

AS EMPRESAS OPTANTES AO SIMPLES NACIONAL: VANTAGENS E DESVANTAGENS ENTRE O LUCRO PRESUMIDO E O LUCRO REAL

PAULO CRUZ CORREIA

Graduado em Economia e Administração pela Universidade Estadual do Paraná, Especialista em Economia de Empresas, Mestre em Economia Industrial pela UFSC, Doutor em Desenvolvimento Econômico pela UFRGS/Porto Alegre/RS, professor da UNESPAR/Apucarana/PR
E-mail: correiapc@yahoo.com.br

BENEDITO ALBERTO DA SILVA

Benedito Alberto da Silva, Contabilista, Especialista em Contabilidade Gerencial pela UEL/Londrina/PR,
E-mail: bene_alberto@hotmail.com

ANTÔNIO MANOEL CONCEIÇÃO,

Contabilista, Mestre em Engenharia de Produção pela UFSC/Florianópolis/SC, Professor da UNESPAR/Apucarana/PR, E-mail: proftoni@uol.com.br

APARECIDO EVANGELISTA DE ASSIS

Graduado em Administração pelo UNIPINHAL e Mestrado em Ciência da Informação pela PUCAMP Pontifícia Universidade Católica de Campinas. Coordenador e Professor do Centro Regional Universitário de Espírito Santo do Pinhal. Gerente de Controladoria da Empresa Pinhalense S/A Máquinas Agrícolas.
E-mail: assispas@uol.com.br

RESUMO

A redução da atividade econômica, por força da crise internacional desde 2008, envolve atualmente a retração do crescimento econômico e dos investimentos empresariais brasileiros. Diante disso, novas modalidades de pagamentos de tributos estão sendo lançados pelo governo brasileiro. O presente artigo busca analisar o impacto do ICMS – pago pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, em relação às vantagens e desvantagens principalmente para as micro e pequenas empresas. A metodologia utilizada é a da pesquisa bibliográfica, através de recentes fontes, como artigos, livros, revista e sites e pesquisa documental; e, por observatório em escritório da área contábil. O imposto ICMS é medido pelo valor estimado das empresas comerciais e industriais em todas as cadeias, quando estas operam os produtos enquadrados pelo regime de substituição tributária.

Palavras-chave: Substituição Tributária; Imposto; e, Simples Nacional.

ABSTRACT

The reduction in economic activity, by virtue of international crisis since 2008, currently involves the retraction of economic growth and Brazilian business investment. Thus, new forms of tax payments are being launched by the Brazilian government. This article seeks to analyze the impact of ICMS - paid by companies opting for National Simple, against the advantages and disadvantages especially for micro and small businesses. The methodology used is that of literature, through recent sources such as articles, books, magazines and websites and documentary research; and on the observatory in the accounting area office. The ICMS tax is measured at the estimated value of industries in all chains when they operate Products framed by tax substitution regime.

Keywords: Tax substitution; Purposes; and, National Simple.

1. INTRODUÇÃO

Atualmente os tributos incidem sobre comercialização, industrialização, e prestação de serviços, de transportes estaduais e interestaduais. É neste sentido que o conteúdo do presente artigo tem objetivo de analisar o impacto do imposto, em especial das empresas optantes do Simples Nacional, o ICMS-S.T (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) em S.T (Substituição Tributária), direcionado às MPEs (Micro e Pequenas Empresas) enquadradas neste regime; e, verificar se, nesse caso de S.T, o tratamento tributário diferenciado, previsto nos termos da Lei Complementar 123/2006, se aplica a essas organizações empresariais.

Para Rezende (2010), a opção do Simples Nacional está relacionada a uma série de condições como: a) Ramo de atividade econômica exercida – empresas que atuam como instituições financeiras e câmbio não podem enquadrar-se neste regime; b) O capital social – em sociedades que o sócio reside no estrangeiro ou outra pessoa jurídica, não podem optar; c) Tipos de organizações – sociedades de ações, não são permitidas. A Lei 123 de 2006 define o enquadramento das Microempresas que auferiram receita bruta anual igual ou menor a 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e as Empresas de Pequeno Porte receita superior a 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e inferior ou

igual a 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

O presente estudo está organizado em cinco seções além desta introdução. A seção dois apresenta os procedimentos metodológicos. Na terceira seção, tratar-se-á dos resultados e discussão, iniciando-se com o cálculo do ICMS-S.T Para Empresas não Optantes ao Simples Nacional; e, dos reflexos do ICMS sobre a margem de lucro nas MPEs Optantes ao Simples Nacional. A quarta seção envolve a diferença entre o preço de venda e o custo com ICMS-S.T e o ICMS em tributação integral. Na seção cinco entra em discussão as vantagens da Opção pelo Simples Nacional, além do Lucro Presumido; e do Lucro Real. Por último, são apresentadas as considerações finais.

2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho nasceu da frequente inquietação e indagações dos MPMEs (Micros, Pequenos e Médios Empresários), a respeito da eficácia do Simples Nacional, em relação as suas vantagens e desvantagens. O estudo envolve a observação do dia a dia do interior de escritório contábil, bem como foram utilizados para a construção dos fluxos de informações explicativas para o tema em debate uma breve revisão da lei 123/2006, que é o Estatuto do Simples Nacional, dados atinentes a Secretaria da Fazenda do Paraná

(SEFA), além de informações coletadas por meio de autores da área contábil como: FABRETTI (2008), SOUZA (2008) e (WANKE e MAGALHÃES 2012).

