.196,52$
- Base de cálculo da CSLL: R\$ $1.157.218,42 \times 12\% = R\$ 138.866,21$.
- Alíquota do IRPJ: 15%. Note-se que não há valor excedente a vinte mil reais mensais de presunção, assim não há adicional de IRPJ.
- Alíquota da COFINS: 9,00%.
- Cálculo do IRPJ: R\$ $21.196,52 \times 15\% = R\$ 3.179,48$.
- Cálculo da CSLL: R\$ $138.866,21 \times 9\% = R\$ 12.497,96$.

Os totais anuais de apuração a serem utilizados para comparação são de R\$ 13.946,29 e R\$ 15.173,68 de IRPJ respectivamente para 2008 e 2009 e R\$ 56.253,79 e R\$ 60.480,56 de CSLL respectivamente para 2008 e 2009.

3.2 CÁLCULOS DOS TRIBUTOS COM BASE NO LUCRO REAL

A seguir estão os cálculos referentes aos tributos com base no Lucro Real.

3.2.1 Cálculo do PIS e da COFINS

Os cálculos do PIS e da COFINS não cumulativos também foram separados por ano e demonstrados no formato de tabelas, conforme segue:

Tabela 5: Cálculos do PIS e da COFINS para o ano de 2008 – Lucro Real

MÊS	(1) REVENDA DE MERCADORIAS SUJEITAS AO PIS E À COFINS	(2) COMPRAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO PIS E À COFINS	(3) DESPESA COM ENERGIA ELÉTRICA	(4) SERVIÇOS DE TERCEIROS PESSOA JURÍDICA (PJ)	(5) BASE DE CÁLCULO (1-2-3-4)	VALOR DO PIS ((5) X 1,65%)	VALOR DA COFINS ((5) X 7,6%)
JANEIRO	7.936,92	3.008,49	1.201,01	799,82	2.927,60	48,31	222,50
FEVEREIRO	8.950,38	3.061,81	1.280,65	1.537,96	3.069,96	50,65	233,32
MARÇO	8.412,33	3.442,27	1.614,71	951,79	2.403,56	39,66	182,67
ABRIL	8.423,67	3.775,54	1.374,84	400,47	2.872,82	47,40	218,33
MAIO	7.686,67	3.623,78	1.104,78	1.197,80	1.760,31	29,05	133,78
JUNHO	6.544,15	3.439,40	1.204,89	4.484,97	-2.585,11	-42,65	-196,47
JULHO	7.194,00	4.367,10	1.281,57	962,22	583,11	9,62	44,32
AGOSTO	6.743,33	3.677,62	1.152,21	922,50	991,00	16,35	75,32
SETEMBRO	6.943,33	3.675,91	1.081,79	1.893,79	291,84	4,82	22,18
OUTUBRO	8.549,65	4.010,64	997,88	1.100,25	2.440,88	40,27	185,51
NOVEMBRO	11.889,67	3.143,51	1.217,93	1.781,17	5.747,06	94,83	436,78
DEZEMBRO	11.540,00	4.045,83	1.334,03	1.007,58	5.152,56	85,02	391,59
TOTAIS	100.814,10	43.271,90	14.846,29	17.040,32	25.655,59	423,32	1.949,82

Fonte: adaptação dos dados concedidos pela empresa .

Da mesma maneira que o faturamento sujeito ao PIS e à COFINS é toda a venda de mercadoria que não está sujeita à cobrança em etapas anteriores por substituição tributária, as compras das mercadorias que dão direito ao crédito também são as que não foram recolhidas anteriormente por substituição tributária.

Tanto na tabela 5 quanto na tabela 6, estão expostos os cálculos do PIS e da COFINS respectivamente para os anos de 2008 e 2009. Na primeira coluna estão os meses de maneira crescente, começando em janeiro a dezembro.

Na segunda coluna são demonstrados os valores de faturamento sujeito à cobrança do PIS e da COFINS.

