

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

PATRÍCIA REGINA MARTINS

**ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO:
APLICADO EM UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE.**

**FLORIANÓPOLIS
2008**

PATRICIA REGINA MARTINS

**ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO:
APLICADO EM UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE.**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: M.Sc. Alexandre Zoldan da Veiga

**FLORIANÓPOLIS
2008**

PATRICIA REGINA MARTINS

**ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO:
APLICADO EM UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE.**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 25 de Novembro de 2008.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.

Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis.

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Alexandre Zoldan da Veiga, M.Sc.

Orientador

Professora Juliane Vieira de Souza

Membro

Professora Maria Denize Henrique Casagrande

Membro

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais que nunca mediram esforços para que eu tivesse uma educação de qualidade e que conseqüentemente foram de fundamental importância para a minha formação acadêmica.

À minha irmã por sua força de vontade e que sempre me incentiva nos momentos difíceis.

Aos proprietários do escritório em estudo que foram de fundamental importância para a conclusão deste trabalho e que sempre estão dispostos a me ajudar. Agradeço também aos colegas de serviço que por estarem no meu dia-a-dia acabaram se tornando amigos e incentivadores.

Agradeço às minhas amigas de faculdade pela ajuda, esforço e compreensão durante esses últimos 5 anos.

Ao professor M.Sc. Alexandre Zoldan da Veiga, que com sua experiência contribuiu para o desenvolvimento da presente pesquisa.

Por fim, agradeço aos professores do curso que compartilhando seus conhecimentos foram o alicerce para a minha formação acadêmica.

**Se você for seguir, que seja com vontade
Se for terminar, que antes comece
Não tenha medo do que você não conhece
Faça das coisas desconhecidas o seu lugar para aprender
(autor desconhecido)**

RESUMO

MARTINS, Patrícia Regina. **Estudo Comparativo entre as formas de tributação: aplicado em um escritório de contabilidade**. 2008. 68 fls. Monografia (Ciências Contábeis), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis 2008.

Diante da incorporação dos serviços contábeis na modalidade tributária do Simples Nacional e da importância do planejamento tributário, que contribui para a redução da carga tributária da empresa, realizou-se a presente pesquisa com objetivo de analisar a forma de tributação mais adequada para um escritório de contabilidade, se pelo Simples Nacional ou se pelo Lucro Presumido. Primeiramente, é realizada a fundamentação teórica, onde é conceituado o planejamento tributário e as quatro formas de tributação regulamentadas na legislação do Imposto de Renda. Em seguida, é realizado o estudo comparativo, considerando que algumas das receitas e despesas foram projetados com base na expectativa dos proprietários do escritório. Levantados os dados e projeções, foram realizados os cálculos para o ano de 2008 e 2009 nos sistemas tributários do Lucro Presumido e do Simples Nacional. Posteriormente, foi realizada a comparação das duas formas de tributação e concluiu-se que o Simples Nacional é mais vantajosa para o escritório em estudo.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Simples Nacional. Lucro Presumido.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Tabela de presunção de imposto de renda para o Lucro Presumido	19
Tabela 2 – Tabela de presunção da contribuição social para o Lucro Presumido	20
Tabela 3 – Exemplo de cálculo do IRPJ no Lucro Presumido	22
Tabela 4 - Exemplo de cálculo da CSLL no Lucro Presumido	23
Tabela 5 – Exemplo de cálculo da COFINS no Lucro Presumido	23
Tabela 6 – Exemplo de cálculo da PIS no Lucro Presumido	24
Tabela 7 – Enquadramento dos Serviços nos Anexos III, IV e V da LC nº 123/2006.....	34
Tabela 8 – Faturamento dos anos de 2008 e 2009.....	43
Tabela 9 – Cálculo do IRPJ e CSLL para o Lucro Presumido em 2008.....	44
Tabela 10 – Cálculo do PIS, COFINS e ISS.....	45
Tabela 11 – Folha de Pagamento e encargos 2008	45
Tabela 12 – Cálculo do Simples Nacional – ano de 2008	47
Tabela 13 – Folha de Pagamento e encargos – 2008.....	48
Tabela 14 – Totais dos tributos calculados no Lucro Presumido em 2008.....	48
Tabela 15 – Totais dos tributos calculados no Simples Nacional em 2008	49
Tabela 16 – Comparação entre as Formas de Tributação – 2008	50
Tabela 17– Cálculo do IRPJ e CSLL para o Lucro Presumido em 2009.....	50
Tabela 18 – Cálculo do PIS, COFINS e ISS – Lucro Presumido em 2009.....	51
Tabela 19– Folha de Pagamento e encargos – 2009	52
Tabela 20 - Cálculo do Simples Nacional – ano de 2009	52
Tabela 21 – Folha de Pagamento e encargos – 2009 – Simples Nacional	53
Tabela 22– Totais dos tributos calculados no Lucro Presumido em 2009	54
Tabela 23 – Totais dos tributos calculados no Simples Nacional em 2009	54
Tabela 24 – Comparação entre as Formas de Tributação – 2009	54
Tabela 25 – Cálculo do Simples Nacional no anexo III – ano de 2009	55

LISTA DE ABREVIATURAS

COFINS	Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FENACON	Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícia, Informação e Pesquisa
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
MP	Medida Provisória
PIS	Programa de Integração Social
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SAT	Seguro de Acidente de Trabalho
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 JUSTIFICATIVA.....	12
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	14
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	15
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	15
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	16
2.2 LUCRO PRESUMIDO	17
2.2.1 Pessoa Jurídica que pode optar.....	18
2.2.2 Base de Cálculo do Imposto de Renda	19
2.2.3 Base de Cálculo para Contribuição Social	20
2.2.4 Alíquota do IRPJ e CSLL.....	21
2.2.5 PIS e COFINS	21
2.2.6 Exemplos de cálculo para Lucro Presumido.....	22
2.3 LUCRO REAL	24
2.3.1 Base de Cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.....	25
2.3.2 Alíquota do IRPJ e CSLL.....	27
2.3.3 PIS e COFINS	27
2.4 LUCRO ARBITRADO	29
2.4.1 Base de Cálculo do IRPJ e CSLL.....	29
2.4.2 Alíquota	30
2.5 SIMPLES NACIONAL	31
2.5.1 Pessoa Jurídica que não pode optar	33
2.5.2 Pessoa Jurídica que pode optar	34
2.5.3 Alíquotas.....	35
2.5.4 Limites da Receita.....	37
2.5.5 Exclusões do Simples Nacional.....	39

3. APLICAÇÃO DO ESTUDO	42
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	42
3.2 APRESENTAÇÃO DO FATURAMENTO DOS ANOS EM ANÁLISE	42
3.3 CÁLCULOS PARA O ANO DE 2008	43
3.3.1 Aplicação do Regime Lucro Presumido.....	43
3.3.2 Aplicação do Regime Simples Nacional	46
3.3.3 Comparação do Regime Lucro Presumido e Simples Nacional no ano de 2008	48
3.4 CÁLCULOS PARA O ANO DE 2009	50
3.4.1 Aplicação do Regime Lucro Presumido.....	50
3.4.2 Aplicação do Regime Simples Nacional.....	52
3.4.3 Comparação do Regime Lucro Presumido e Simples Nacional no ano de 2009.....	53
3.5 APLICAÇÃO NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL ANEXO III	55
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	57
REFERÊNCIAS.....	59
ANEXOS	63

1 INTRODUÇÃO

A quantidade de tributos existentes, hoje, e a falta de informação por parte dos empresários fazem com que estes sejam arrecadados apenas para cumprir as exigências legais.

O estudo da definição dos tributos, seu destino e sua distribuição são essenciais para sua compreensão e finalidade. E, conseqüentemente, pode trazer ao empresário uma visão de suas obrigações e a possibilidade da redução da carga tributária.

Segundo o Tribunal Federal da Suíça (apud MOTTA FILHO, 2004, p. 13) “Indubitavelmente, toda pessoa é livre para dirigir sua atividade econômica de tal modo que fique sujeita a pagar o menor imposto possível e de escolher, entre as formas jurídicas que se lhe oferecem aquela que traz a carga fiscal menos onerosa”.

O Planejamento Tributário é uma das formas que o contador utiliza para proporcionar ao seu cliente a maneira mais vantajosa para recolhimento dos tributos e redução da sua carga tributária. O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) define quatro formas de tributação para as pessoas jurídicas com fins lucrativos: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado.

O enquadramento das empresas em uma das quatro modalidades, acima descritas, é uma alternativa que exige conhecimento, análise e planejamento para implicar na redução do custo tributário.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A carga tributária é alvo de descontentamento dos empresários, por sobrecarregá-los com impostos abusivos. A fim de resguardar e preservar estas empresas, utiliza-se o planejamento tributário como uma ferramenta que tem como finalidade a redução da carga tributária, oferecendo aos seus usuários informações precisas e de qualidade para que os mesmos possam obter resultados econômicos favoráveis.

Contabilidade tributária é o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais. (OLIVERIA, 2003 p. 34)

Quando se realiza um planejamento tributário em relação às formas de tributação é necessário, primeiramente, realizar um estudo da organização e, conseqüentemente,

determinar entre as formas tributárias, qual a mais econômica para a empresa em estudo, observando, para isso, as vantagens, desvantagens e vedações que cada modalidade tributária oferece.

Dentre as formas de tributação, o Simples Federal regido pela Lei 9.317/96 foi substituído, a partir de 01/07/2007, pelo Simples Nacional, conhecido como Super-Simples, que entrou em vigor regido pela Lei Complementar (LC) 123 de 14 de dezembro de 2006.

A partir da publicação da LC nº 123/2006, os serviços contábeis, que são o objeto de estudo desta monografia, poderão optar por mais esta forma de tributação, pois até a data de 30/06/2007 era vedado a eles o enquadramento como SIMPLES.

Com base nesse contexto, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: Qual a forma de tributação mais vantajosa para uma empresa de serviços contábeis em 2009: se o Lucro Presumido ou o Simples Nacional?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é identificar entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido, qual irá proporcionar uma menor carga tributária para o escritório contábil.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Identificar as formas de tributação regulamentada pelo Imposto de Renda.
- Realizar um planejamento fiscal para a empresa em estudo.
- Verificar qual o regime tributário mais vantajoso para a empresa prestadora de serviços contábeis, se o Simples Nacional ou o Lucro Presumido.
- Simular os cálculos de 2009, considerando o Projeto de Lei Complementar nº. 128/2008.

1.3 JUSTIFICATIVA

A LC nº 123/2006 estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) em relação: à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados e dos

Municípios; ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias e, também, acesso a crédito e ao mercado, inclusive nas aquisições de bens e serviços pelos poderes públicos. Com isso verifica-se que o Super-Simples foi criado para reduzir a burocracia e também a carga tributária. Entretanto, um estudo detalhado desta legislação é necessário para melhor determinar suas vantagens e desvantagens.

Visando uma economia e também a conceituação desta LC nº 123/2006 é que se fez a presente pesquisa em um escritório de serviços contábeis. Este tipo de serviço está enquadrado no Anexo V da LC nº 123/2006, em que os impostos unificados são: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), sendo que a alíquota é determinada considerando a relação entre a folha de salários e a receita bruta. Caso esta relação seja maior ou igual a 0,40 (zero vírgula quarenta) a empresa está sujeita a uma tabela progressiva que varia de 4% (quatro por cento) a 13,5% (treze vírgula cinco por cento). Já, se a relação for maior ou igual a 0,35 (zero vírgula trinta e cinco) e menor que 0,40 (zero vírgula quarenta) a alíquota é de 14% (quatorze por cento), se maior ou igual a 0,30 (zero vírgula trinta) e menor que 0,35 (zero vírgula trinta e cinco) a alíquota é de 14,5% (quatorze vírgula cinco por cento), porém se a relação for menor que 0,30 (zero vírgula trinta) a alíquota é de 15% (quinze por cento).

No Lucro Presumido os mesmos tributos terão um percentual de 11,33% (onze vírgula trinta e três por cento) sobre o faturamento, considerando ainda que existe o adicional do IRPJ de 10% (dez por cento), caso a base de cálculo do trimestre seja superior à R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais). Além destes tributos, existe uma diferença no recolhimento da contribuição previdenciária, que, quando realizada no Simples Nacional, a alíquota é de 21% (vinte por cento) sobre a folha de salário e, no Lucro Presumido, 26,8% (vinte e seis vírgula oito por cento).

Logo, considerando as diferenças entre os dois regimes tributários e o interesse de estudar a LC nº 123/2006 é que se realizou a seguinte pesquisa. Além, do que, o planejamento tributário realizado no escritório de contabilidade proporcionará redução na carga tributária e conseqüentemente, benefícios para seus proprietários e quadro de funcionários, do qual eu faço parte.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa é baseada em procedimentos que se inicia com a identificação de um problema e termina com uma resposta, sendo que para sua realização é necessário definir a metodologia da pesquisa, ou seja, os métodos e procedimentos da investigação.