A forma de confecção do trabalho foi por meio da busca de oferecer resposta à indagação principal, ou seja, quanto às vantagens e desvantagens do Simples Nacional, tomou-se ainda como exemplo uma empresa com faturamento médio de R\$100.000,00; como parâmetro fictício, este é um valor médio que corresponde em larga medida a um grande número de micro empresas que atuam no mercado em atividade comercial ou industrial. O objetivo da implementação de estudos envolvendo diversas correntes teóricas, como na atividade contábil é o de sempre se aproximar do mundo real, descrevendo como as situações se comportam. São diferentes *approaches* teóricos mais ou menos descritivos e interrelacionados com a realidade, que visam sugerir em que medida indicam diretrizes de ação, e como os agentes tendem a agir e podem ser empiricamente avaliados.

3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

3.1. Cálculo do ICMS-S.T Para Empresas no Regime Normal

Nas empresas que apuram os tributos no regime normal a compra de produtos com substituição tributária¹, para CST (Código de Situação Tributária) igual a "010", constado na nota fiscal, o recolhimento e cálculos se dá em toda tramitação desse produto, ao fabricante na condição de substituto. Por sua vez, recolhe e inclui na nota fiscal de venda o valor do ICMS-S.T. Neste caso a empresa em regime normal² inclui o valor do ICMS-S.T no custo da mercadoria ou produto de forma a promover tributação integral.

¹ É a transferência da responsabilidade para o pagamento do ICMS atribuído do contribuinte substituto, a outro contribuinte, definida em Lei.

² O Regime normal de tributação, é um tipo de regime que permite a utilização, ou aproveitamento de créditos sobre as compras das empresas.

Quadro 1- ICMS-S.T para empresas não optantes ao Simples Nacional

Fabricante (substituto) → Comerciante (substituído) → Consumidor
Categoria normal:
Produto = 300,00* Não incidência
ICMS próprio = 18%*
MVA = 48,8%* (Margem de valor agregado)
BC (Base de Cálculo): ICMS-S.T = 446,40
ICMS-S.T devido = 26,35

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

O contribuinte substituto aplicou a alíquota de 18%* sobre o valor de venda do produto, cujo valor do ICMS próprio foi de R\$ 54,00. Já para a realização do cálculo do ICMS-S.T, a empresa aplicou uma M.V.A. (Margem de valor agregado) de 48,8%* sobre o valor do produto, totalizando R\$ 446,40. Uma vez que o ICMS-S.T foi de 18%*, subtrai o ICMS próprio da operação e encontra-se o valor de R\$ 26,35 que será acrescido na Nota Fiscal, considerado como custo para o contribuinte substituído ao adquirir esse produto.

3.1.1. Cálculo do ICMS-S.T Para Empresas Optantes ao Simples Nacional

Adquirindo um produto com substituição tributária a Micro e Pequena Empresa, pelo regime simplificado³, irá pagar o mesmo valor que uma empresa em regime normal. O oposto ocorre na opção de tributação integral, enquanto na substituição tributária não ocorre nenhum tratamento diferenciado por ela ser optante desse regime. A criação de substitutos tributários, nos mais diversos ramos de negócio, é muito forte, face à enorme facilidade de apuração devido à redução de sonegação fiscal (ASSEF, 2003).

³ O Regime simplificado, ou especial é uma opção de tributação destinada às microempresas e empresas de pequeno porte regidas pela Lei 123 de 2006.

Quadro 2- ICMS–S.T para empresas optantes ao Simples Nacional:

Fabricante (substituto) → Comerciante (substituído) → Consumidor Simples Nacional: Produto = 300,00* Não incidência ICMS próprio = 18%* M.V.A = 48,8%* B.C: ICMS-S.T = 446,40 ICMS-S.T devido = 26,35

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Para demonstrar o cálculo do ICMS-S.T encontrou-se o mesmo valor de R\$ 26,35 que será incorporado na Nota Fiscal, cujo valor o tornará custo para o adquirente desse produto. Caso o adquirente for comercializar o produto, pagará o valor da receita bruta auferida, multiplicando pela alíquota correspondente ao faturamento médio dos últimos doze meses na tabela do Simples Nacional. Assim, conclui-se que as empresas optantes ao Simples Nacional, ao receber esses produtos com incidência da Substituição Tributária não fazem jus ao benefício proposto, perdendo o tratamento diferenciado previsto na Lei Complementar 123 de 2006.

3.1.2. Reflexos do ICMS Sobre a Receita X Custos Operacionais nas MPes Optantes ao Simples Nacional

Em relação ao impacto do ICMS-S.T na formação de preços de vendas e custos das empresas optantes ao Simples Nacional. Para sintetizar, serão demonstrados cálculos do valor de uma mesma mercadoria para uma empresa com preferência ao regime simplificado e de uma empresa ao regime normal, mostrando o preço de venda no Estado do Paraná e o preço do custo do produto, ponderando a mesma margem de lucro. Para encontrar o preço de venda será usado o Markup, sintetizado por COGAN (2002). Para exemplificar temos uma indústria que emite uma nota fiscal para outro Estado, com diferencial de Alíquotas e com os seguintes dados:

Quadro 3- Considerando a Nota Fiscal de venda número 10*:

Base de cálculo R\$300,00*	ICMS 12%* R\$36,00	IPI 10%* R\$30,00	Total da NF nº 10 R\$330,00
-------------------------------	-----------------------	----------------------	--------------------------------

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Aplicando a alíquota de 12%* e o IPI de 10%* obtém-se os cálculos conforme o quadro acima para o preenchimento da Nota Fiscal. Neste exemplo, a alíquota do Estado vendedor é de 12%* e do comprador é de 18%*, ao adentrar nesse Estado será calculado um percentual de 6% (diferença entre 12%* e 18%*). Com base nesta informação calculamos o custo e o preço de venda. A formação do custo para as empresas optantes se dá pelo valor do produto, somando o IPI e mais o percentual de ICMS do diferencial de alíquota, pois estas empresas não podem apoderar-se de créditos de ICMS sobre a compra, conforme o quadro 4.

Quadro 4- Considerando a formação do custo tributado integral na microempresa:

Valor do produto	R\$ 300,00
Valor do IPI	R\$ 30,00
Valor do ICMS sobre o diferencial de alíquota	R\$ 18,00
Custo total	R\$ 348,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es).

Na venda foi utilizada a tabela do Simples Nacional (quadro abaixo) foi considerada a alíquota de 2,33% de ICMS, pois a empresa compreende à receita média anual entre R\$ 360.000,01 a R\$ 540.000,00; não incorporados PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e CPP.

Quadro 5- Considerando a Receita Bruta da empresa nos últimos 12 meses:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
DE 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%

Fonte: Simples Nacional (2015).

Então temos, conforme apresentado no quadro número 6.

Quadro 6- Preço de venda à empresa de preferência integral ao Simples Nacional:

Custo da compra	R\$ 348,00*
ICMS (simples nacional)	2,33%
Índice divisor para venda	0,6767
Preço de venda	514,26

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

A venda foi formada com os valores a seguir, para encontrar o índice de divisor para venda foi considerado a alíquota integral do Simples Nacional, menos o ICMS da tabela do Anexo I da Lei 123 de 2006, mais o percentual de redução de ICMS, permitido no Estado do Paraná, temos conforme a tabela 1.

Tabela 1- Taxa de substituição tributária para o Paraná:

	COLUNA 1	COLUNA 2	COLUNA 3
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Percentual de ICMS na LC nº 123/2006	Percentual de ICMS a ser observado pelas empresas optantes do Simples Nacional no Estado do Paraná	Percentual de redução a ser informado no PGDAS
Até 180.000,00	1,25%	Isenção	Informar isenção
De 180.000,01 a 360.000,00	1,86%	Isenção	Informar isenção
De 360.000,01 a 540.000,00	2,33%	0,67%	71,24%
De 540.000,01 a 720.000,00	2,56%	1,07%	58,20%

Fonte: SIMPLES (2015).

*Memória de cálculo do índice: $6,84\% - (2,33\% - 0,67\%) = 5,18\%$;

$5,18\% + 30\% = 35,18\% \rightarrow (100\% - 35,18\%) = (64,82/100) = 0,6767 \rightarrow$

$348,00/0,6767 = 514,26$; temos um custo de produto de R\$ 348,00;

ICMS (alíquota do Simples): $514,26 \times (2,33\% - 0,67) = 1,66\% \rightarrow$ R\$ 8,54

Memória de cálculo $514,26 - (348,00 + 8,54) = 157,72$

Lucro da venda: R\$ 157,72

Com base acima, pode-se dizer que o lucro da empresa foi de 157,72. Nas empresas de categoria geral o custo do produto é formado pelo valor do produto, mais o IPI, descontados o ICMS próprio e ICMS de diferencial de alíquota. Estes valores são descontados na formação do custo líquido da empresa, pois esta categoria permite o aproveitamento de crédito de ICMS na apuração do tributo, estabelecido pela legislação.

Quadro 7- O custo em empresas de categoria normal com tributação integral de ICMS:

Custo da compra	R\$ 300,00*
IPI (10%)	R\$ 30,00*
ICMS sobre o diferencial de alíquota (6%)*	(18,00)*
ICMS próprio (12%)*	(36,00)*
Custo total	R\$ 276,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Em vendas será necessário considerar a margem de 30%* e o ICMS de 18%*.

Quadro 8- O preço de vendas em empresas de categoria normal e tributação integral de ICMS:

Custo da compra	R\$ 276,00
ICMS próprio	18%*
Margem de lucro	30%*
Índice divisor para venda	0,52
Preço de venda	R\$ 530,77

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Para encontrar o índice de divisor para venda foi considerado o valor do custo, dividido pelo percentual de ICMS próprio de 18%, mais a margem de lucro de 30%, então temos:

*Memória de cálculo do índice: $(18\% + 30\%) = 48\%$; $(48/100) = 0,48 \rightarrow (1 - 0,48) = 0,52$; $276,00/0,52 = 530,77$; logo temos os Custos dos produtos = R\$ 276,00; ICMS: $530,77 \times 18\% =$ R\$ 95,54; Memória de cálculo: $530,77 - (276,00 + 95,54) = 159,23$; Lucro da venda: R\$ 159,23.