Nas terceira, quarta e quinta colunas estão evidenciados, respectivamente, os valores das compras que podem ser creditadas de PIS e de COFINS, a energia elétrica e os serviços de terceiros, ou seja, os valores que dão direito ao crédito.

O cálculo é feito da seguinte maneira: após obtenção da base de cálculo aplica-se a alíquota respectiva a cada contribuição, o resultado é o valor devido.

Para ilustração de um exemplo pode-se obter o mês de janeiro de 2008:

OBTENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Revenda de mercadorias sujeitas ao PIS e à COFINS: R\$ 7.936,92

(-) Compras de mercadorias sujeitas ao PIS e à COFINS: R\$ 3.008,49

(-) Despesa com energia elétrica: R\$ 1.201,01

(-) Serviços de terceiros PJ: R\$ 799,82

= Base de cálculo: R\$ 2.927,60.

CÁLCULOS DOS VALORES DEVIDOS

Alíquota do PIS: 1,65%.

Alíquota da COFINS: 7,6%.

Cálculo do PIS: R\$ 2.927,60 X 1,65% = R\$ 48,31.

Cálculo da COFINS: R\$ 2.927,60 X 7,6% = R\$ 222,50.

Tabela 6: Cálculos do PIS e da COFINS para o ano de 2009 – Lucro Real

MÊS	(1) REVENDA DE MERCADORIAS SUJEITAS AO PIS E À COFINS	(2) COMPRAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO PIS E À COFINS	(3) DESPESA COM ENERGIA ELÉTRICA	(4) SERVIÇOS DE TERCEIROS PJ	(5) BASE DE CÁLCULO (1-2-3-4)	VALOR DO PIS ((5) X 1,65%)	VALOR DA COFINS ((5) X 7,6%)
JANEIRO	9.485,00	3.786,19	1.172,42	2.413,11	2.113,28	34,87	160,61
FEVEREIRO	7.956,67	2.722,23	1.205,42	1.191,45	2.837,57	46,82	215,66
MARÇO	8.080,33	3.299,83	1.179,96	908,06	2.692,48	44,43	204,63
ABRIL	8.512,00	3.608,65	1.172,05	1.185,05	2.546,25	42,01	193,51
MAIO	7.116,00	3.462,30	1.230,98	778,08	1.644,64	27,14	124,99
JUNHO	7.361,33	4.251,19	1.187,08	778,07	1.144,99	18,89	87,02
JULHO	7.857,00	4.458,11	1.190,15	778,07	1.430,67	23,61	108,73
AGOSTO	8.179,33	4.719,79	1.156,63	778,07	1.524,84	25,16	115,89
SETEMBRO	8.069,66	4.910,96	1.182,15	716,87	1.259,68	20,78	95,74
OUTUBRO	9.936,55	5.358,15	1.090,46	1.587,26	1.900,68	31,36	144,45
NOVEMBRO	13.818,38	4.199,68	1.330,92	1.458,25	6.829,53	112,69	519,04
DEZEMBRO	13.411,98	5.405,16	1.197,60	1.196,60	5.612,62	92,61	426,56
TOTAIS	109.784,23	50.182,25	14.295,82	13.768,94	31.537,23	520,36	2.396,83

Fonte: adaptação dos dados concedidos pela empresa .

Os totais anuais de apuração a serem utilizados para comparação são de R\$ 423,32 e R\$ 520,36 de PIS respectivamente para 2008 e 2009 e R\$ 1.949,82 e R\$ 2.396,83 de COFINS respectivamente para 2008 e 2009.

3.2.2 Cálculo do IRPJ e da CSLL

Retirou-se das demonstrações contábeis fornecidas pela empresa os dados necessários para a composição de Demonstrativos de Resultados ajustados para os cálculos do IRPJ e da CSLL. Houve necessidade de ajustes pois a empresa utilizou-se como forma de tributação o Lucro Presumido. Um exemplo de ajuste foi a retirada do PIS e da COFINS cumulativos das deduções das vendas.

Segue a Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2008 e respectivos cálculos de IRPJ e de CSLL devidos.