A pesquisa científica é definida segundo Minayo (1994, p. 25 apud LONGARAY e BEUREN, 2006, p. 48) “a pesquisa é um labor artesanal, que se não prescinde da criatividade, se realiza fundamentalmente por uma linguagem fundada em conceitos, preposições, métodos e técnicas, linguagem esta que se constrói com um ritmo próprio e particular”.

Para a realização dos cursos acadêmicos de graduação, normalmente, é exigida como pesquisa científica a monografia que, segundo Longaray e Beuren (2006, p. 40), “é um trabalho acadêmico que objetiva a reflexão sobre um tema ou problema específico e que resulta de um procedimento de investigação sistemática”.

Para que o aluno consiga construir um trabalho de pesquisa apropriado, deve selecionar métodos e procedimentos adequados e ainda realizar uma trajetória de elaboração de um trabalho monográfico, que segundo Longaray e Beuren (2006, p. 49) compõe-se das seguintes etapas:

- a) assunto a ser pesquisado;
- b) delimitação do tema;
- c) identificação do objeto de investigação e dos objetivos;
- d) definição do marco teórico referencial; e
- e) coleta e análise dos dados.

Seguindo as etapas anteriores, verifica-se que este trabalho é realizado com base na coleta de dados de documentos disponibilizados pela empresa, sendo livros fiscais, documentos contábeis e também a legislação vigente na época da pesquisa. Isso caracteriza a presente pesquisa quanto aos objetivos, como descritiva, Gil (2007, p.42) transcreve que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial à descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis”.

A abordagem utilizada é quantitativa, sobre a qual Fachin (1993, p. 73) comenta que “A literatura mostra que em termos gerais a quantificação científica é uma forma de atribuir números a propriedades, objetos, acontecimentos, materiais, de modo que proporcione informações úteis”. Os dados coletados serão utilizados para elaborações de planilhas de cálculos onde se demonstram os tributos federais, PIS, COFINS, CSLL e IRPJ além do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) e Imposto sobre Serviços (ISS). Calculados e analisados os tributos, determina-se qual a tributação mais econômica para a empresa.

O procedimento adotado é um estudo comparativo, para Fachin (1993, p. 44) “Consiste em investigar “coisas” ou fatos e explicá-los segundo suas semelhanças e suas diferenças, que apresentam duas séries de natureza análoga tomadas de meios sociais (ou de outra área do saber) distintos, a fim de detectar o que é comum a ambos”. O estudo será realizado em um escritório de contabilidade localizado no município de Florianópolis/SC, que contém em seu quadro de colaboradores 2 diretores e 9 funcionários.

Para realização do estudo comparativo, primeiramente, serão coletados dados de receita e despesas da empresa, em seguida, calculados os tributos na forma de Lucro Presumido e Simples Nacional. Posteriormente, comparam-se os resultados e faz-se a conclusão de qual forma tributária é a mais econômica para a empresa.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa delimita-se na comparação entre as formas de tributação do Lucro Presumido e Simples Nacional, não sendo considerado cálculos no Lucro Real e Arbitrado.

Outra delimitação é a constante alteração na legislação brasileira e, devido ao fato da LC nº 123/2006, que rege o Simples Nacional, ser recente, é importante verificar as atualizações após este estudo.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho está dividido em quatro capítulos. No primeiro, são apresentadas algumas considerações iniciais sobre o estudo proposto, seguindo do tema e problema com os objetivos gerais e específicos que irão auxiliar na resposta do problema. Está presente também neste capítulo a justificativa, que representa as razões para realização do trabalho, a metodologia e a delimitação da pesquisa.

O segundo capítulo é destinado à fundamentação teórica, que aborda, respectivamente: conceitos sobre planejamento tributário e das formas de tributação: Lucro Real, Arbitrado, Presumido e Simples Nacional.

O terceiro capítulo é destinado para a apresentação da empresa e dos cálculos tributários, realizando, com isso, a determinação da forma de tributação mais vantajosa para a empresa em 2009.

No quarto capítulo apresentam-se as considerações finais e recomendações. E, por fim, as referências.

2 FUDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção são abordados os conceitos necessários para compreensão dos objetivos propostos, sendo conceituado o planejamento tributário e sua importância nas organizações, assim como as quatro formas de tributação regulamentadas pelo Imposto de Renda, sendo estas: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A contabilidade tributária, dentre todos os ramos da contabilidade, é a que atende as exigências do fisco, demonstrando de forma clara e precisa o resultado econômico da empresa aliado às exigências legais.

Para Fabretti (2003, p. 29), a contabilidade tributária: “[...] tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

O Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº. 5.172/1966), no artigo 96, define a legislação tributária como: “A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

O estudo da legislação tributária é fundamental para que se conheça as normas vigentes e as exigências legais, podendo, com isso, atender às obrigações fiscais e também determinar a maneira legal de realizar a contabilidade de uma empresa. É importante lembrar que as mudanças na legislação brasileiras são constantes, o que torna seu estudo algo praticamente diário.

Para aproveitar os benefícios da legislação e determinar de forma lícita qual a melhor maneira de tributar uma empresa é necessário que se faça um planejamento tributário.

Planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário.

Planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor imposto a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação etc., para deixar de recolher o tributo devido. (OLIVERIA, 2003, p. 37)

Ao conceituar o planejamento tributário é possível verificar que a maior contribuição que ele traz para as empresas é redução de custos, pois ao realizá-lo o contador estará determinando de forma lícita qual a melhor maneira de tributar uma empresa.

O Planejamento Tributário é definido por Fabretti (2003, p. 32) como “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”. Logo, o planejamento quando realizado de forma preventiva, observando as alternativas na lei e suas “brechas”, é denominado elisão fiscal. (FABRETTI, 2003).

Para Fabretti (2003, p.133) “a elisão fiscal é **legítima e lícita**, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei”.

Ao contrário da elisão fiscal temos a evasão fiscal que para Tavares (2005, p. 107) é “[...] uma modalidade ilícita de economia tributária, razão pela qual é difundida como sonegação fiscal, tendo como bases de atuação a simulação, a dissimulação, a fraude e o dolo”.

A Evasão fiscal, ao contrário de elisão, consiste em prática contrária a lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la.

A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo. (FABRETTI, 2003 p. 134)

Assim, pode-se dizer que a evasão fiscal é contrária à lei e, se detectada, trará prejuízos para a empresa. Já a elisão fiscal traz benefícios para o contribuinte, pois resultará em redução de carga tributária, maximização de lucros e, conseqüentemente, poderá resultar em investimentos no desenvolvimento econômico e estrutural da organização.

2.2 LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A tributação realizada com base no lucro presumido é caracterizada pela aplicação de um percentual, estabelecido em lei, sobre a receita auferida pela empresa. Oliveira et al (2003, p. 177) diz que: “o lucro presumido difere-se do conceito de lucro real, visto trata-se de uma

presunção por parte do fisco do que seria o lucro das organizações caso não houvesse a contabilidade”.

Para Pêgas (2003, p. 251) o lucro presumido é “A forma de tributação que tem por objeto calcular o imposto de renda e a contribuição social através de uma base estimada, utilizando apenas as receitas da empresa, ao contrário do Lucro Real, onde o cálculo é feito com base no resultado (receitas menos despesas)”.

Neste tipo de modalidade tributária verifica-se que não é necessário apurar o lucro da empresa para determinar o montante do tributo devido, visto que é utilizada apenas a receita. Porém, isso não desobriga as empresas tributadas pelo lucro presumido de realizarem a escrituração contábil em conformidade com a legislação vigente e nem mesmo de impressão de livros, como por exemplo, diário e inventário.

2.2.1 Pessoa Jurídica que pode optar

A opção pela tributação na forma do Lucro Presumido é permitida para a pessoa jurídica que não estiver definida no art. 14 da Lei nº 9.718/98, alterado pelo Lei nº 10.637/2002. Sendo que são enquadradas neste artigo as empresas:

- 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;
- 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).

Caso a empresa não se enquadre em nenhum dos incisos, acima descrito, ela poderá ser tributada pelo lucro presumido. Sendo que a opção manifesta-se com o recolhimento da primeira ou única quota de imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, segundo artigo 26 § 1º da Lei nº 9.430/96. Com o disposto nesta Lei, verifica-se que a tributação será determinada com o recolhimento da primeira quota de IRPJ,

no caso de empresas já existentes e que tenham faturado no primeiro trimestre do ano, o recolhimento deve ocorrer até o último dia de abril.

Apesar da opção de tributação ser escolhida somente com o recolhimento da guia de IRPJ, as guias de PIS e COFINS já devem ser recolhidas com o código da tributação desejada, que no lucro presumido é 8109 e 2172 respectivamente.

A opção pela tributação é definida por todo o ano-calendário, não sendo permitidas mudanças depois de recolhida as primeiras guias de IRPJ e CSLL.

2.2.2 Base de cálculo do Imposto de Renda

A base de cálculo para o IRPJ é o resultado de um percentual determinado no artigo 15 da Lei nº. 9.249/95 sobre a receita bruta auferida decorrente da atividade da pessoa jurídica. Considera-se receita bruta as vendas e serviços, não incluindo as vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativo cobrados, destacadamente, do comprador.

Os coeficientes fixados pelo artigo 15 da Lei nº 9.249/95 e aplicados sobre a receita bruta da atividade são os seguintes:

Tabela 1 – Tabela de presunção de imposto de renda para o lucro presumido.

Atividades	Percentual de Presunção
Revenda, para consumo, de combustível derivado do petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;	1,6%
Venda de mercadorias e produtos;	8%
Prestação de serviços de transportes de cargas;	8%
Prestação de serviços hospitalares;	8%
Venda de imóveis das empresas com esse objetivo social;	8%
Indústrias gráficas;	8%
Construção civil por empreitada com emprego de materiais;	
Prestação de serviços de transportes, exceto de cargas;	16%
Prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas (art. 40 da lei 9.250/950);	16%
Prestação de demais serviços;	32%

Fonte: Adaptado Higuchi (2007 p.44 - 45).

Como se pode observar, na tabela 1, o percentual aplicado varia de 1,6% (um vírgula seis por cento) e 32% (trinta e dois por cento) e será determinado conforme o tipo de

atividade da empresa. Caso a pessoa jurídica, com exceção às prestadoras de serviços de transportes, determinar a base de cálculo do IRPJ com o percentual de 16% (dezesesseis por cento), e no decorrer do ano-calendário ultrapassar o faturamento de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), deverá recolher o imposto devido sobre a diferença da base de cálculo de 16% (dezesesseis por cento) para 32% (trinta e dois por cento), até o último dia do mês subsequente ao trimestre que ocorreu o excesso.

Além da receita bruta, também é base para o IRPJ os rendimentos de aplicações financeiras, receitas e ganhos de capital não decorrente da atividade operacional da pessoa jurídica, sendo que esses valores são somados integralmente na base.

2.2.3 Base de cálculo para a Contribuição Social

Para determinar a base de cálculo da CSLL deverá ser utilizada a receita decorrente da atividade da empresa e também os rendimentos não-operacionais, ou seja, consideram-se os mesmos rendimentos utilizados na determinação da base do IRPJ.

O percentual aplicado sobre o faturamento decorrente da atividade-fim da empresa é diferente do aplicado no IRPJ, sendo que este está determinado no artigo 22 da Lei nº 10.684/2003.

Tabela 2 – Tabela de presunção da contribuição social para o lucro presumido.

Atividades	Percentual de Presunção
Comércio/Indústria	12%
Transporte, exceto de cargas	12%
Revenda de Combustível	12%
Serviço Hospitalar	12%
Serviço em Geral	32%
Serviço Profissional	32%

Fonte: Adaptado Veiga e Oliveira, (2007).

Aplicando o percentual, tabela 2, sobre os rendimentos da atividade fim da empresa e somando-se aos rendimentos não-operacionais encontra-se a base de cálculo da CSLL.

Diferente do IRPJ, na CSLL não existe o percentual de 16% (dezesesseis por cento) para as empresas prestadoras de serviços que faturam até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais),

por ano. Estas devem utilizar o percentual de 32% (trinta e dois por cento) assim como nos demais serviços.

2.2.4 Alíquota do IRPJ e CSLL

A alíquota aplicada para determinação do IRPJ é de 15% (quinze por cento) sobre base de cálculo. Sendo que a parcela da base de cálculo que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período apurado se sujeita à incidência de adicional de imposto de renda de 10% (dez por cento), conforme artigo 4º da Lei nº. 9.430/96. Já para determinação da CSLL é aplicado 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo.

Determinado o tributo devido, poderá ser deduzido o tributo pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo. Fazendo, desta forma, que o contribuinte recolha apenas a diferença entre o imposto devido e o retido.

O lucro presumido tem como períodos de apuração prazos trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário e as guias de IRPJ e CSLL podem ser recolhidas em quota única até o último dia do mês subsequente ao término do trimestre ou em até três quotas, com o valor mínimo de R\$ 1.000,00 (mil reais) considerando que na segunda e terceira quotas terá o acréscimo da taxa SELIC - Sistema Especial de Liquidação e Custódia.

Os códigos para recolhimento são 2089 e 2372 para o IRPJ e CSLL, respectivamente.