Com base nos cálculos acima, a empresa optante ao Simples Nacional, ao realizar a venda no valor de R\$ 514,26, obteve um lucro de 157,72. Já no caso da empresa de categoria normal, ao realizar a venda no valor de R\$ 530,77, alcançou um lucro de 159,23. Ao verificar os valores dos custos e o das vendas atingidas pelas duas categorias empresariais, conclui-se que o custo é maior na empresa optante ao Simples Nacional, considerando a mesma margem de lucro da empresa de categoria normal.

3.2. Reflexos do ICMS sobre a margem de lucro nas MPEs Optantes ao Simples Nacional

Em relação ao impacto do ICMS-S.T nas **MPEs** do regime especial simplificado de tributação do Simples Nacional sobre o lucro sobre vendas, tem-se conforme apresentado no quadro 9.

Quadro 9- O exemplo da Nota fiscal de venda nº 11*

Base de cálculo:	ICMS:	IPI:	Valor do ICMS-S.T:	Total de produtos:	Total da Nota Fiscal:
R\$ 300,00*	12%* R\$ 36,00	10%* R\$ 30,00	50%*R\$ 89,10	R\$ 330,00	R\$ 419,10

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Para produtos com incidência de ICMS-S.T, com margem de valor agregado de 50%*.

Para produtos com incidência de ICMS-S.T, com margem de valor agregado de 50%*.

Quadro 10- Exemplo da situação da Margem de valor agregado (M.V.A.):

Tipos de Aliquota	Aliquota interna na unidade federativa de destino		
	8%*	12%*	18%*
Aliquota interestadual de 4%*			
M.V.A. ajustado em %*	50%*	50%*	61%*

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Foi utilizado uma margem de valor agregado de 50%*, alíquota de ICMS próprio de 12%*, IPI de 10%* e ICMS-S.T de 18%*. Valor dos produtos = R\$ 300,00*; Valor do IPI = R\$ 30,00; ICMS próprio = R\$ 36,00*; Base de cálculo ICMS-S.T= (300,00+30,00+50%*) → R\$ 495,00*; ICMS-ST = (495,00*18%*) = R\$ 89,10*; Total da Nota fiscal = R\$ 419,10. Conforme resume o quadro 11.

Quadro 11- Formação de custo com mercadoria em Substituição Tributária nas empresas do Simples Nacional:

Custo da compra	R\$ 300,00*
IPI(10%)	R\$ 30,00*
ICMS-S.T	R\$ 89,10
Custo total	R\$ 419,10

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

O custo foi composto pelo valor da compra, ICMS-S.T e IPI. A empresa optante ao Simples Nacional, não tem o direito de aproveitar créditos de ICMS-ST. A empresa de categoria geral também não possui este direito, pois o valor do imposto foi recolhido antes de

efetivar as operações; e teve o valor acrescido ao custo dos produtos vendidos. Indiferente ao regime de tributação, ambas tiveram o mesmo custo de mercadorias. Entretanto, a empresa em seu regime normal possui o direito de crédito ao ICMS, o que lhe permite reduzir seus custos por meio do crédito tributário, conforme o quadro 12.

Quadro 12- Formação de custo com mercadoria em Substituição Tributária nas empresas de categoria geral:

Custo da compra	R\$ 300,00*
IPI(10%)	R\$ 30,00*
ICMS-S.T	R\$ 89,10
Custo total	R\$ 419,10

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Para que ambas as empresas obtenham a mesma lucratividade de 30%*, o preço de venda será demonstrado na forma do quadro 13. Diante do exposto pode-se verificar que, com base no valor da venda temos: 598,71 (-) o custo da compra: 419,10, o que resultou em um lucro apurado de R\$ 179,61.

Quadro 13- Formação de preço das vendas em Substituição Tributária nas empresas de Categoria Geral e Simples Nacional:

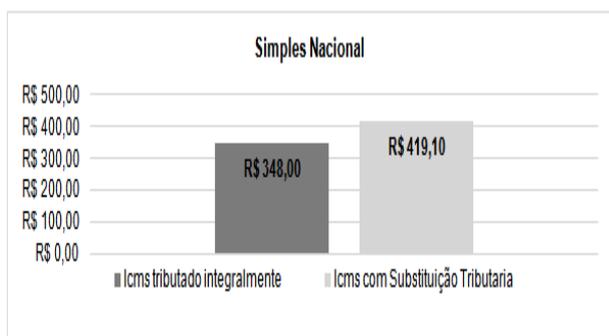
Custo da compra	R\$ 419,10*
Margem de lucro	30%*
Índice de divisor para venda	0,70
Valor da venda	R\$ 598,71

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

4. Diferença entre o preço de venda e custo realizados pelas empresas optantes nas mercadorias adquiridas com ICMS-ST e tributação integral

Para realizar a comparação serão analisados valores, relacionados aos já citados acima; nos quadros 12 e 13 das empresas em tributação, pelo Simples Nacional; serão simulados em aquisição e venda de produto com substituição tributária e com tributação integral.

Figura 1- Formação dos custos – ICMS-S.T e Integral:

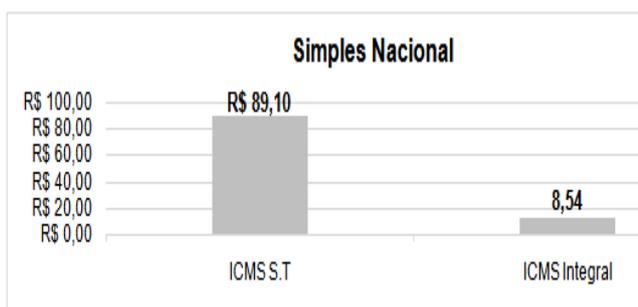


Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es).