EMPRESA X COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - 2008

CONTAS DE RESULTADO	
RECEITAS	
VENDAS	
Vendas de Mercadorias	5.208.683,97
Rendas de Aplicações Financeiras	2.206,60
Descontos Obtidos	100,50
(-) DEDUÇÕES DAS VENDAS	
PIS	423,32
COFINS	1.949,82
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	4.305.100,00
LUCRO BRUTO	903.517,93
DESPESAS	
Salários	124.264,71
Previdência Social	37.130,08
FGTS	10.111,26
Pró Labore	19.200,00
Água e esgoto	560,11
Energia Elétrica	14.846,29
Telefones	14.856,09
Contribuição Sindical	2.579,04
Conservação e Reparos	2.151,67
Material de Expediente	2.005,48
Custas e Emolumentos	10.184,50
Serviços de terceiros	17.042,38
Vale Transporte	4.798,11
Despesas de Copa/Cozinha	427,47
Manutenção de equipamentos	3.139,30
Despesas Médicas	4.165,14
Seguros	1.481,22
Uniformes	1.140,00
Material de Consumo	1.366,53
Despesas Bancárias	18.973,27
LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	613.095,28

Quadro 2: DRE de 2008

Fonte: Adaptado da demonstração fornecida pela empresa

OBTENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Receitas - Deduções: R\$ 5.208.617,93
 (-) Custo das Mercadorias Vendidas (CMV): R\$ 4.305.100,00
 (-) Despesas : R\$ 290.422,65
 (=) Lucro Líquido: R\$ 613.095,28
 (+) Adições ao lucro: não houve
 (-) Exclusões ao lucro: não houve
 Compensações de prejuízos: a empresa não teve prejuízos.
TOTAL A TRIBUTAR: R\$ 613.095,28

CÁLCULOS DOS VALORES DEVIDOS

IRPJ: R\$ 613.095,28 X 15% = 91.964,29

Adicional de IRPJ: a empresa excedeu a R\$ 240.000,00 (R\$ 20.000,00 por mês) o lucro em R\$ 373.095,28 e este excesso deve ser tributado em 10%. Ou seja, o adicional de IRPJ é R\$ 373.095,28 x 10% = 37.309,53

Total a recolher de IRPJ: R\$ 129.273,82.

CSLL: R\$ 613.095,28 X 9% = R\$ 55.178,58.

Segue a Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2009 e respectivos cálculos de IRPJ e de CSLL devidos.

EMPRESA X COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - 2009

CONTAS DE RESULTADO	
RECEITAS	
RECEITAS OPERACIONAIS	
VENDAS	
Vendas de Mercadorias	5.600.051,61
Rendas de Aplicações Financeiras	12.022,29
Descontos Obtidos	16,25
(-) DEDUÇÕES DAS VENDAS	
PIS	520,36
COFINS	2.396,83
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	4.800.303,14
LUCRO BRUTO	808.869,82
DESPESAS	
Salários	138.889,77
Previdência Social	38.972,05
FGTS	24.491,94
Pró Labore	19.200,00
Água e esgoto	450,39
Energia Elétrica	14.295,82
Telefones	13.949,23
Contribuição Sindical	2.884,10
Conservação e Reparos	730,29
Material de Expediente	1.305,15
Custas e Emolumentos	2.452,11
Fretes e Carretos	6.843,29
Serviços de terceiros	13.768,94
Alimentação	3.600,00
Vale Transporte	7.808,85
Manutenção de equipamentos	450,86
Despesas Médicas	4.679,28
Seguros	5.247,87
Uniformes	173,14
Material de Consumo	567,43
Despesas Bancárias	10.224,55
LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	497.884,75

Quadro 3: DRE de 2009

Fonte: Adaptado da demonstração fornecida pela empresa

OBTENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Receitas - Deduções: R\$ 5.609.172,96
 (-) Custo das Mercadorias Vendidas (CMV): R\$ 4.800.303,14
 (-) Despesas : R\$ 310.985,07
 (=) Lucro Líquido: R\$ 497.884,75
 (+) Adições ao lucro: não houve
 (-) Exclusões ao lucro: não houve
 Compensações de prejuízos: a empresa não teve prejuízos.
 TOTAL A TRIBUTAR: R\$ 497.884,75