2.2.5 PIS e COFINS

As empresas tributadas pelo lucro presumido estão sujeitas ao regime cumulativo para cálculo da COFINS e do PIS, o que significa que os custos, despesas e encargos vinculados às receitas não geram direito a crédito, o que, conseqüentemente, impossibilita redução para essas contribuições.

O fato gerador das contribuições é o faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (art. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98). Para fins de determinação da base de cálculo, podem ser excluídos do faturamento, quando o tenham integrado, os valores (Lei nº 9.718/98, art. 3º, § 2º, com alterações da MP 2.158-35/2001; IN SRF nº 247, de 2002, art. 23) :

- I – das vendas canceladas;
 - II – dos descontos incondicionais concedidos;
 - III – do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
 - IV – do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
 - V – das reversões de provisões;
 - VI – das recuperações de créditos baixados como perdas, limitados aos valores efetivamente baixados, que não representem ingresso de novas receitas;
 - VII – dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP);
 - VIII – das receitas decorrentes das vendas de bens do ativo permanente.
- § 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso V na hipótese de provisão que tenha sido deduzida da base de cálculo quando de sua constituição.
- § 2º Na hipótese de o valor das vendas canceladas superar o valor da receita bruta do mês, o saldo poderá ser compensado nos meses subseqüentes.

Como pode se observar, a base de cálculo será determinada pela receita bruta diminuída das exclusões mencionadas acima. Sobre o valor aplicam-se os percentuais 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) para determinar o valor devido de PIS e 3% (três por cento) para a COFINS. Essas contribuições devem ser recolhidas mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica até o último dia útil do segundo decêndio do mês subseqüente ao de ocorrência do fato gerador, ou seja, até dia 20.

2.2.6 Exemplo de cálculo do lucro presumido.

Para exemplificar o que foi mencionado sobre a tributação no lucro presumido, foram realizados cálculos sobre uma empresa que possui faturamento de comércio e prestação de serviço. No primeiro trimestre de 2008 a empresa faturou R\$ 12.865,83 (doze mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e oitenta e três centavos) em serviços, e R\$ 46.616,45 (quarenta e seis mil, setecentos e dezesseis reais e quarenta e cinco centavos) no comércio.

Tabela 3 – Exemplo de cálculo do IRPJ no lucro presumido

Descrição	Serviço	Comércio	Total
Receita	12.865,83	46.616,45	59.482,28
(x) Percentual da Presunção	32%	8%	
(=) Base de Cálculo	4.117,07	3.729,32	7.846,38
(x) Alíquota IRPJ	15%	15%	
(=) IRPJ Devido	617,56	559,40	1.176,96

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme a tabela 3, o valor devido de IRPJ é de R\$ 1.176,96 (mil cento e setenta e seis reais e noventa e seis centavos), sendo que para resultar este valor aplicaram-se 32% (trinta e dois por cento) sobre o faturamento de serviço e 8% (oito por cento) para comércio, o que totalizou uma base de cálculo de R\$ 7.846,38, (sete mil, oitocentos e quarenta e seis reais e trinta e oito centavos). Valor sobre o qual aplicou-se o percentual de 15% (quinze por cento) que é a alíquota estabelecida em lei do IRPJ. Este caso não existe adicional de imposto de renda, pois o valor da base de cálculo é inferior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

Tabela 4 – Exemplo de cálculo da CSLL no lucro presumido

Descrição	Serviço	Comércio	Total
Receita	12.865,83	46.616,45	59.482,28
(x) Percentual da Presunção	32%	12%	
(=) Base de Cálculo	4.117,07	5.593,97	9.711,04
(x) Alíquota CSLL	9%	9%	
(=) CSLL Devido	370,54	503,46	873,99

Fonte: Elaborada pela autora.

No cálculo da CSLL, tabela 4, o valor devido é de R\$ 873,99 (oitocentos e três reais e noventa e nove centavos). Utilizaram-se os percentuais de presunção da CSLL que é 32% (trinta e dois por cento) para receita auferida decorrente de serviço e 8% (oito por cento) para comércio, totalizando uma base de cálculo de R\$ 9.711,04 (nove mil, setecentos e onze reais e quatro centavos) valor sobre o qual se aplica 9% (nove por cento) de alíquota de CSLL.

Tabela 5 – Exemplo de cálculo da COFINS no lucro presumido

Descrição	Faturamento	Percentual	COFINS
Janeiro/2008	11.025,17	3%	330,75
Fevereiro/2008	34.667,58	3%	1.040,03
Março/2008	13.789,53	3%	413,68

Fonte: Elaborada pela autora.

Conforme demonstra a tabela 5, o faturamento de Janeiro/2008 foi de R\$ 11.025,17 (onze mil, vinte cinco reais e dezessete centavos) aplica-se o percentual de 3% (três por cento) resulta o valor devido da COFINS R\$ 330,75 (trezentos e trinta reais e setenta e cinco centavos). Sendo realizados os mesmos procedimentos em Fevereiro e Março/2008 o valor devido é de, respectivamente, R\$ 1.040,03 (mil e quarenta reais e três centavos) e R\$ 413,68 (quatrocentos e treze reais e sessenta e oito centavos). O recolhimento deve ser realizado de forma mensal.

Tabela 6 – Exemplo de cálculo da PIS no lucro presumido

Descrição	Faturamento	Percentual	COFINS
Janeiro/2008	11.025,17	0,65%	71,66
Fevereiro/2008	34.667,58	0,65%	225,34
Março/2008	13.789,53	0,65%	89,63

Fonte: Elaborada pela autora.

O PIS também é calculado mensalmente, e a tabela 6 evidencia que o valor devido em Janeiro/2008 foi de R\$ 71,66 (setenta e um reais e sessenta e seis centavos), resultante da aplicação de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o faturamento do mês que foi de R\$ 11.025,17 (onze mil, vinte cinco reais e dezessete centavos). O mesmo cálculo foi realizado sobre o faturamento de R\$ 34.667,58 (trinta e quatro mil, seiscentos e sete reais e cinquenta e oito centavos) de fevereiro e R\$ 13.789,53 (treze mil, setecentos e oitenta e nove reais e cinquenta e três centavos) de março, resultando no valor de PIS de R\$ 225,34 (duzentos e vinte cinco reais e trinta e quatro centavos) e R\$ 89,63 (oitenta e nove reais e sessenta e três centavos), respectivamente.

2.3 LUCRO REAL

A pessoa jurídica enquadrada no artigo 14 da Lei nº. 9.718/98, descrita no item 2.2.1 deste trabalho, é obrigada à tributação com base no Lucro Real. Sendo que a determinação do lucro real será precedida da determinação do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas no Decreto-Lei nº. 1.598/77, conforme artigo 247 do RIR/99. A definição do lucro líquido estabelecida pelo Decreto-Lei nº. 1.598/77 é a seguinte: “lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial”.

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). (OLIVEIRA, 2003, p. 174)

Como exposto anteriormente, é possível verificar que a determinação da tributação pelo lucro real é realizada sobre o resultado (lucro) obtido na escrituração contábil (antes da provisão para imposto de renda), sendo ajustado das adições e exclusões determinadas na legislação. Diferente do lucro presumido e arbitrado onde não existe a determinação “real” do lucro e sim uma presunção do mesmo, através de percentuais aplicados sobre o faturamento da empresa.

2.3.1 Base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social

Para determinação da Base de Cálculo é obrigada para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Este livro é destinado à apuração extracontábil do lucro real sujeito à tributação para o imposto de renda em cada período de apuração, contendo, ainda, elementos que poderão afetar o resultado de períodos futuros (RIR, art. 262).

O LALUR é dividido em duas partes: sendo a parte A composta pelo lucro ou prejuízo líquido constante da escrituração comercial com as respectivas adições, exclusões e compensações, resultando no lucro real do período ou prejuízo a compensar em períodos subsequentes. E a parte B, onde constam os registros de valores que integrarão a tributação de períodos subsequentes, podendo ser adições, exclusões ou compensações.

Os valores que podem ser adicionados, excluídos ou compensados na determinação do lucro real, estão determinados respectivamente nos artigos 249 e 250 do RIR/99:

No artigo 249 da RIR/99 é determinado que seja adicionada ao lucro líquido

- I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real;
- II- os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real.

No artigo 250 do RIR/99 são definidas as exclusões e compensações

- I – os valores cuja dedução seja autorizada por este Regulamento e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam computados no lucro real;

III- o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Regulamento, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

Determinado o lucro real, ou seja, observando as adições, exclusões e compensação citadas anteriormente, que devem ser acrescidas ou reduzidas do lucro líquido, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real pode pagar o IRPJ e CSLL na forma de Real Trimestral ou Real Anual.

a) Lucro Real Trimestral

Para determinar o lucro real trimestral e verificar o valor devido de IRPJ e CSLL, apura-se o resultado contábil encerrado a cada fim de trimestre, ou seja, 31 de Março; 30 de Junho; 30 de Setembro e 31 de dezembro, sendo que o lucro é ajustado com as adições, exclusões e compensações determinadas na legislação e, obrigatoriamente, registrado no LALUR.

Quando a apuração é realizada através do lucro real trimestral o prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite 30% (trinta por cento) do lucro real dos trimestres seguintes, assim, o lucro real do trimestre não pode ser compensado integralmente com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano calendário. (HIGUICHI, 2007).

b) Lucro Real Anual

No lucro real anual, o recolhimento do IRPJ e da CSLL é realizado mensalmente na forma de antecipação através de estimativa ou balancete de suspensão ou redução.

Quando apurado por estimativa, o pagamento deverá ser mensal. E a base de cálculo é o resultado de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, exceto os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras. (HIGUICHI, 2007).

Para o cálculo através de estimativa, os percentuais aplicados sobre a receita bruta são os mesmos determinados no lucro presumido que estão descritos Tabela 1 deste trabalho, para determinação do IRPJ, e na Tabela 2, para determinação da CSLL.

Na determinação por suspensão ou redução, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, segundo artigo 35 da Lei nº. 8.981/95.

O balancete de suspensão ou redução deverá compreender o período de 1º de janeiro até a data da apuração do lucro, com isso, os prejuízos são compensados integralmente com os lucros apurados dentro do mesmo ano-calendário e na mudança do ano-calendário, o prejuízo só pode ser compensado em 30% (trinta por cento). (HIGUCHI, 2007). Por exemplo, na apuração do IRPJ de Abril deve-se apurar o balancete de 1º janeiro até 30 de abril e verificar se o imposto pago até o momento, 31 de março, foi maior ou menor que o devido. Se a soma dos pagamentos efetuados for maior que o imposto devido apurado com base no balancete, a empresa não terá que pagar o imposto relativo às operações de abril, visto que o montante recolhido até 31 de março supera o devido até 30 de abril. Se a soma dos impostos pagos for menor que o lucro apurado no balancete, a empresa deverá pagar a diferença.

2.3.2 Alíquotas do IRPJ e CSLL

A alíquota do IRPJ e da CSLL para determinação do lucro real é a mesma do lucro presumido, ou seja, 15% (quinze por cento) e 9% (nove por cento) respectivamente, sobre a base de cálculo.

O adicional do IRPJ será de 10% (dez por cento) da parcela que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração. No lucro real trimestral, o limite de isenção será de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) que corresponde a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês que, neste caso, é trimestral. Já no lucro real anual o limite de isenção é de até R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais). Por exemplo, se estiver apurando o lucro real de abril o limite de isenção do adicional é de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), ou seja, R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicados por quatro meses. (HIGUCHI, 2007).

2.3.3 PIS e COFINS

As pessoas jurídicas tributadas no lucro real estão sujeitas à incidência não-cumulativa para cálculo do PIS e da COFINS, exceto aquelas pessoas jurídicas que possuem as atividades

elencadas no artigo 10 da Lei nº 10.833 de 29/12/2003. Para os contribuintes, citados no artigo 10, mesmo quando tributados pelo lucro real, fica obrigatório à utilização do regime cumulativo para cálculo do PIS e da COFINS. Como exemplo, as receitas decorrentes de serviços de telecomunicação, serviços de agências de viagem e de turismo, entre outros.

O regime não-cumulativo foi instituído para a Contribuição do PIS pela Lei nº 10.637 de 2002 e da COFINS pela Lei nº 10.833 de 2003, permitindo o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Do mesmo modo que no regime cumulativo, no regime não-cumulativo a base de cálculo é o faturamento mensal, ou seja, as receitas auferidas, podendo ser excluídos da base de cálculo alguns valores determinadas na Lei nº 10.637, de 2002, art 1º § 3º e Lei nº 10.833, de 2003 art 1º § 3º. Como exemplo, temos as receitas sujeitas à alíquota zero e também venda de ativo permanente.

No regime não-cumulativo os contribuintes podem creditar-se de gastos na sua apuração, aplicando nestes, os mesmos percentuais que determinam o montante a ser pago de cada tributo, que no caso do PIS é 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) e da COFINS é 7,6% (sete vírgula seis por cento). Conforme IN 457 de 2004 e artigo 3º da Lei nº 10.833 e da Lei nº 10.637 os gastos e despesas que servem de créditos são:

- I – das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês;
- II- das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- III- dos bens recebidos em devolução no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa;
- IV – à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- V- a aluguéis de prédios, maquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- VI – a contraprestação de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídica, exceto quando esta for optante do Simples;
- VII – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- VIII – dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços (IN SRF nº 457, de 2004);
- IX – dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridos ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados na atividade da empresa.