Diante do gráfico acima pode-se visualizar que adquirindo produtos com incidência de ICMS-S.T, o custo aumenta mais de 20% em relação ao mesmo produto sem incidência.

E na venda o ICMS-S.T foi de R\$ 89,10, o mesmo ocorre na empresa de categoria geral. Se a empresa do Simples resolvesse vender o mesmo produto, o valor pago do ICMS seria de R\$ 8,54. Através dos gráficos verifica-se a diferença ocorrida na tributação para a empresa optante em tributar integralmente e a substituição tributária.

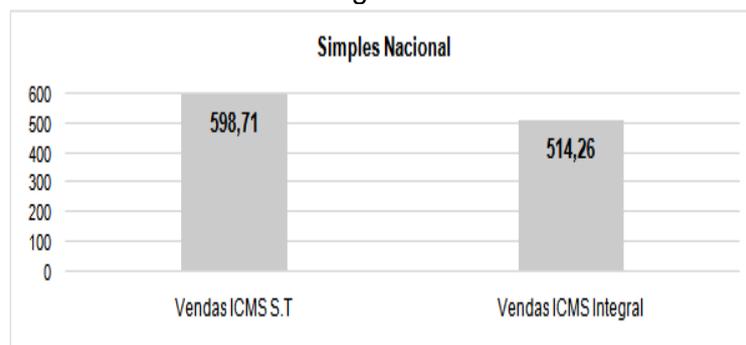
Figura 2- Movimentação dos produtos – ICMS-S.T e ICMS Integral:



Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es).

Com a alteração dos custos e dos impostos, alterará também o preço de vendas, conforme apresentado na figura 3.

Figura 3 -Valor das vendas – ICMS-S.T e ICMS Integral:



Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es).

Verifica-se então que não existe tratamento diferenciado para as empresas optantes do Simples Nacional quando existem operações com substituição tributária. No entanto, se a empresa adquirir produtos com ICMS-S.T e vender por R\$ 514,26, sua margem de lucro seria de 18,5% e enquanto na aquisição da mercadoria tributada integralmente seria de 30%. A formação de preços é muito importante para a empresa se manter no mercado, geralmente, acaba reduzindo seu lucro para ser competitiva, e, portanto o art. 179 da CF descreve que: Vale ressaltar que as microempresas optantes ao Simples Nacional têm o direito de ter tratamento diferenciado no recolhimento de seus impostos, mas diante dessa situação de substituição tributária acaba sendo desfavorecida (LEI COMPLEMENTAR, 2006).

Em contrapartida, elas são prejudicadas no decorrer de suas atividades. Logo o ICMS atribuído à substituição tributária inviabiliza a opção pelo Simples Nacional. Verifica-se a inconstitucionalidade da lei instituidora da substituição tributária quando as microempresas enquadram como substitutas.

A substituição tributária pode ferir os princípios: constitucional da capacidade contributiva, da isonomia, da reserva legal, que atribuiu à lei complementar 123 de 2006 estabelecer regras de tributação das pequenas empresas; o princípio da segurança jurídica, o princípio da pequena empresa na ordem econômica nacional; e, todos aqueles que com

eles se relacionam, especialmente os princípios sociais (MELCHOR, 2008).

4 AS VANTAGENS DA OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional propõe um regime diferenciado, simplificado e favorecido de recolhimento de tributos tanto para as ME e EPP. Esse regime de tributação abrange todos os entes federados (União, Estado, Distrito Federal e Municípios).

Com a Lei das Micro e Pequenas Empresas muitas empresas saíram da informalidade, trazendo reflexos positivos nos aspectos tributários, na competitividade e no mercado de trabalho (WANKE e MAGALHÃES 2012).

Para SOUZA (2008), os benefícios são:

i) Tributação com alíquotas mais favorecidas e progressivas, de acordo com a receita bruta auferida; ii) Recolhimento unificado e centralizado de impostos e contribuições federais com a utilização de um único documento (DAS) que estão incluídos os impostos municipais, estaduais e federais; iii) Cálculo simplificado do valor a ser recolhido, apurado com base na aplicação de alíquotas unificadas e progressivas, fixadas em Lei, incidentes em uma base, a receita bruta mensal; iv) Possibilidade de adoção do livro caixa, no qual serão escrituradas toda as movimentações financeiras e bancárias; v) Parcelamento de débitos de forma reduzidas.

No exemplo do quadro abaixo, considera-se uma empresa comercial que iniciou suas atividades no mesmo ano da opção e apresentou uma receita de R\$ 100.000,00 no período. Para efeito, para determinar a alíquota do Simples Nacional deverá multiplicar por doze meses a receita bruta e efetuar o cálculo (Simples Nacional 2015). Aplicando o percentual conforme o quadro 5, considerando um faturamento base de 100.000,00 x 12 meses = R\$ 1.200.000,00.

Considerando, 100.000,00 x 12 meses = R\$ 1.200.000,00; Verifica-se então que a alíquota utilizada será de $8,36 - 2,84 + 1,83 = 7,35\%$.