CÁLCULOS DOS VALORES DEVIDOS:

IRPJ: R\$ 497.884,75 X 15% = 74.682,71
 Adicional de IRPJ: a empresa excedeu a R\$ 240.000,00 (R\$ 20.000,00 por mês) o lucro em R\$ 257.884,75 e este excesso deve ser tributado em 10%. Ou seja, o adicional de IRPJ é R\$ 257.884,75 x 10% = 25.788,48.

Total a recolher de IRPJ: R\$ 100.471,19.
CSLL: R\$ 497.884,75 X 9% = R\$ 44.809,63.

Os totais anuais de apuração a serem utilizados para comparação são de R\$ 129.273,82 e R\$ 100.471,19 de IRPJ respectivamente para 2008 e 2009 e R\$ 55.178,58 e R\$ 44.809,63 de CSLL respectivamente para 2008 e 2009.

3.3 COMPARAÇÃO DOS VALORES OBTIDOS

A fim de que haja comparabilidade entre os dados os valores referentes aos tributos foram agregados por ano e por forma de tributação, conforme tabela abaixo.

Quadro 4: Valores agregados por forma de tributação por ano

TRIBUTOS	LUCRO PRESUMIDO		LUCRO REAL	
	2008	2009	2008	2009
PIS	655,28	713,60	423,32	520,36
COFINS	3.024,42	3.293,53	1.949,82	2.396,83
IRPJ	13.946,29	15.173,68	129.273,82	100.471,19
CSLL	56.253,79	60.480,56	55.178,58	44.809,63
TOTAIS	73.879,78	79.661,37	186.825,54	148.198,01

Fonte: adaptação dos dados concedidos pela empresa .

Dos dados da tabela 6, para melhor visualização, pode-se extrair os gráfico que seguem.

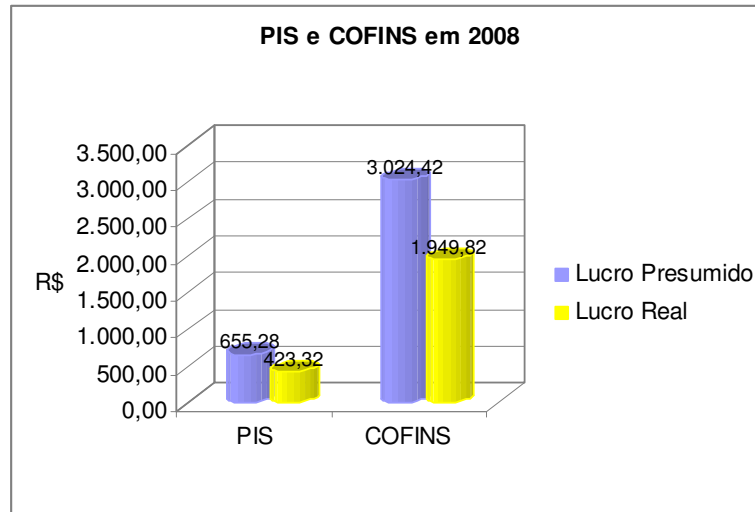


Gráfico 1: Comparativo dos valores calculados de PIS e COFINS de 2008
Fonte: Adaptado dos valores obtidos

Observa-se que em 2008 tanto para o PIS quanto para a COFINS, a tributação mais vantajosa é a com base no Lucro Real.