Os créditos apurados decorrentes de gastos e despesas, mencionados acima, serão deduzidos do valor devido de PIS e COFINS, determinado o valor devido no mês. O recolhimento deve ser realizado mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento

matriz da pessoa jurídica até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador, com os códigos 6912 e 5856, respectivamente.

2.4 LUCRO ARBITRADO

Arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo IR utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária nas hipóteses previstas na legislação do imposto de renda (Artigo 530 do RIR/99). Quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do IR correspondente com base nas regras do lucro arbitrado (Artigo 531 do RIR/99).

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando (artigo 530 do RIR/99):

- I – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou determinar o lucro real;
- III- o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa se tributado pelo lucro presumido;
- IV – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior;
- VI – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Quando identificado algum dos incisos, descrito anteriormente, a autoridade tributária poderá determinar que a apuração dos impostos da pessoa jurídica, fiscalizada no momento, seja realizada através do Lucro Arbitrado.

2.4.1 Base de cálculo do IRPJ e CSLL

Quando conhecida a receita bruta, a determinação para a base de cálculo do IR no lucro arbitrado será os percentuais do lucro presumido (art. 15 da Lei nº 9.249/95) acrescido de 20% (vinte por cento). Por exemplo, na prestação de serviços de profissão regulamentada,

o percentual aplicado sobre a receita bruta será de 38,4% (trinta e oito vírgula quatro por cento), ou seja, 32%(trinta e dois por cento),conforme definido no artigo da Lei nº 9.249/95, mais 20% (vinte por cento) de 32% (trinta e dois por cento). Além dos percentuais aplicados sobre a receita, os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e as demais receitas não-operacionais também são somados para determinar o lucro arbitrado (artigo 27 da Lei nº 9.430/96).

A determinação da CSLL quando conhecida a receita bruta é definida através do art. 29 da Lei nº 9.430/96, ou seja, a base de cálculo será determinada aplicando-se 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita decorrente de prestação de serviços e 12% (doze por cento) para as demais atividades, somando-se, também, os ganhos de capitais, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e as demais receitas não-operacionais.

Quando não conhecida a receita bruta, o art. 51 da Lei nº. 8.981/95 define que o lucro arbitrado será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:

- I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;
- II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;
- IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;
- V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
- VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
- VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;
- VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

Os percentuais serão aplicados quando a pessoa jurídica não conhece sua receita e, por imposição do fisco, está obrigada a recolher seus tributos pela forma do Lucro Arbitrado.

2.4.2 Alíquota

As alíquotas utilizadas no lucro arbitrado são as mesmas definidas no lucro presumido, ou seja, 15% (quinze por cento) para o IRPJ, 9% (nove por cento) para a CSLL, 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e 3% (três por cento) para a COFINS.

2.5 SIMPLES NACIONAL

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas ME e EPP (Simples Nacional) foi instituído pela LC nº. 123, de 14 de dezembro de 2006, com vigência a partir de 1º de julho de 2007, sendo alterado pela LC nº 127, de 14 de agosto de 2007. Essas leis complementares substituem integralmente o Estatuto da ME e da EPP (Lei nº. 9.814/99), assim como as Normas do Simples Federal (Lei nº. 9.317/96).

O Simples Nacional, como já comentado, abrange as ME e EPP que são definidas pela LC nº 123/2006 como a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, cuja receita bruta não ultrapasse R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) para ME e R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) para EPP. No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, os limites serão proporcionais ao número de meses em que a empresa houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

A pessoa jurídica que optar pelo Simples Nacional como forma de tributação terá que recolher mensalmente em documento único os seguintes impostos e contribuições (art. 13 da LC nº.123/2006):

- I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- II – Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- V – Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;
- VI - Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII e XV a XXVIII do § 1º do art. 17 desta Lei Complementar; (Redação dada a partir de 1º de janeiro de 2008 pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007)
- VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Como se verifica no inciso VI, as empresas tributadas pelo anexo IV e V da LC nº 123/2006 devem recolher o INSS de forma separada, porém, é importante salientar que a contribuição para terceiros não é devida pelas empresas tributadas pelo Simples Nacional, que recolhem apenas a parte empresa e seguro de acidente de trabalho (SAT).

O art. 13 da LC nº 123/2006 também define no § 1º os impostos e contribuições que não são abrangidos pelo Simples Nacional e que devem ser recolhidos conforme a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

- I – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
- II – Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;
- III – Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;
- IV – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - IPTR;
- V – Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
- VI – Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;
- VII – Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;
- VIII – Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
- IX – Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;
- X – Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;
- XI – Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;
- XII – Contribuição para o PIS/Pasep, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços;
- XIII – ICMS devido:
 - a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
 - b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
 - c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
 - d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;
 - e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;
 - f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;
 - g) nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, bem como do valor relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal, nos termos da legislação estadual ou distrital;
- XIV – ISS devido:
 - a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;
 - b) na importação de serviços;
- XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

Considerando o disposto acima definido através do art. 13 da LC nº 123/2006, é preciso observar o tipo de operação que a empresa irá realizar e, então, determinar se a operação em questão está ou não abrangida pelo Sistema do Simples Nacional. Caso impedida, é necessário fazer o recolhimento em separado seguindo a legislação das demais pessoas jurídicas.

2.5.1 Pessoa Jurídica que não pode optar

Está previsto no art. 3º § 4º da LC nº 123/2006, a pessoa jurídica impedida de beneficiar-se desta LC:

- I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- III – de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- VI – constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- VIII – que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- IX – resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;
- X – constituída sob a forma de sociedade por ações.

Além dos casos citados anteriormente a LC nº.123/06, também traz no artigo 17 mais algumas ME ou EPP que estão vedadas ao ingresso no Simples Nacional

- I – que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- II – que tenha sócio domiciliado no exterior;
- III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- IV – que preste serviço de comunicação;
- V – que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- VI – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- VII – que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- VIII – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- IX – que exerça atividade de importação de combustíveis;
- X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de bebidas alcoólicas, bebidas tributadas pelo IPI com alíquota específica, cigarros, cigarrilhas, charutos,

filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; (Redação dada pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007) (Vide art. 4º da Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007)

XI – que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII – que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII – que realize atividade de consultoria;

XIV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

É importante observar os casos que impedem a pessoa jurídica de ter sua tributação pelo Simples Nacional, pois, se houver algum impedimento e mesmo assim a pessoa jurídica recolher seus tributos por esta forma de tributação será descaracterizada a contabilidade e esta deverá recolher os tributos com multa e juros.

2.5.2 Pessoa Jurídica que pode optar

As vedações relativas ao exercício de atividades previstas no art. 17 da LC nº 123/2006 não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades relacionadas a seguir ou que as exerçam em conjunto com outras atividades que não têm sido objeto de vedação, conforme § 1º art. 17 da LC nº 123/2006.

A seguir, descrevem-se as atividades alocadas aos respectivos anexos de acordo LC nº 123/2006 e considerando as alterações realizadas pela LC nº 127/2007:

Tabela 7 – Enquadramento dos Serviços nos Anexos III, IV e V da LC nº 123/2006.

Anexo da LC nº 123/2006	Atividade
Anexo III	<ul style="list-style-type: none">- creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental;- agência terceirizada de correios;- agência de viagem e turismo;- centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;- agência lotérica;- serviços de manutenção e reparação de motocicletas, motonetas e bicicletas;- serviços de instalação, manutenção e reparação de máquinas de escritório e de informática;- serviços de reparos hidráulicos, elétricos, pintura e carpintaria em residências ou estabelecimentos civis ou empresariais, bem como manutenção e reparação de aparelhos eletrodomésticos;- veículos de comunicação, de radiodifusão sonora e de sons e imagens, e mídia externa;- transporte municipal de passageiros;

Anexo IV	<ul style="list-style-type: none"> – construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada; – empresas montadoras de estandes para feiras; – escolas livres, de línguas estrangeiras, artes, cursos técnicos e gerenciais; – produção cultural e artística; – produção cinematográfica e de artes cênicas;
Anexo V	<ul style="list-style-type: none"> – cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros; – academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; – academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; – elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; – planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; – escritórios de serviços contábeis (grifo nosso); – serviço de vigilância, limpeza ou conservação;

Fonte: adaptado da LC nº 123/2006.

Também poderá optar pelo Simples Nacional a ME e EPP que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa no art. 17 da LC nº 123/2006 e que não incorram em nenhuma das hipóteses de vedação previstas pela LC, conforme § 2º art. 17 da LC nº 123/2006.

Dentre os ramos de atividade, incluídas no Simples Nacional, é importante destacar os escritórios de contabilidade, que é o objeto de estudo deste trabalho e que, conforme mencionado acima, está enquadrado na LC nº 123/2006, no art. 17 inciso XXVI. Porém, o único serviço tributado no Simples Nacional é o serviço contábil não sendo permitido serviços de auditoria, consultoria ou perícia, por exemplo.

2.5.3 Alíquotas

A alíquota aplicável, para as empresas que se enquadram nas tabelas dos anexos I a V da LC nº 123/2006, corresponder à receita bruta acumulada nos dozes meses anteriores ao período de apuração. Assim, para determinação do valor devido de julho de 2008, a alíquota aplicável, sobre o faturamento do mês, será correspondente à receita bruta dos meses de julho

de 2007 a junho de 2008. Determinada a faixa da receita bruta e a respectiva alíquota correspondente a esta faixa, aplica-se o percentual sobre o faturamento do mês.

No caso de início de atividade, os valores da receita bruta acumulada devem ser proporcionais ao número de meses da atividade. Por exemplo: Uma empresa que iniciou suas atividades em setembro e deseja calcular o valor devido do Simples Nacional de novembro, deve realizar os cálculos da seguinte forma: somar o faturamento do mês de setembro, que no caso é de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) com faturamento de R\$ 25.000,00 (vinte cinco mil reais) referente ao mês de outubro, somando os dois meses e dividindo por dois, obtém-se o valor de R\$ 17.500,00 (dezesete mil e quinhentos reais) que deve ser multiplicado por 12 meses, que irá corresponder à R\$ 210.000,00 (duzentos e dez mil reais) sendo este o valor do faturamento acumulado que serve para determinar a alíquota e aplicar no faturamento do mês de novembro.

A data para recolhimento é o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao fato gerador; no caso do exemplo anterior, a data para recolhimento é o dia 15 (quatorze) de dezembro.

Conforme já mencionado, o valor devido mensalmente pela ME ou EPP será determinado de acordo com as tabelas do Anexo I ao V da LC nº 123/2006, que estão em anexo neste trabalho.

Para as empresas que se dedicam às atividades de comércio estão sujeitas à tabela do Anexo I, as que exercem atividade industrial estão sujeitas ao Anexo II e as prestadoras de serviços ao Anexo III, IV ou V.

No anexo III são tributadas as pessoas jurídicas previstas nos incisos I a XII e XIV do § 1º art. 17 da LC nº 123/2006, atividades de locação de bens móveis e também as demais atividades que não tenham sido objeto de vedação da LC nº 123/2006 e quando não houver previsão expressa de tributação na forma dos Anexos IV ou V

As atividades inseridas nos incisos XIII e XV a XVIII do § 1º do art. 17 da LC nº 123/2006 devem ser tributadas conforme o Anexo IV. Sendo que neste anexo e também no Anexo V não está incluso no Simples Nacional a Contribuição para Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica. Nesse caso, o INSS é recolhido em separado e corresponderá às alíquotas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, sem incidência das contribuições de terceiros e do salário educação.

Por fim, os serviços inseridos nos incisos XIX a XXVIII do § 1º do art. 17 da LC nº 123/2006 devem ser tributados no Anexo V. Porém, diferente dos demais anexos, para determinar a alíquota que se aplica sobre o faturamento é necessário determinar o quanto a folha de salário, incluído os encargos, representa em relação à receita bruta acumulada. A

folha de salários e encargos corresponde, neste caso, ao montante pago, nos 12 meses anteriores ao período de apuração, a título de salários, retiradas de pró-labore, contribuição para Seguridade Social e para Fundo de Garantia de Serviço – FGTS.