Quadro 14- O ICMS-S.T no Paraná, Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes do Simples Nacional:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Percentual de ICMS na LC nº 123/2006	Percentual de ICMS a ser observado pelas empresas optantes do Simples Nacional no Paraná	Percentual de redução a ser informado no PGDAS
Até 180.000,00	1,25%	Isenção	Informar isenção
De 1180.000,01 a 360.000,00	1,86%	Isenção	Informar isenção
De 360.000,01 a 540.000,00	2,33%	0,67%	71,24%
De 540.000,01 a 720.000,00	2,56%	1,07%	58,20%
De 720.000,01 a 900.000,00	2,58%	1,33%	48,45%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	2,82%	1,52%	46,10%
De 1.080.000,00 a 1.260.000,00	2,84%	1,83%	35,56%

Fonte: SEFA, (2015).

Quadro 15- Impostos na empresa enquadrada no Simples Nacional, em atividade de comércio:

Impostos	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	INSS/CPP	ICMS
Valor	0,39%	0,39%	0,28%	1,16%	3,30%	1,83%
100.000,00	390,00	390,00	280,00	1.160,00	3.300,00	1.830,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es).

Aplicado a alíquota de 7,35% temos, no quadro acima: 390,00 de IRPJ; 390,00 de CSLL; 280,00 de PIS; 1.160,00 de COFINS; 3.300,00 de INSS/CPP; e, 1.830,00 de ICMS, totalizando R\$ 7.350,00 de Impostos detalhados no quadro abaixo.

Quadro 16- Demonstração do Resultado na empresa optante do Simples Nacional – na atividade de comércio:

DISCRIMINAÇÃO	(-)	(+)
Receita de Vendas	-----	R\$ 100.000,00*
(-) Impostos Sobre vendas	-----	(R\$ 3.270,00)
ICMS sobre faturamento – 1,83%	R\$ 1.830,00	-----
PIS sobre faturamento – 0,28%	R\$ 280,00	-----
COFINS sobre faturamento – 1,16%	R\$ 1.160,00	-----
(=) Receita Líquida	-----	R\$ 96.730,00
(-) Custos das mercadorias	-----	(R\$ 27.000,00)*
Compras de mercadorias	R\$ 27.000,00*	-----
(=) Lucro Bruto	-----	R\$ 69.730,00
(-) Despesas Operacionais	-----	(R\$ 6.000,00)*
Despesas Administrativas	R\$ 3.000,00*	-----
Despesas Financeiras	R\$ 3.000,00*	-----
(=) Lucro antes do IRPJ	-----	R\$ 63.730,00
IRPJ – 0,39%	R\$ 390,00	-----
CSLL – 0,39%	R\$ 390,00	-----
INSS/CPP – 3,30%	R\$ 3.300,00	R\$ 4.080,00
(=) Lucro líquido do exercício	-----	R\$ 59.650,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Não foi considerada a folha de pagamento dos empregados.

4.1. O Lucro Presumido

O lucro presumido é uma forma de apuração de imposto com base na presunção do lucro, ou seja, sobre a receita bruta obtida da empresa, por meio de vendas e serviços prestados. Dessa forma, aplica-se um percentual de acordo com o enquadramento da atividade da empresa. FABRETTI (2008), afirma que o lucro presumido é um conceito tributário e tem a finalidade de facilitar o pagamento do IR, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real. Em SANTOS (2008), o Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada da base de cálculo do imposto de renda (IRPJ); e, da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) das pessoas jurídicas que não são sujeitas à apuração do lucro real.

4.1.1. Base de Cálculo do Imposto de Renda

O limite da receita bruta para poder optar pelo lucro presumido é de até R\$ 48 milhões da receita bruta total, no ano-calendário anterior. Existem modalidades que se encaixam neste modelo de avaliação, consideramos nesta análise que, num primeiro estágio, o enquadramento para as microempresas, consistem no faturamento anual de até R\$ 360.000,00; no segundo estágio, tomamos para a pequena e média empresa um faturamento anual médio entre R\$ 360.000,01 a R\$ 3.600.000,00. Já a grande empresa acima deste último valor, enquadrar-se-á no regime de Lucro Presumido para um faturamento de até R\$ 48.000.000,00.

As pessoas jurídicas acima deste valor, deixam o lucro presumido e são avaliadas conforme as características abaixo, no entanto, são obrigadas a optar pelo regime de Lucro Real, nas seguintes condições: i) Receita superior no ano-calendário anterior, superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses; ii) Cujas atividades sejam de instituições financeiras; iii) Obteve lucros, rendimentos ou ganhos de capital do exterior; iv) Àquelas que usufruam benefícios fiscais, redução, ou isenção autorizadas pela legislação tributária; v) Tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa,

no decorrer do ano-calendário, mediante balanço, ou balancete de suspensão, ou redução de imposto; vi) Cujas atividades seja de *factoring*, ou atividades comparadas.

Para analisar se esse regime é a melhor opção para a empresa, deve-se observar o regime tributário. É importante atentar ao fato de que as empresas tributadas pelo lucro presumido, não podem aproveitar os créditos do PIS e COFINS no sistema cumulativo, apesar de pagarem o PIS e COFINS em alíquotas mais baixas. Conforme presunção na tabela 2.

Tabela 2- Percentuais de Presunção do Lucro Presumido:

Atividades	Percentuais (%)
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8,0
Revenda de combustíveis	1,6
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16,0
Serviços de transporte de cargas	8,0
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0
Serviços hospitalares	8,0
Intermediação de negócios	32,0
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32,0

Fonte: Adaptado da Receita Federal (2015).