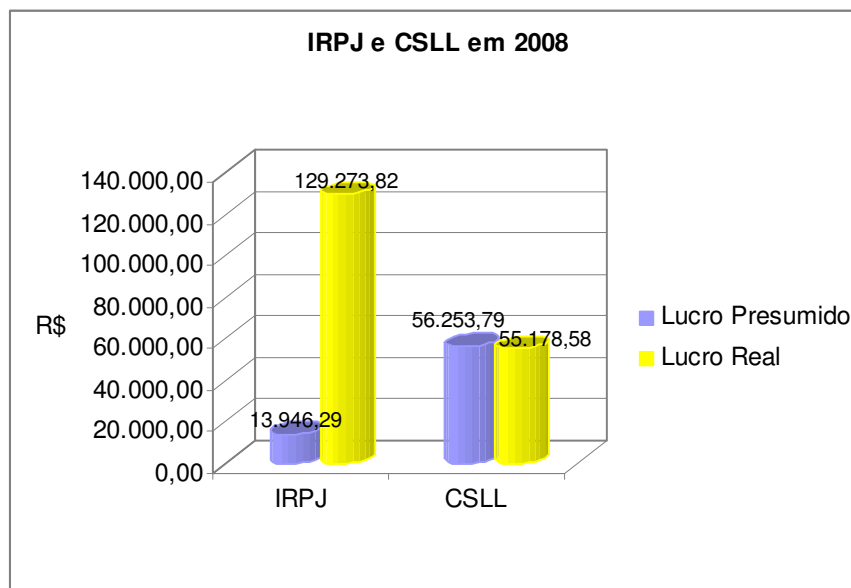


Gráfico 2: Comparativo dos valores calculados de IRPJ e CSLL de 2008
Fonte: Adaptado dos valores obtidos

Observa-se que em 2008 para o IRPJ é financeiramente mais vantajosa a tributação pelo Lucro Presumido, enquanto para a CSLL é mais vantajosa pelo Lucro Real.

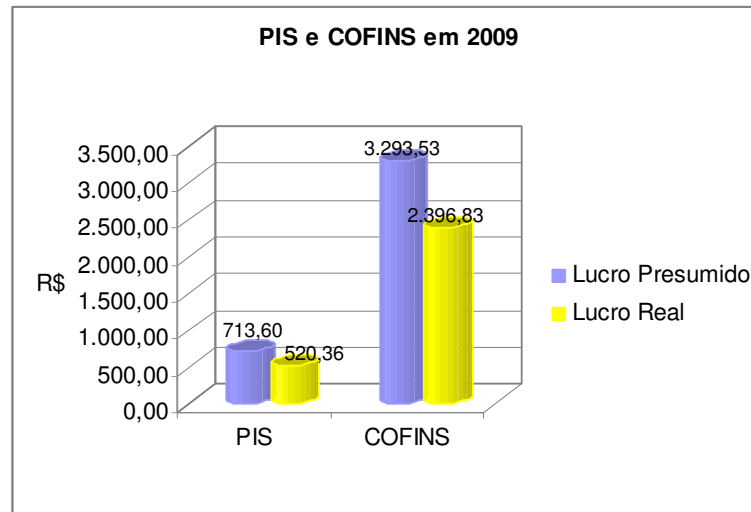


Gráfico 3: Comparativo dos valores calculados de PIS e COFINS de 2009
Fonte: Adaptado dos valores obtidos

Em 2009 tanto para o PIS quanto para a COFINS, a tributação mais vantajosa é a com base no Lucro Real.