Esta relação é apurada determinando-se o fator (r) conforme a fórmula seguinte:

$$(r) = \frac{\text{Folha de Salário incluídos encargos (em 12 meses)}}{\text{Receita Bruta (em 12 meses)}}$$

Determinado o valor de (r) verifica-se a alíquota corresponde, conforme determinado no Anexo V da LC nº 123/2006 e demonstrado a seguir:

- 1) Na hipótese de (r) seja maior ou igual a 0,35 (trinta e cinco centésimos) e menor que 0,40 (quarenta centésimos), a alíquota para todas as faixas de receita bruta será igual a 14,00% (quatorze inteiros por cento).
- 2) Na hipótese de (r) seja maior ou igual a 0,30 (trinta centésimos) e menor que 0,35 (trinta e cinco centésimos), a alíquota aplicada para todas as faixas de receita bruta será igual a 14,50% (quatorze inteiros e cinquenta centésimos por cento).
- 3) Na hipótese de (r) seja menor que 0,30 (trinta centésimos) a alíquota aplicada para todas as faixas de receita bruta será igual a 15,00% (quinze por cento).
- 4) Na hipótese de (r) seja maior ou igual a 0,40 (quarenta centésimos) as alíquotas aplicadas sobre a faixa de receita bruta são determinadas conforme o quinto quadro que está em anexo.

As alíquotas demonstradas anteriormente, referentes ao Anexo V, são relativas ao IRPJ, PIS, CSLL e COFINS, sendo que o valor correspondente ao INSS, a cargo da pessoa jurídica, deve ser recolhido em separado, assim como o valor relativo ao Imposto Sobre Serviço – ISS que é apurado conforme o previsto no Anexo IV da LC nº 123/2006.

Para os escritórios de contabilidade que estão na lista de tributação do Anexo V, já observado anteriormente, o recolhimento do ISS deve ser em valor fixo na forma da legislação municipal, conforme determina § 22 do artigo 18 da LC nº 123/2006.

2.5.4 Limites da Receita

Considerando que só podem optar pelo Simples Nacional as empresas que obtenham receita bruta durante o ano-calendário de até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), multiplicado pelo número de meses de atividade, a LC nº 123/2006 define que, caso a pessoa jurídica ultrapasse este valor, deverá recolher a diferença com alíquota máxima do Anexo I a V, acrescida de 20% (vinte por cento). Conforme define o § 16 do art. 18 da LC nº 123/2006:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, optante do Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 16. Se o valor da receita bruta auferida durante o ano-calendário ultrapassar o limite de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) multiplicados pelo número de meses do período de atividade, a parcela de receita que exceder o montante assim determinado estará sujeita às alíquotas máximas previstas nos Anexos I a V desta Lei Complementar, proporcionalmente conforme o caso, acrescidas de 20% (vinte por cento).

Em caso de início de atividade, a empresa venha a ultrapassar o limite de 20% (vinte por cento) do limite de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), multiplicado pelo número de meses do período de atividade, estará impedida de recolher os tributos na forma de Simples Nacional dentro de próprio ano-calendário, devendo assim realizar o recolher retroativo na forma do Lucro Presumido ou Lucro Real. Por exemplo: Empresa com início de atividade em outubro/2007: o limite de faturamento para tributação no Simples Nacional no ano de 2007 é de R\$ 720.000,00 (setecentos e vinte mil reais) que corresponde à soma de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) com R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ou seja, o resultado de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) é a multiplicação de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) por três meses (outubro/ novembro e dezembro) e o limite de 20% (vinte por cento) de R\$ 600.000,00 (sessenta mil reais) que corresponde a R\$ 120.000,00 (duzentos e vinte mil reais). Caso a empresa ultrapasse o valor de R\$ 720.000,00 (setecentos e vinte mil reais) no ano-calendário de 2007, a exclusão do Simples Nacional será retroativa á outubro/2007, devendo o recolhimento ocorrer em outra forma tributária.

Outro limite previsto na LC nº 123/2006 refere-se ao recolhimento do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), sendo que, nesta hipótese, é facultativo para os Estados a cobrança conforme descrito:

Art. 19. Sem prejuízo da possibilidade de adoção de todas as faixas de receita previstas no art. 18 desta Lei Complementar, os Estados poderão optar pela aplicação, para efeito de recolhimento do ICMS na forma do Simples Nacional em seus respectivos territórios, da seguinte forma:

I – os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de até 1% (um por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais);

II – os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de mais de 1% (um por cento) e de menos de 5% (cinco por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais); e

III – os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja igual ou superior a 5% (cinco por cento) ficam obrigados a adotar todas as faixas de receita bruta anual.

Caso o Estado aplique os limites acima descritos, ficará o município, nele localizado, com os mesmos limites de receita bruta anual para efeito de cobrança do ISS, conforme art. 20 da LC nº 123/2006.

A parcela da receita bruta auferida durante o ano-calendário que ultrapasse o limite de R\$ 100.00,00 (cem mil reais) ou R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) conforme o caso, multiplicado pelo número de meses do período de atividade, estará sujeita, em relação aos percentuais aplicáveis ao ICMS e ISS, às alíquotas máximas correspondentes a essas faixas previstas nos Anexos I a V, acrescidas de 20% (vinte por cento), conforme art. 18 § 17 da LC nº 123/2006.

A ME ou EPP que for impedida de recolher o ICMS e o ISS na forma simplificada permanecerá enquadrada no Simples Nacional, para efeito dos demais benefícios, se observar às condições legais para tanto. O valor do Simples deverá ser calculado através da redução dos percentuais correspondente ao ICMS e ao ISS. Por exemplo: uma empresa tributada na 2ª faixa da tabela do Anexo I e que não recolhe o ICMS na forma de Simples Nacional, recolherá o Simples com a alíquota de 3,61% (três vírgula sessenta e um por cento), ou seja, 5,47% (cinco vírgula quarenta e sete por cento) diminuído do correspondente ao ICMS que é 1,86% (um vírgula oitenta e seis por cento).

O Estado de Santa Catarina não aderiu ao limite alternativo, portanto, neste caso, utiliza o valor de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), ou seja, o mesmo valor utilizado pela esfera federal. (VEIGA E OLIVEIRA, 2007).

2.5.5 Exclusão do Simples Nacional

A exclusão do Simples Nacional, de acordo com o art. 28 da LC nº 123/2006 poderá ser realizada através de ofício ou comunicação por parte da empresa optante. A exclusão por ofício está definida no art. 29 da LC nº 123/2006 e dar-se-á quando:

- I – verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
- II – for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
- III – for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
- IV – a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
- V – tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;

VI – a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;

VII – comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VIII – houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

IX – for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

X – for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.

XI - houver descumprimento da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26 desta Lei Complementar; (Incluído pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007) (Vide art. 4º da Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007)

XII - omitir da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007) (Vide art. 4º da Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007)

Quando a exclusão refere-se aos II a XII, deste artigo 29, já produz efeito a partir do próprio mês em que incorridas, e também para os próximos 3 (três) anos-calendário seguintes. Ou seja, no mês de ocorrência do fato gerador a pessoa jurídica já é impedida de recolher seus tributos na formas do Simples Nacional, sendo que só poderá voltar a esta forma de tributação depois de 3 (três) anos.

A exclusão mediante comunicação da empresa, está definida no art. 30 da LC nº 123/2006 e dar-se-á:

I – por opção;

II – obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; ou

III – obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite de receita bruta correspondente a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período, em relação aos tributos e contribuições federais, e, em relação aos tributos estaduais, municipais e distritais, de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) ou R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais), também multiplicados pelo número de meses de funcionamento no período, caso o Distrito Federal, os Estados e seus respectivos Municípios tenham adotado os limites previstos nos incisos I e II do art. 19 e no art. 20, ambos desta Lei Complementar.

Quando for por opção, a mudança ocorrerá a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente; já, para o inciso II, a partir do mês seguinte da ocorrência da situação impeditiva. No caso do inciso III, com início de atividade no ano-calendário poderá ser: a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, na hipótese de não ter ultrapassado em mais de 20% (vinte por cento) o limite proporcional de R\$ 200.000,000 (duzentos mil reais) multiplicado pelo período de atividade da empresa em relação aos tributos federais.

Ultrapassando o limite de 20% (vinte por cento), a exclusão terá efeito desde o início das atividades.

A ME ou EPP que for excluída do Simples Nacional deverá recolher os tributos em outra forma de tributação, podendo utilizar o Lucro Presumido, Lucro Real ou Arbitrado.

3 APLICAÇÃO DO ESTUDO

Neste capítulo, é realizado um planejamento tributário para a empresa, considerando a forma de tributação pelo Simples Nacional e Lucro Presumido, regime tributário que a empresa já é optante. Para realização do estudo, apresenta-se o faturamento da empresa e os valores da folha de pagamento.

No Simples Nacional serão realizados cálculos no anexo V e no anexo III da LC nº 123/2006. Isto deve-se ao fato existir um projeto de LC nº. 128/2008 (nova nomenclatura do Projeto de Lei Complementar nº 02 de 2007), aprovado pela Câmara dos deputados no dia 13/08/2008, que altera a Lei Geral da ME e EPP. Neste projeto, os escritórios de serviços contábeis deixariam de ser tributados pelo anexo V para o anexo III.

Por fim, realiza-se uma análise dos resultados obtidos a fim de se concluir qual a melhor opção para a empresa: continuar no Lucro Presumido, ou mudar para o Simples Nacional.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

O estudo comparativo foi realizado em um escritório de contabilidade localizado no município de Florianópolis, Estado de Santa Catarina.

Os proprietários foram de fundamental importância para realização do presente trabalho, pois disponibilizaram os registros contábeis da empresa e se propuseram a contribuir no que fosse necessário, porém, solicitaram que o nome da empresa fosse preservado. Com isso no presente estudo, a empresa será identificada com o nome fictício de “Martins Contadores Associados Ltda”.

O escritório iniciou suas atividades em setembro de 2006, vindo de uma fusão com outro escritório. Hoje possui um quadro com 2 diretores e 9 funcionários. O quadro de clientes gira em torno de quinze empresas, sendo, na sua maioria, empresas de médio e grande porte.

3.2 APRESENTAÇÃO DO FATURAMENTO NOS ANOS EM ANÁLISE

A tabela a seguir apresenta o faturamento da empresa para os anos que serão analisados, ou seja, 2008 e 2009. Sendo que os meses de outubro até dezembro do ano de 2008 e todo o ano de 2009 foram projetados. A projeção foi realizada com base na expectativa

dos proprietários, sendo considerado que a empresa mantenha o mesmo índice de crescimento dos últimos anos.

Na planilha, pode-se observar um aumento no faturamento no mês de Dezembro de cada ano, referente à cobrança de um honorário adicional a título de 13º (décimo terceiro). Outro acréscimo ocorre em maio/2009 devido à projeção de reajustes nos honorários de cada cliente.

Tabela 8 – Faturamento dos anos de 2008 e 2009.

Mês	Faturamento de 2008	Projeção para 2009
Janeiro	22.163,87	35.000,00
Fevereiro	23.185,40	35.000,00
Março	23.876,27	35.000,00
Abril	25.778,34	35.000,00
Mai	30.756,34	40.000,00
Junho	30.159,83	40.000,00
Julho	32.154,95	40.000,00
Agosto	33.500,48	42.000,00
Setembro	33.789,09	42.000,00
Outubro	35.000,00	42.000,00
Novembro	35.000,00	42.000,00
Dezembro	69.000,00	80.000,00
Total	394.364,57	508.000,00

Fonte: Elaborada pela autora.

3.3 CÁLCULOS PARA O ANO DE 2008

Para o ano de 2008, primeiramente, foram realizados os cálculos considerando a forma de tributação do Lucro Presumido, que já é a opção tributária do escritório em estudo. Posteriormente, calculou-se o Simples Nacional e, em seguida, realizou-se uma análise comparativa dos dois regimes de tributação.

3.3.1 Aplicação do Regime Lucro Presumido

A seguir é demonstrado o cálculo do Lucro Presumido para o ano de 2008, sendo que foi necessário fazer a projeção dos 3 últimos meses do ano. Foi calculados os tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), municipal (ISS) e também as contribuições sobre a folha de pagamento (INSS e FGTS).

No Lucro Presumido, a base de cálculo para determinar o valor devido de IRPJ e CSLL é obtida através da aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre o faturamento total do trimestre, sendo este percentual aplicado para pessoas jurídicas

prestadoras de serviços, conforme definido no ítem 2.2.2 deste trabalho. Determinada a base de cálculo aplica-se a alíquota de 15% (quinze por cento) para determinar o IRPJ e 9% (nove por cento) para a CSLL.

A tabela 9 demonstra os valores de IRPJ e CSLL para os quatros trimestres de 2008:

Tabela 9 – Cálculo do IRPJ e CSLL para o Lucro Presumido em 2008.

Mês	Receita	Base de Cálculo	IRPJ	CSLL	IRPJ + CSLL
Jan/2008	22.163,87				
Fev/2008	23.185,40				
Mar/2008	23.876,27	22.152,17	3.322,83	1.993,70	5.316,53
Abr/2008	25.778,34				
Mai/2008	30.756,34				
Jun/2008	30.159,83	27.742,24	4.161,34	2.496,80	6.658,14
Jul/2008	32.154,95				
Ago/2008	33.500,48				
Set/2008	33.789,09	31.822,25	4.773,34	2.864,00	7.637,34
Out/2008	35.000,00				
Nov/2008	35.000,00				
Dez/2008	69.000,00	44.480,00	6.672,00	4.003,20	10.675,20
Total	394.364,57		18.929,51	11.357,70	30.287,21

Fonte: Elaborada pela autora.