4.1.2. Base de cálculo para PIS e COFINS no regime cumulativo

A pessoa jurídica que optar por este regime de tributação deverá recolher o PIS (Programa de Integração Social), na alíquota de 0,65% sobre a receita bruta e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), na alíquota de 3% sobre a receita bruta pagos mensalmente, respeitando o prazo previsto para cada uma destas contribuições, disposto na Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º. Conforme o exemplo do quadro abaixo:

Quadro 17- Alíquota do PIS e COFINS cumulativo:

Imposto	Comércio e Indústria	Receitas mensais	Valor do Imposto
PIS	0,65%	R\$ 100.000,00*	R\$ 650,00
COFINS	3,00%	R\$ 100.000,00*	R\$ 3.000,00
Totais	—	—	R\$ 3.650,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

4.1.3. Base de Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Para tanto, as pessoas jurídicas que optam pelo regime de Lucro Presumido, deverá somar os seguintes valores conforme o quadro abaixo:

Quadro 18- Percentual para base de cálculo da CSLL:

Percentual	Adição dos valores
12%	Do total da receita bruta, das atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transportes;
32%	a) Para prestação de serviço em geral, exceto os serviços hospitalares e de transportes; b) Intermediação de negócios; c) Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) <u>Factoring</u> , compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis ou de prestação de serviços.

Fonte: Adaptado da Receita Federal (2015).

No exemplo a seguir (quadro 19) considerar-se-á uma empresa comercial, que apresenta um faturamento mensal de R\$ 100.000,00 pelo Lucro Presumido. Inicialmente tomamos como exemplo a apuração para o primeiro trimestre de 2015.

Quadro 19- Apuração de IRPJ e CSLL na categoria Lucro Presumido – para firma comercial:

MESES	RECEITA	B.C IRPJ 8%	IRPJ 15%	B.C. CSLL 12%	CSLL 9%
JAN/2015	R\$ 100.000,00*	R\$ 8.000,00	R\$ 1.200,00	R\$ 12.000,00	R\$ 1.080,00
FEV/2015	R\$ 100.000,00*	R\$ 8.000,00	R\$ 1.200,00	R\$ 12.000,00	R\$ 1.080,00
MAR/2015	R\$ 100.000,00*	R\$ 8.000,00	R\$ 1.200,00	R\$ 12.000,00	R\$ 1.080,00
TOTAL	R\$ 300.000,00	R\$ 24.000,00	R\$ 3.600,00	R\$ 36.000,00	R\$ 3.240,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Quadro 20- Valor do imposto a recolher mensal – Lucro Presumido (Mensal)*:

DESCRIÇÃO	IRPJ TRIMESTRAL	IRPJ MENSAL*	CSLL TRIMESTRAL	CSLL MENSAL*
Valor total	R\$ 3.600,00/3	R\$ 1.200,00*	R\$ 3.240,00/3	R\$ 1.080,00*
Parcela	-----	1*	-----	-----
Valor a recolher mensal*	-----	R\$ 1.200,00	-----	-----

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Esta ilustração, no quadro acima, extraordinariamente considerou o pagamento mensal dos tributos federais (IRPJ e CSLL), portanto a Lei nº 9430, de 1996, art. 26, §2º, ressalta que: o imposto de renda será apurado trimestralmente, por períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, sendo pago em DARF (Documento de Arrecadação da Receita Federal) com código correspondente de quota única até o último dia

do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

4.1.4. Adicional de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do Lucro Presumido (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Para FABRETTI (2008), após apurada a base de cálculo, aplica-se a alíquota de 15% do IR (Imposto de Renda), mais o adicional de 10% (dez por cento) quando necessário, e alíquota de 9% (nove por cento) para a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Quadro 21- Adicional do Imposto do Imposto de Renda – Lucro Presumido:

Adicional de 10% do IRPJ	
Base de cálculo do IRPJ	R\$ 24.000,00
Valor do limite	R\$ 60.000,00
Valor da base de cálculo do adicional	- R\$ 36.000,00
Valor do adicional 10%	- R\$ 3.600,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Como não houve presunção de valores acima de R\$ 60.000,00 não foi necessário usar o quadro 21 citado acima do adicional estabelecido pela legislação. Tomando o exemplo a que nos propomos, o quadro abaixo, mostra os resultados e o lucro líquido final do exercício.

Quadro 22- Demonstração do Resultado na empresa optante do Lucro Presumido – Comércio:

DISCRIMINAÇÃO	(-)	(+)
Receita de Vendas	-----	R\$ 100.000,00*
(-) Impostos Sobre vendas	-----	(R\$ 15.650,00)
ICMS sobre faturamento - 12%	R\$ 12.000,00	-----
PIS sobre faturamento - 0,65%	R\$ 650,00	-----
COFINS sobre faturamento - 3,00%	R\$ 3.000,00	-----
(=) Receita Líquida	-----	R\$ 84.350,00
(-) Custos das mercadorias	-----	(R\$ 27.000,00)
Compras de mercadorias	R\$ 27.000,00*	-----
ICMS sobre compra 12%*	-----	R\$ 3.240,00
PIS sobre compra 0,65%*	-----	-----
COFINS sobre compra 3,00%*	-----	-----
(=) Lucro Bruto	-----	R\$ 60.590,00
(-) Despesas Operacionais	-----	(R\$ 8.280,00)
Despesas Administrativas	R\$ 3.000,00*	-----
Despesas Financeiras	R\$ 3.000,00*	-----
IRPJ	R\$ 1.200,00*	-----
CSLL	R\$ 1.080,00*	-----
(=) Lucro líquido do exercício	-----	R\$ 52.310,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Não foi contabilizado o cálculo do INSS sobre a folha de pagamento.