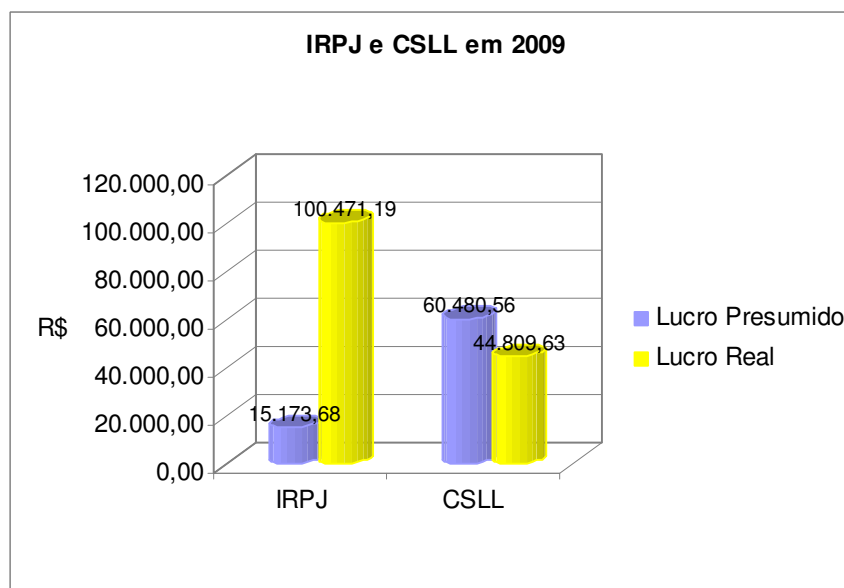


Gráfico 4: Comparativo dos valores calculados de IRPJ e CSLL de 2009
Fonte: Adaptado dos valores obtidos

No entanto, em 2009 para o IRPJ é financeiramente mais vantajosa a tributação pelo Lucro Presumido, enquanto para a CSLL é mais vantajosa pelo Lucro Real.

No capítulo a seguir será concluído o estudo de caso.

4 CONCLUSÃO DO TEMA E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

A seguir serão expostos a conclusão do tema proposto e sugestões para trabalhos futuros.

4.1 CONCLUSÃO DO TEMA PROPOSTO

Obtendo a legislação sobre os tributos envolvidos neste estudo de caso, além de outras referências de autores da área; buscando os relatórios e as demonstrações contábeis necessárias, que foram prontamente fornecidos pela empresa, houve a possibilidade do cálculo dos valores dos tributos que seriam recolhidos nos anos de 2008 e 2009 para cada forma de tributação. Agrupando esses valores numa tabela, tem-se:

Tabela 7: Valores Agregados por forma de tributação por ano

DESCRIÇÃO	2008	2009
VALORES CALCULADOS COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO	73.879,78	79.661,37
VALORES CALCULADOS COM BASE NO LUCRO REAL	186.825,54	148.198,01
DIFERENÇA	112.945,76	68.536,64

Fonte: adaptação dos dados obtidos

Nota-se, conforme dados do capítulo anterior, que, embora os valores das contribuições (PIS, COFINS e CSLL) calculados significaram uma maior economia pela apuração com base no Lucro Real, os valores de IRPJ, ao contrário, se mostraram mais vantajosos para apuração com base no Lucro Presumido. Acontece que é justamente esse imposto que mais onera este tipo de empresa e a economia proporcionada por este sendo tributado pelo Lucro Presumido que compensa os

valores que seriam economizados pelas contribuições no Lucro Real e a economia é ainda maior.

Observando os dados acima, conclui-se o objetivo do estudo, que é verificar qual a situação tributária foi financeiramente mais vantajosa para a empresa e no período objetos do estudo: Lucro Real Anual ou Lucro Presumido. Assim, considerando o total dos tributos apurados nos anos de 2008 e 2009, nota-se que a forma de tributação pelo Lucro Presumido é sensivelmente mais econômica. Caso a empresa tivesse decidido por tributar seus lucros com base no Lucro Real, teria recolhido, em 2008, aos cofres públicos R\$ 112.945,76 (cento e doze mil, novecentos e quarenta e cinco reais e setenta e seis centavos) a mais do que recolheu optando pelo Lucro Presumido, que representa uma diferença de 155,58%. Caso a empresa tivesse decidido por tributar seus lucros com base no Lucro Real, teria recolhido, em 2009, aos cofres públicos R\$ 68.536,64 (sessenta e oito mil, quinhentos e trinta e seis reais e sessenta e quatro centavos) em excesso ao recolhido, ou seja, teria recolhido 86,03% a mais de tributos.

Aconselha-se, por isso, que a empresa continue utilizando esta forma de tributação para o ano de 2010, refazendo sempre os estudos antes de decidir a tributação para cada ano.