Como já mencionado, o IRPJ e CSLL é devido trimestralmente e deve ser recolhido até o último dia do mês subsequente ao término do trimestre ou em até três quotas de no mínimo R\$ 1.000,00 cada quota, acrescido na segunda e terceira quota os juros SELIC. Como se pode observar na tabela 8, em nenhum trimestre ocorreu o adicional do IRPJ, pois em todos os trimestres a base de cálculo foi inferior à R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

O PIS e a COFINS também devem ser calculados sobre o faturamento da empresa, porém, devem ser recolhidos de forma mensal. Para a determinação do valor, é aplicado diretamente sobre o faturamento do mês o percentual de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS e 3% (três por cento) para a COFINS.

Outro imposto devido sobre o faturamento é o ISS, sendo este um imposto municipal que deve ser recolhido de forma mensal pela empresa prestadora de serviço. A alíquota aplicada é de 2,5% (dois vírgula e cinco por cento) para os escritórios de contabilidade, de acordo com a LC nº 233/06 ítem 17, subitem 17.19, da lista de serviços do ISS de Florianópolis.

A tabela 10 irá demonstra o valor de PIS, COFINS e ISS do ano de 2008:

Tabela 10 – Cálculo do PIS, COFINS e ISS.

Mês	Receita	Base de Cálculo	PIS	COFINS	ISS
Jan/2008	22.163,87	22.163,87	144,06	664,92	554,10
Fev/2008	23.185,40	23.185,40	150,70	695,56	579,63
Mar/2008	23.876,27	23.876,27	155,20	716,29	596,91
Abr/2008	25.778,34	25.778,34	167,56	773,35	644,46
Mai/2008	30.756,34	30.756,34	199,92	922,69	768,91
Jun/2008	30.159,83	30.159,83	196,04	904,79	754,00
Jul/2008	32.154,95	32.154,95	209,01	964,65	803,87
Ago/2008	33.500,48	33.500,48	217,75	1.005,01	837,51
Set/2008	33.789,09	33.789,09	219,63	1.013,67	844,73
Out/2008	35.000,00	35.000,00	227,50	1.050,00	875,00
Nov/2008	35.000,00	35.000,00	227,50	1.050,00	875,00
Dez/2008	69.000,00	69.000,00	448,50	2.070,00	1.725,00
Total	394.364,57	394.364,57	2.563,37	11.830,94	9.859,11

Fonte: Elaborada pela autora.

Além dos tributos já calculados, a empresa ainda tem que recolher as contribuições do INSS e do FGTS, ambas calculadas sobre a folha de pagamento.

A tabela a seguir demonstra o valor da folha de pagamento, INSS e FGTS do ano de 2008:

Tabela 11 – Folha de Pagamento e encargos - 2008

Mês	Salário	Pró-labore	INSS (26,80% Sobre salário + 20% pró-labore)	FGTS (8% sobre salário)	Folha + encargos
Jan/2008	6.691,49	760,00	1.945,32	535,32	9.932,13
Fev/2008	6.903,20	760,00	2.002,06	552,26	10.217,52
Mar/2008	6.926,02	760,00	2.008,17	554,08	10.248,27
Abr/2008	6.926,02	830,00	2.022,17	554,08	10.332,27
Mai/2008	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Jun/2008	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Jul/2008	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Ago/2008	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Set/2008	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Out/2008	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Nov/2008	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Dez/2007	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
13ºsalário	8.281,89		2.219,55	662,55	11.163,99
Total	101.983,74	9.750,00	29.281,67	8.158,69	149.174,10

Fonte: Elaborada pela autora.

O INSS é determinado aplicando o percentual de 26,8% (vinte e seis vírgula oito por cento) sobre a folha de salário dos funcionários. Sendo que o percentual corresponde a 20% (vinte por cento) INSS parte patronal e 5,8% (cinco vírgula oito por cento) terceiros, que correspondem à 2,5% (dois vírgula cinco por cento) de salário educação, 0,2% (zero vírgula

dois por cento) para Incra, 1% (um por cento) para Senac, 1,5% (um vírgula cinco por cento) para Sesc e 0,6% (zero vírgula seis por cento) para o Sebrae e 1% (um por cento) para o SAT. Sobre o pró-labore dos sócios é aplicado o percentual de 20% (vinte por cento).

O FGTS corresponde a 8% (oito por cento) sobre a folha de pagamento dos funcionários. Esta contribuição é devida independente do sistema tributário que a empresa esteja enquadrada, portanto, será demonstrado seu cálculo, mas não será utilizado na comparação.

Conforme a tabela 10, o total de Encargos Sociais devido pela empresa no ano de 2008 é de R\$ 37.440,36 (trinta e sete mil, quatrocentos e quarenta reais e trinta e seis centavos). É importante observar que no mês de maio/2008 ocorre um acréscimo na folha de pagamento devido ao aumento dos salários referente ao dissídio coletivo da categoria. A projeção dos meses de outubro à dezembro foi realizada considerando o número de funcionários e seus respectivos salários serão os mesmos de setembro/2008.

3.3.2 Aplicação do Regime Simples Nacional

A seguir, será demonstrado o cálculo do regime de tributação do Simples Nacional no ano de 2008. O escritório já é optante do Lucro Presumido, portanto, o cálculo aqui demonstrado servirá apenas para verificar se a empresa fez a escolha correta, visto que, mesmo com a possibilidade de ser tributado pelo Simples Nacional, não foi feito nenhum planejamento tributário para determinar a melhor forma tributária para 2008.

No Simples Nacional, os escritórios de contabilidade deverão ser tributados conforme o Anexo V da LC nº 123/2006. As alíquotas variam de acordo com o percentual que a folha de salários acumuladas nos doze meses anteriores ao mês de tributação, representa em relação ao faturamento acumulado do mesmo período. $(r) = \text{Folha de Salário em 12 meses} / \text{Receita Bruta em 12 meses}$. Considera-se folha de salário os valores pagos a título de salários, retiradas de pró-labore, acrescidos do montante recolhido do INSS e FGTS.

Determinada esta relação (r) é necessário verificar as alíquotas correspondentes, que estão relacionadas no item 2.5.3 desta pesquisa.

A tabela a seguir representa o valor devido do Simples Nacional para o ano de 2008, sendo que inclui o IRPJ, CSLL, COFINS e a PIS. A Contribuição Previdenciária e o ISS deverão ser recolhidos separadamente para esse tipo de prestação de serviço.

Tabela 12 – Cálculo do Simples Nacional – ano de 2008

Mês	Faturamento acumulado em 12 meses	Folha de salário acumulada em 12 meses	Relação (r)	Alíquota	Receita Bruta Mensal	Valor devido de Simples Nacional
Jan/2008	260.667,98	85.460,99	0,3279	14,50%	22.163,87	3.213,76
Fev/2008	264.393,05	91.556,33	0,3463	14,50%	23.185,40	3.361,88
Mar/2008	272.077,45	97.924,79	0,3599	14,00%	23.876,27	3.342,68
Abr/2008	276.562,72	103.355,18	0,3737	14,00%	25.778,34	3.608,97
Mai/2008	286.044,76	108.797,56	0,3804	14,00%	30.756,34	4.305,89
Jun/2008	300.450,69	115.276,91	0,3837	14,00%	30.159,83	4.222,38
Jul/2008	308.430,92	120.192,34	0,3897	14,00%	32.154,95	4.501,69
Ago/2008	317.584,87	123.494,56	0,3889	14,00%	33.500,48	4.690,07
Set/2008	327.423,87	126.259,14	0,3856	14,00%	33.789,09	4.730,47
Out/2008	336.752,87	129.690,81	0,3851	14,00%	35.000,00	4.900,00
Nov/2008	347.581,87	132.453,97	0,3811	14,00%	35.000,00	4.900,00
Dez/2008	358.410,87	134.726,93	0,3759	14,00%	69.000,00	9.660,00
Total	3.656.381,92	1.369.189,51			394.364,57	55.437,79

Fonte: Elaborada pela autora.

Com base nos cálculos realizados, na tabela 11, chegou-se a dois intervalos de (r) que, de acordo com a LC nº 123/2006 e também conforme demonstra o item 2.5.3 desta pesquisa, representam as seguintes alíquotas:

- (r) seja maior ou igual a 0,30 (zero vírgula trinta) e menor que 0,35 (zero vírgula trinta e cinco), a alíquota sobre a receita bruta é de 14,5% (quatorze vírgula cinco por cento).

- (r) seja maior ou igual a 0,35 (zero vírgula trinta e cinco) e menor que 0,40 (zero vírgula quarenta), a alíquota sobre a receita bruta é de 14% (quatorze por cento).

Calculado o Simples Nacional é necessário verificar o valor devido ao INSS que, conforme já foi mencionado anteriormente, é devido separadamente quando a empresa é tributada no Anexo IV ou V do Simples Nacional. A tabela a seguir representa o valor devido desta contribuição no ano de 2008. O cálculo foi realizado aplicando-se 21% (vinte por cento) sobre o salário dos empregados. Desse percentual 20% (vinte por cento) refere-se à parcela patronal de INSS e 1% (um por cento) ao SAT. Não existe a incidência das contribuições para terceiros e sobre o pró-labore é aplicado 20% (vinte por cento).

Tabela 13 – Folha de Pagamento e encargos - 2008

Mês	Salário	Pró-labore	INSS (21,00% Sobre salário + 20% pró-labore)	FGTS (8% sobre salário)	Folha + encargos
Jan/2008	6.691,49	760,00	1.557,21	535,32	9.544,02
Fev/2008	6.903,20	760,00	1.601,67	552,26	9.817,13
Mar/2008	6.926,02	760,00	1.606,46	554,08	9.846,56
Abr/2008	6.926,02	830,00	1.620,46	554,08	9.930,56
Mai/2008	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Jun/2008	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Jul/2008	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Ago/2008	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Set/2008	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Out/2008	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Nov/2008	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Dez/2008	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
13ºsalário	8.281,89		1.739,20	662,55	10.683,64
Total	101.983,74	9.750,00	23.366,60	8.158,69	143.259,03

Fonte: Elaborada pela autora.

Quando tributado pelo Simples Nacional o valor dos encargos sociais devido pelo escritório, é de R\$ 31.525,29 (trinta e um mil quinhentos e vinte cinco reais e vinte centavos). A diferença gerada do Simples Nacional com relação ao Lucro Presumido refere-se ao valor da contribuição para terceiros, ou seja, um percentual de 5,8% (cinco vírgula oito por cento).

O ISS, para os escritórios de contabilidade, deve ser recolhido em valor fixo, na forma da legislação do município, conforme determina a LC nº 123/2006. Para as empresas localizadas no município de Florianópolis, o valor fixado é de R\$ 549,00 (quinhentos e quarenta e nove reais) anuais por sócios de acordo com o Decreto Municipal nº. 2.154 de 2003.

Através da informação acima, verifica-se que o valor devido de ISS é de R\$ 1.098,00 (mil e noventa e oito reais) anuais, por ser o escritório composto por dois sócios.

3.3.3 Comparação do Regime Lucro Presumido e Simples Nacional no ano de 2008

Com base nos cálculos realizados anteriormente, montou-se a tabela a seguir, que representa o valor que a empresa terá como carga tributária, considerando o regime do Lucro Presumido:

Tabela 14 – Totais dos tributos calculados no Lucro Presumido em 2008

IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	ISS	INSS	TOTAL
18.929,50	11.357,70	2.563,37	11.830,94	9.859,11	29.281,67	83.822,29

Fonte: Elaborada pela autora.

A tabela a seguir representa o valor que a empresa teria como carga tributária caso fosse tributada pelo Simples Nacional:

Tabela 15 – Totais dos tributos calculados no Simples Nacional em 2008

Simples Nacional	ISS	INSS	TOTAL
55.437,79	1.098,00	23.366,60	79.902,39

Fonte: Elaborada pela autora.

Comparando as tabelas anteriores, verifica-se que no Lucro Presumido o imposto devido é de R\$ 83.822,29 (oitenta e três mil, oitocentos e vinte dois reais e vinte e nove centavos) e no Simples Nacional é de R\$ 79.902,39 (setenta e nove mil, setecentos e noventa e um reais e oitenta e cinco centavos), logo, verifica-se uma diferença de R\$ 3.919,90 (três mil novecentos e dezenove reais e noventa centavos), o que representa que com o Lucro Presumido há um aumento na carga tributária de 4,68% (quatro vírgula sessenta e oito por cento), comparando com o Simples Nacional.

A alíquota utilizada no Simples Nacional, referente ao PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, aplicada sobre o faturamento nesse período, considerando a relação entre a folha de pagamento da empresa e a receita bruta, ambas acumuladas nos doze meses anteriores ao mês de tributação, foi em média 14,25% (quatorze vírgula vinte e cinco por cento) contra uma alíquota de 11,33% (onze vírgula trinta e três por cento) aplicada no Lucro Presumido. Apesar de a alíquota do Simples Nacional ser superior ao Lucro Presumido, quando tributada no Simples Nacional a empresa tem benefícios em relação ao INSS e o ISS, o que contribui para redução da carga tributária.

Analisando o ISS é possível verificar uma contribuição de forma significativa para reduzir a carga tributária no Simples Nacional. Visto que, quando tributado no Lucro Presumido utiliza-se uma alíquota de 2,5% (dois vírgula cinco por cento) sobre o faturamento da empresa e no Simples Nacional o valor é fixo, de acordo com a prefeitura de Florianópolis.

Outra diferença refere-se à não-incidência das contribuições para terceiros e do salário educação no Simples Nacional, contribuindo para que o valor do INSS seja inferior quando a empresa é tributada por este regime.

A tabela a seguir representa a comparação entre as duas formas de tributação e a redução proporcionada na carga tributária da empresa no ano de 2008.

Tabela 16 – Comparação entre as Formas de Tributação - 2008

Impostos	Lucro Presumido	Simples Nacional	% de Redução
IRPJ/CSLL/PIS/COFINS ISS E INSS	83.822,29	79.902,39	4,68%

Fonte: Elaborada pela autora.

Os dados acima demonstram, que para o ano de 2008, o Simples Nacional representaria uma redução na carga tributária do escritório.

3.4 CÁLCULOS PARA O ANO DE 2009

Para o ano de 2009, primeiramente, foram realizados cálculos considerando a forma de tributação do Lucro Presumido, e do Simples Nacional. Sendo que para o Simples Nacional os cálculos estão demonstrados no anexo III e também no anexo V. Depois de realizado os cálculos, foi feita uma comparação dos regimes e apresentação da melhor forma tributária para a empresa em estudo.

3.4.1 Aplicação do Regime Lucro Presumido

A projeção do ano de 2009 foi realizada com base na expectativa dos sócios e considerando que a empresa mantenha o mesmo crescimento do último ano.

Para determinação do Lucro Presumido manteve-se a mesma base e o mesmo percentual de presunção citados no ano de 2008. Considerando com isso que não haverá aumento na carga tributária.

Tabela 17 – Cálculo do IRPJ e CSLL para o Lucro Presumido em 2009.

Mês	Receita	Base de Cálculo	IRPJ	CSLL	IRPJ + CSLL
Jan/2009	35.000,00				
Fev/2009	35.000,00				
Mar/2009	35.000,00	33.600,00	5.040,00	3.024,00	8.064,00
Abr/2009	35.000,00				
Mai/2009	40.000,00				
Jun/2009	40.000,00	36.800,00	5.520,00	3.312,00	8.832,00
Jul/2009	40.000,00				
Ago/2009	42.000,00				
Set/2009	42.000,00	39.680,00	5.952,00	3.571,20	9.523,20
Out/2009	42.000,00				
Nov/2009	42.000,00				
Dez/2009	80.000,00	52.480,00	7.872,00	4.723,20	12.595,20
Total	508.000,00	162.560,00	24.384,00	14.630,40	39.014,40

Fonte: Elaborada pela autora.

Calculado o valor do IRPJ e CSLL, verifica-se que em nenhum trimestre é devido o adicional do IRPJ, pois a base de cálculo é inferior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

A seguir, é calculado o valor devido de PIS, COFINS e ISS. Os percentuais também foram os mesmo de 2008, ou seja, 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) para o PIS, 3,% (três por cento) para a COFINS e 2,5% (dois vírgula cinco por cento) para o ISS.

Tabela 18 – Cálculo do PIS, COFINS e ISS – Lucro Presumido em 2009.

Mês	Receita	Base de Cálculo	PIS	COFINS	ISS
Jan/2009	35.000,00	35.000,00	227,50	1.050,00	875,00
Fev/2009	35.000,00	35.000,00	227,50	1.050,00	875,00
Mar/2009	35.000,00	35.000,00	227,50	1.050,00	875,00
Abr/2009	35.000,00	35.000,00	227,50	1.050,00	875,00
Mai/2009	40.000,00	40.000,00	260,00	1.200,00	1.000,00
Jun/2009	40.000,00	40.000,00	260,00	1.200,00	1.000,00
Jul/2009	40.000,00	40.000,00	260,00	1.200,00	1.000,00
Ago/2009	42.000,00	42.000,00	273,00	1.260,00	1.050,00
Set/2009	42.000,00	42.000,00	273,00	1.260,00	1.050,00
Out/2009	42.000,00	42.000,00	273,00	1.260,00	1.050,00
Nov/2009	42.000,00	42.000,00	273,00	1.260,00	1.050,00
Dez/2009	80.000,00	80.000,00	520,00	2.400,00	2.000,00
Total	508.000,00	508.000,00	3.302,00	15.240,00	12.700,00

Fonte: Elaborada pela autora.

Calculado os tributos federais e municipal é possível verificar um aumento na carga de tributária para o ano de 2009, devido ao aumento no faturamento.

Na projeção da folha de pagamento, considerou-se que a empresa continuaria com o mesmo número de funcionários, porém, no mês de maio ocorre um aumento de salário, o que ocasiona o aumento da carga tributária. Além do salário, também se projeta um aumento no pró-labore, que corresponde a um salário-mínimo por sócio.

Tabela 19 – Folha de Pagamento e encargos - 2009

Mês	Salário	Pró-labore	INSS (26,80% Sobre salário + 20% pró-labore)	FGTS (8% sobre salário)	Folha + encargos
Jan/2009	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Fev/2009	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Mar/2009	8.281,89	830,00	2.385,55	662,55	12.159,99
Abr/2009	8.281,89	900,00	2.399,55	662,55	12.243,99
Mai/2009	9.524,17	900,00	2.732,48	761,93	13.918,58
Jun/2009	9.524,17	900,00	2.732,48	761,93	13.918,58
Jul/2009	9.524,17	900,00	2.732,48	761,93	13.918,58
Ago/2009	9.524,17	900,00	2.732,48	761,93	13.918,58
Set/2009	9.524,17	900,00	2.732,48	761,93	13.918,58
Out/2009	9.524,17	900,00	2.732,48	761,93	13.918,58
Nov/2009	9.524,17	900,00	2.732,48	761,93	13.918,58
Dez/2009	9.524,17	900,00	2.732,48	761,93	13.918,58
13ºsalário	9.524,17		2.552,48	761,93	12.838,58
Total	118.845,09	10.590,00	33.968,52	9.507,57	172.911,18

Fonte: Elaborada pela autora.

3.4.2 Aplicação do Regime Simples Nacional

Segue a projeção do Simples Nacional, considerando o Anexo V para cálculo do valor devido.

Tabela 20 – Cálculo do Simples Nacional – ano de 2009

Mês	Faturamento acumulado em 12 meses	Folha de pagamento acumulada em 12 meses	Relação (r)	Alíquota	Receita Bruta Mensal	Valor devido de Simples Nacional
Jan/2009	394.364,57	143.259,03	0,3633	14,00%	35.000,00	4.900,00
Fev/2009	407.200,70	145.394,65	0,3571	14,00%	35.000,00	4.900,00
Mar/2009	419.015,30	147.257,16	0,3514	14,00%	35.000,00	4.900,00
Abr/2009	430.139,03	149.090,24	0,3466	14,50%	35.000,00	5.075,00
Mai/2009	439.360,69	150.923,32	0,3435	14,50%	40.000,00	5.800,00
Jun/2009	448.604,35	152.609,86	0,3402	14,50%	40.000,00	5.800,00
Jul/2009	458.444,52	154.296,40	0,3366	14,50%	40.000,00	5.800,00
Ago/2009	466.289,57	155.982,94	0,3345	14,50%	42.000,00	6.090,00
Set/2009	474.789,09	157.669,48	0,3321	14,50%	42.000,00	6.090,00
Out/2009	483.000,00	159.356,02	0,3299	14,50%	42.000,00	6.090,00
Nov/2009	490.000,00	161.042,56	0,3287	14,50%	42.000,00	6.090,00
Dez/2009	497.000,00	162.729,10	0,3274	14,50%	80.000,00	11.600,00
Total	5.408.207,82	1.839.610,76			508.000,00	73.135,00

Fonte: Elaborada pela autora.

Realizado o cálculo da projeção do Simples Nacional de 2009, verifica-se que as alíquotas que serão utilizadas são iguais às de 2008. Para intervalos onde o (r) é maior e igual a 0,35 (zero vírgula trinta e cinco) e menor que 0,40 (zero vírgula quarenta) onde corresponde à alíquota de 14,% (quatorze por cento); e o intervalo de (r) maior ou igual a 0,30 (zero vírgula trinta) e menor que 0,35 (zero vírgula trinta e cinco) onde a alíquota é de 14,5% (quatorze vírgula cinco por cento).

Observa-se, porém, que no ano de 2009 predomina a alíquota de 14,5% (quatorze vírgula cinco por cento) e no ano de 2008 a de 14,% (quatorze por cento), acarretando uma pequena variação e, conseqüentemente, aumento na carga tributária.

Segue projeção para a contribuição previdenciária para no ano de 2009, considerando aumento nos salários e também no pró-labore:

Tabela 21– Folha de Pagamento e encargos – 2009 – Simples Nacional

Mês	Salário	Pró-labore	INSS (21,00% Sobre salário + 20% pró-labore)	FGTS (8% sobre salário)	Folha + encargos
Jan/2009	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Fev/2009	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Mar/2009	8.281,89	830,00	1.905,20	662,55	11.679,64
Abr/2009	8.281,89	900,00	1.919,20	662,55	11.763,64
Mai/2009	9.524,17	900,00	2.180,08	761,93	13.366,18
Jun/2009	9.524,17	900,00	2.180,08	761,93	13.366,18
Jul/2009	9.524,17	900,00	2.180,08	761,93	13.366,18
Ago/2009	9.524,17	900,00	2.180,08	761,93	13.366,18
Set/2009	9.524,17	900,00	2.180,08	761,93	13.366,18
Out/2009	9.524,17	900,00	2.180,08	761,93	13.366,18
Nov/2009	9.524,17	900,00	2.180,08	761,93	13.366,18
Dez/2009	9.524,17	900,00	2.180,08	761,93	13.366,18
13ºsalário	9.524,17		2.000,08	761,93	12.286,18
Total	118.845,09	10.590,00	27.075,52	9.507,57	166.018,18

Fonte: Elaborada pela autora.

3.4.3 Comparação do Regime Lucro Presumido e Simples Nacional no ano de 2009

A tabela a seguir representa o valor que a empresa terá como carga tributária, considerando o regime do Lucro Presumido:

Tabela 22 – Totais dos tributos calculados no Lucro Presumido em 2009

IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	ISS	INSS	TOTAL
24.384,00	14.630,40	3.302,00	15.240,00	12.700,00	33.968,52	104.224,92

Fonte: Elaborada pela autora.

A tabela a seguir representa o valor que a empresa terá como carga tributária, considerando o regime do Simples Nacional:

Tabela 23 – Totais dos tributos calculados no Simples Nacional em 2009

Simples Nacional	ISS	INSS	TOTAL
73.135,00	1.098,00	27.075,52	101.308,52

Fonte: Elaborada pela autora.

Se tributado pelo Lucro Presumido, o escritório terá que recolher o valor total de R\$ 104.224,92 (cento e quatro mil, duzentos e vinte quatro reais e noventa e dois centavos), enquanto no Simples Nacional o valor é de R\$ 101.308,52 (cento e um mil, trezentos e oito reais e cinquenta e dois centavos), o que gera uma diferença de R\$ 2.916,40 (dois mil, novecentos e dezesseis reais e quarenta centavos), ou seja, uma redução de aproximadamente 3,00% (três por cento) na carga tributária.

Assim como no ano 2008, a alíquota do Simples Nacional é superior ao Lucro Presumido, porém, a redução nas alíquotas de ISS e INSS é suficiente para tornar o valor dos tributos no Simples Nacional inferior ao Lucro Presumido.

Como se pode verificar, o INSS devido no Simples Nacional representa uma redução de 20,29% (vinte vírgula vinte e nove por cento) quando comparado com o Lucro Presumido. Da mesma forma, o ISS reduziu 91,35% (noventa e um vírgula trinta e cinco por cento) comparado com o Lucro Presumido.

A tabela a seguir representa a comparação entre as duas formas de tributação e a redução proporcionada na carga tributária da empresa no ano de 2009.

Tabela 24 – Comparação entre as Formas de Tributação - 2009

Impostos	Lucro Presumido	Simples Nacional	% de Redução
IRPJ/CSLL/PIS/COFINS ISS E INSS	104.224,92	101.308,52	2,80%

Fonte: Elaborada pela autora.

Diante do exposto, concluiu-se que em 2009 o Simples Nacional será a forma tributária mais econômica para o escritório.

3.5. APLICAÇÃO NO REGIME SIMPLES NACIONAL – ANEXO III

Foi aprovado pelos deputados o Projeto de LC nº 128/2008, que altera a Lei Geral da ME e EPP. Caso este projeto seja autorizado pelo senado, os escritórios de contabilidade não serão mais tributados no Anexo V da LC nº 123/2006, passando então para o Anexo III.

A FENACON – Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícia, Informação e Pesquisa luta por esta alteração por considerar que os escritórios contribuem de forma fundamental na economia nacional. Considerando justa a alteração para o Anexo III, pois reduziria a carga tributária destas empresas.