4.2 SUGESTÃO PARA TRABALHOS FUTUROS

- Análise de uma empresa que comercialize, além dos combustíveis derivados de petróleo e álcool, gás natural veicular. Isto porque o PIS e a COFINS deste combustível não são devidos por substituição tributária, devendo o revendedor apurar essas contribuições mensalmente por ocasião da venda.
- Poderia(m) ser investigado(s) o(s) motivo(s) pelo(s) qual(is) a empresa teve uma grande queda na sua lucratividade de 2008 para 2009, mesmo tendo seu faturamento melhorado.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas:** inclui contribuições sobre o lucro e as receitas devidas pelas empresas : CSLL, PIS, Nova COFINS, CIDE, Crédito Prêmio de IPI, PL Negativo. 2. ed. atual. até 28 de fevereiro de 2005 São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. Decreto n. 6.006, de 28 de dezembro de 2006. **Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Decretos/2006/dec6006.htm>. Acesso em: 04 out. 2009.

_____. Decreto-Lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982. **Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del1940.htm>. Acesso em: 01 dez. 2009.

_____. Instrução Normativa SRF n. 390, de 30 de janeiro de 2004. **Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in3902004.htm>. Acesso em: 19 set. 2009.

_____. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm. Acesso em: 19 set. 2009.

_____. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e da outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430compilada.htm. Acesso em 05 out. 2009.

_____. LEI Nº 9.715, DE 25.11.98. **Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm. Acesso em: 03 out. 2009.

_____. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal.** Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 18 set. 2009.

_____. LEI n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e da outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430compilada.htm>. Acesso em 05 out. 2009.

_____. Lei n. 10.637, 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 19 set. 2009.

_____. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 10 set. 2009.

_____. Lei Complementar n. 7, de 07 de setembro de 1970. **Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 30 set. 2009.

_____. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. **Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 30 set. 2009.

_____. [Código tributário nacional]. **Código tributário nacional: atualizado até 27.01.2006.** 2. ed. reform., ampl. e atual. São Paulo: Vertice, 2006. (Legislação acadêmico-forense).

_____. ; PINTO, Antonio Luiz de Toledo.; WINDT, Marcia Cristina Vaz dos Santos.; CÉSPEDES, Livia [**Leis, decretos, etc.**]. Códigos penal, processo penal e constituição federal. 4. ed São Paulo (SP): Saraiva, 2008.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 519p

FABRETTI, Laudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 4. ed. rev. e atualizada com a lei complementar São Paulo: Atlas, 2005. 177p.

FERNANDES, Adriana. **Carga tributária chega a 35,8% do PIB e bate novo recorde**. Disponível em:
<http://www.estadao.com.br/estadaodehoje/20090708/not_imp399361,0.php>.
Acesso em: 18 set. 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 171p.

ITC CONSULTORIA (Brasil). **LUCRO REAL - CONSIDERAÇÕES A PARTIR DE 2005**. Disponível em:
<http://www.itcnet.com.br/materias/consulta_conteudo_index.php?cod=85&area=Imposto%20de%20Renda%20e%20Contabilidade&ano=2005&acao=inicio>. Acesso em: 25 out. 2009.

NEVES, Silverio das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. (Paulo Eduardo Vilchez). **Curso pratico de imposto de renda pessoa juridica e tributos conexos: (CSLL, PIS e COFINS)**. 12. ed., atual., rev. e ampl Sao Paulo: Frase, 2005.

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. **Codigo tributario nacional**: comentarios, doutrina, jurisprudencia. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 794 p.

PETRY, Rodrigo Caramori . **Contribuições PIS/PASEP e COFINS: limites constitucionais da tributação sobre o "faturamento", a "receita" e a "receita operacional" das empresas e outras entidades no Brasil**. São Paulo (SP): Quartier Latin do Brasil, 2009. 646p.

PORTELA, Jacques Machado. UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA Programa de Pós-Graduação em Direito. **Princípios constitucionais e norma antielisiva**. Florianópolis, 2005. 130 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento fiscal**: teoria e pratica. São Paulo: Dialética, 1998.

TAFNER, Elisabeth Penzlien. **Metodologia do trabalho acadêmico**. Curitiba: Jurua, 2006. 139p.