Pensando em ampliar esta pesquisa e levando em consideração a possibilidade de aprovação do Projeto de LC nº. 128/2008 é que se fez a seguinte simulação, proporcionando ao escritório um planejamento adequado para o ano de 2009, caso o projeto seja aprovado.

Para realizar os cálculos a seguir, foram considerados o faturamento projetado de 2009 e as alíquotas do Anexo III, demonstradas no quadro 3 desta pesquisa. É importante destacar que no Anexo III o valor de INSS e ISS estão inclusos na própria alíquota do Simples Nacional.

Tabela 25 – Cálculo do Simples Nacional no anexo III – ano de 2009

Mês	Faturamento acumulado em 12 meses	Alíquota	Receita Bruta Mensal	Valor devido de Simples Nacional
Jan/2009	394.364,57	11,31%	35.000,00	3.958,50
Fev/2009	407.200,70	11,31%	35.000,00	3.958,50
Mar/2009	419.015,30	11,31%	35.000,00	3.958,50
Abr/2009	430.139,03	11,31%	35.000,00	3.958,50
Mai/2009	439.360,69	11,31%	40.000,00	4.524,00
Jun/2009	448.604,35	11,31%	40.000,00	4.524,00
Jul/2009	458.444,52	11,31%	40.000,00	4.524,00
Ago/2009	466.289,57	11,31%	42.000,00	4.750,20
Set/2009	474.789,09	11,31%	42.000,00	4.750,20
Out/2009	483.000,00	11,40%	42.000,00	4.788,00
Nov/2009	490.000,00	11,40%	42.000,00	4.788,00
Dez/2009	497.000,00	11,40%	80.000,00	9.120,00
Total	5.408.207,82		508.000,00	57.602,40

Fonte: Elaborada pela autora.

Comparando os cálculos da tabela anterior com a projeção realizada do Simples Nacional Anexo V, tabela 21 desta pesquisa, verifica-se que caso tributado no Anexo V, o

valor devido será de R\$ 101.308,52 (cento e um mil, trezentos e oito reais e cinquenta e dois centavos) e no anexo III será de R\$ 57.602,40 (cinquenta e sete mil, seiscentos e dois reais e quarenta centavos), ou seja, uma redução de 43,14% (quarenta e três vírgula e quatorze por cento) na carga tributária da empresa.

Quando a comparação é feita com o Lucro Presumido verifica-se uma redução na carga tributária de aproximadamente 44,73% (quarenta e quatro vírgula setenta e três por cento). Diante do exposto, observa-se o benefício que terá o escritório caso o projeto de LC nº 128/2008 seja aprovado.

O cálculo do Simples Nacional no Anexo III não é influenciado pela folha de pagamento da empresa, sendo considerado apenas o faturamento acumulado dos últimos 12 meses anteriores ao faturamento. Além do mais, o INSS e ISS são recolhidos nas alíquotas do Simples Nacional, o que contribui de forma significativa para a redução da carga tributária.

É importante destacar que os cálculos realizados acima foram baseados apenas em um projeto de lei, ou seja, para que os escritórios tenham o benefício de ser tributado pelo Anexo III, ano de 2009, é necessário o projeto se transformar em Lei. Caso contrário o estudo aqui realizado não terá validade.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo, são apresentadas as considerações finais e recomendações para trabalho futuros.

O estudo das formas de tributação regulamentada pela Legislação do IR é fundamental para que o contador possa aplicá-la de maneira correta e, conseqüentemente, proporcionar aos usuários da contabilidade os benefícios regulamentados na lei. Através do conhecimento da legislação o contador poderá, por exemplo, realizar um planejamento tributário para o seu cliente e para sua própria empresa e, por conseqüência, produzir uma redução na carga tributária da empresa.

Diante deste contexto, esta pesquisa teve por objetivo identificar entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido qual irá proporcionar uma menor carga tributária para o escritório de contabilidade.

Para o alcance do objetivo deste estudo, a pesquisa foi realizada através de coleta de dados da empresa, faturamento e valor da folha de pagamento dos anos de 2008 e 2009, aplicando sobre os valores obtidos a legislação do Simples Nacional e do Lucro Presumido.

A pesquisa apresenta quatro objetivos específicos que são necessários para o alcance do objetivo geral.

I - Identificar as formas de tributação regulamentadas pelo IR – foi descrito, no capítulo 2 deste trabalho, com base na leitura de livros e também da legislação vigente até a data desta pesquisa, foi conceituado o Lucro Presumido, Lucro Real, Simples Nacional e o Lucro Arbitrado.

II – Realizar um planejamento tributário para a empresa em estudo foi alcançado no capítulo 3 da pesquisa, através de um estudo comparativo para o escritório “Martins Contabilistas Associados” sendo que os valores necessários foram obtidos através dos proprietários que disponibilizaram a documentação e também realizaram as projeções.

III - Verificar qual o regime tributário mais vantajoso para a empresa prestadora de serviços contábeis, se Simples Nacional ou Lucro Presumido, também foi alcançado no capítulo 3 da pesquisa com a realização de cálculos sobre os valores reais e projetados.

IV – Simular os cálculos de 2009, considerando o Projeto de LC nº 12/2008, para realização deste objetivo foi calculado o Simples Nacional considerando as com as alíquotas determinadas no Anexo III da LC nº 123/2006 sobre as projeções de 2009.

Analisando os valores obtidos, chegou-se à conclusão de que a opção menos onerosa em termos tributários para o escritório “Martins Contabilistas Associados” é o Simples

Nacional. A diferença apurada entre os dois regimes tributários em 2008 foi de R\$ 3.919,90 (três mil, novecentos e dezenove reais e noventa centavos), e no ano de 2009 de R\$ 2.916,40 (dois mil, novecentos e dezesseis reais e quarenta centavos), sendo importante destacar que as diferenças foram obtidas considerando o Anexo V do Simples Nacional.

Apenas para efeito de simulação, pois ainda é um Projeto de Lei, porém com grandes possibilidades de ser aprovado, é que se fez os cálculos do ano de 2009 considerando que os escritórios de contabilidade sejam tributados no Anexo III da LC nº 123/2006. Caso aprovado, verifica-se uma redução significativa na carga tributária do escritório.

Com base nos cálculos realizados, verifica-se uma diferença de R\$ 43.706,12 (quarenta e três mil, setecentos e seis reais e doze centavos) quando se compara o Simples Nacional no Anexo III com o Anexo V e de R\$ 46.622,52 (quarenta e seis mil, setecentos e vinte dois reais e cinquenta e dois centavos) com Lucro Presumido.

Depois de realizado os cálculos e constatar-se que o Simples Nacional é a melhor forma tributária é que se confirma a importância do planejamento tributário. Visto que se a empresa tivesse realizado um planejamento, anteriormente, já poderia ter recolhido seus tributos no Simples Nacional e conseqüentemente reduzido sua carga tributária no ano de 2008.

Considerando que os valores de 2009 foram projetados com base nas expectativas dos proprietários, e com a confirmação do ano de 2008 que o Simples Nacional é a opção mais vantajosa para a empresa, sugere-se aos proprietários a inclusão da empresa neste regime tributário.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade. Caracterização da Pesquisa em Contabilidade. In: BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria; RAUPP, Fabiano Mauty Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. **Decreto nº. 3.000 de 26 de março de 1.999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir>> Acesso em : 29 de outubro de 2007.

BRASIL. **Decreto- Lei nº. 1.598 de 26 de Dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto de renda. Disponível em < <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/dl1598.htm>> Acesso em : 29 de outubro de 2007.

BRASIL. **Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Dispões sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e da 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.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em 29 de outubro de 2007.

BRASIL. **Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária e dá outras providências. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>> Acesso em 29 de outubro de 2007.

BRASIL. **Lei nº. 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 : 29 de outubro de 2007.

BRASIL. **Medida Provisória nº. 2.158-35 de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – Cofins, para os Programas de Integridade Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e do Imposto de Renda, e dá outras providências. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/Mp2158-35.htm>> Acesso em 29 de outubro de 2007.

BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº.247 de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2002/in2472002.htm> Acesso em 29 de outubro de 2007.

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº. 457 de 18 de Outubro de 2004. Disciplina a utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, vasilhames de vidro retornáveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/In4572004.htm>> Acesso em 29 de outubro de 2007.

BRASIL. Lei nº. 9.430 DE 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em :<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em 29 de outubro de 2007.

BRASIL. Lei nº. 8.981 de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L8981.htm>> Acesso em 29 de outubro de 2007.

BRASIL. Lei nº. 9.317 de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno porte – Simples e dá outras providências. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei93176.htm>> Acesso em 29 de outubro de 2007.

BRASIL. Lei nº. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 10 de novembro de 2007.

BRASIL. Lei nº. 10.684 de 30 de Maio de 2003. Altera a legislação tributaria, dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10684.htm>> Acesso em 10 de novembro de 2007.

BRASIL. Lei Complementar nº. 123 de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de Julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto- Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de Dezembro de 1996, e 9.841, de outubro de 1999. Disponível em < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>> Acesso em 15 de novembro de 2007.

BRASIL. Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2007/leicp127.htm>>. Acesso em 15 de novembro de 2007.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123/2006 com alterações do Projeto 128/2008.** Disponível em <http://www.netcpa.com.br/comunidade/colunas/alexandre/ver_coluna_sinopse.asp?codigo=11594> Acesso em 30 de setembro de 2008.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 24 de abril de 2002.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Alterada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Alterada pela Lei nº 11.053, de 29 de dezembro de 2004. Alterada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2002/lei10426htm>> Acesso em 15 de novembro de 2007.

BRASIL. **Lei nº. 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.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/Lei924995.htm>>. Acesso em 17 de Novembro de 2007.

FABRETTI, Láudio Carmargo. **Contabilidade tributária.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia.** São Paulo: Atlas, 1993.

FLORIANÓPOLIS. **Lei Complementar nº 233, de 22 de maio de 2006.** Dá nova redação ao art. 256, da Lei Complementar nº 007/97, alterada pela Lei Complementar nº 199, de novembro de 2005. Disponível em :<<http://www.pmf.sc.gov.br/receita/paginas/lc233.php>> Acesso em 20 de Agosto de 2008.

FLORIANÓPOLIS. **Decreto Municipal nº 2.154, de 23 de dezembro de 2003.** Regulamento do imposto sobre serviços de qualquer natureza – RISQ. Disponível em : <<http://www.pmf.sc.gov.br/receita/paginas/RISQN%20-%20X%20-%20FORMATADO%20PMF.php>> Acesso em 20 de Agosto de 2008.

GIL, Antônio Carlos, **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3 ed. São Paulo : Atlas, 2007.

HIGUCHI, Hiromi. Higuichi , Fabio Hiroshi. Higuchi, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas:** Interpretação e prática. 32 ed. São Paulo : IR Publicação Ltda, 2007.

MOTTA, Hélio Pereira Filho. **Planejamento tributário:** Como obter na Pequena Empresa Maiores Resultados Pagando Legalmente Menos Impostos. Dissertação (Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins de, et al. **Manual de contabilidade tributária.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

TAVARES, A.M **Fundamentos de direito tributário.** 2 ed. Florianópolis: Momento Atual, 2005.

VEIGA, Alexandre Zoldan; OLIVEIRA, Valcéllo Lourenço de, **Apostila contabilidade tributária II 2007/1.UFSC.**

ANEXOS

Quadro 1 – Faixas de faturamento e alíquotas do Simples Nacional – Anexo I (Comércio)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Anexo I – LC nº 123 de 14/12/2006.

Quadro 2 – Faixas de faturamento e alíquotas do Simples Nacional – Anexo II (Indústria)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ICMS	IPI
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: Anexo II – LC nº 123 de 14/12/2006.

Quadro 3 – Faixas de faturamento e alíquotas do Simples Nacional – Anexo III (Serviço)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ISS
Até 120.000,00	6,00%	0,00%	0,39%	1,19%	0,00%	2,42%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	8,21%	0,00%	0,54%	1,62%	0,00%	3,26%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Fonte: Anexo III – LC nº 123 de 14/12/2006

Quadro 4 – Faixas de faturamento e alíquotas do Simples Nacional – Anexo IV (Serviço)

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Fonte: Anexo IV – LC nº 123 de 14/12/2006

Quadro 5 – Faixas de faturamento e alíquotas do Simples Nacional – Anexo V (r) igual á 0,40

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	IRPJ, PIS/PASEP, COFINS E CSLL
Até 120.000,00	4,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	4,48%
De 240.000,01 a 360.000,00	4,96%
De 360.000,01 a 480.000,00	5,44%
De 480.000,01 a 600.000,00	5,92%
De 600.000,01 a 720.000,00	6,40%
De 720.000,01 a 840.000,00	6,88%
De 840.000,01 a 960.000,00	7,36%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	7,84%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	8,32%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	8,80%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	9,28%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	9,76%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,24%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,72%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,20%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,68%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	12,16%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,64%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	13,50%

Fonte: Anexo V – LC nº 123 de 14/12/2006