Não foi considerada a folha de pagamento dos empregados.

Quadro 23- Resumo de apuração dos impostos na opção do Lucro Presumido:

Imposto	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS
MENSAL*	R\$ 1.200,00*	R\$ 1.080,00	R\$ 650,00	R\$ 3.000,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Diante do exposto verifica-se que os impostos pagos pela empresa mensal enquadrada no Lucro Presumido, conforme mostra o quadro acima, considerando que a venda foi de R\$ 100.000,00 no mês e a compra foi de R\$ 27.000,00 no mês, temos o PIS sobre o faturamento de (650,00), COFINS sobre o faturamento de (3.000,00), ICMS sobre venda no valor de (12.000,00–3.240,00=8.760,00), IRPJ no valor de **1.200,00** e CSLL no valor de **1.080,00**, totalizando um valor de R\$ **14.690,00** de impostos.

4.2. O Lucro Real

O Lucro Real, conforme quadro abaixo é o lucro líquido do período, considerando as normas das legislações comerciais e societárias, ajustadas por meio de adições, exclusões, ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda (SILVA, 2006). Para as demais empresas jurídicas, a tributação pelo lucro real é opcional como descrito acima. Os impostos Federais nas entidades optantes pelo Lucro Real são o PIS, a COFINS, o IRPJ e a CSLL, sendo o PIS e a COFINS apurados mensalmente sobre o faturamento; e, o IRPJ, a CSLL são calculados anualmente, ou trimestralmente tendo como base o lucro líquido contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.

A apuração do lucro real envolve maior complexidade para encontrar a base de cálculo dos tributos como IRPJ e a CSLL; e, apurar os demais impostos das entidades. Para que se apure corretamente o profissional da contabilidade deve analisar uma série de procedimentos e adotar todos os princípios contábeis; e, ainda lançar todas as provisões necessárias, confecção de todas as

demonstrações contábeis como: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstrações das mutações do patrimônio líquido, balancetes e livros, o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) de entrada e saída; e, o Livro Registro de Inventário. Em circunstâncias disso, o custo para o empresário acaba sendo maior, pois se exige maior complexidade nessas demonstrações contábeis.

Quadro 24- Demonstrativo do resultado na empresa do Lucro Real – em Comércio:

DISCRIMINAÇÃO:	(-)	(+)
Receita de Vendas	—	R\$ 100.000,00*
(-) Impostos Sobre vendas	—	(R\$ 21.250,00)
ICMS sobre faturamento – 12%	R\$ 12.000,00	—
PIS sobre faturamento – 1,65%	R\$ 1.650,00	—
COFINS sobre faturamento – 7,60%	R\$ 7.600,00	—
(=) Receita Líquida	—	R\$ 78.750,00
(-) Custos das mercadorias	—	R\$ 21.263,00
Compras de mercadorias	R\$ 27.000,00*	—
ICMS sobre compras – 12%	—	R\$ 3.240,00
PIS sobre compras – 1,65%	—	R\$ 445,00
COFINS sobre compras – 7,60%	—	R\$ 2.052,00
(=) Lucro Bruto	—	R\$ 57.487,00
(-) Despesas Operacionais	—	(R\$ 6.000,00)
Despesas Administrativas	R\$ 3.000,00*	—
Despesas Financeiras	R\$ 3.000,00*	—
(=) Lucro antes do IRPJ	—	R\$ 51.487,00
(-) Imposto sobre o lucro	—	(R\$ 12.356,88)
IRPJ – 15%	R\$ 7.723,05	—
CSLL – 9%	R\$ 4.633,83	—
(=) Lucro líquido do exercício	—	R\$ 39.130,12

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Não foi contabilizado o cálculo do INSS sobre a folha de pagamento.

Não foi considerada a folha de pagamento dos empregados.

Quadro 25- Resumo de apuração dos impostos na opção do Lucro Real – em Comércio:

IMPOSTO	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	ICMS
VALOR	R\$ 7.723,05	R\$ 4.633,83	R\$ 1.205,00	R\$ 5.548,00	R\$ 8.760,00

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Quadro 26- Comparação de impostos entre Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real – em Comércio:

Descrição	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
Receita mensal	R\$ 100.000,00*	R\$ 100.000,00*	R\$ 100.000,00*
Base de Cálculo	R\$ 100.000,00*	R\$ 8.000,00*	R\$ 100.000,00*
PIS	R\$ 280,00	R\$ 650,00	R\$ 1.205,00
COFINS	R\$ 1.160,00	R\$ 3.000,00	R\$ 5.548,00
ICMS	R\$ 1.830,00	R\$ 8.760,00	R\$ 8.760,00
IRPJ	R\$ 390,00	R\$ 1.200,00	R\$ 7.723,05
CSLL	R\$ 390,00	R\$ 1.080,00	R\$ 4.633,83
INSS/CPP	R\$ 3.300,00	-----	-----
Total	R\$ 7.350,00	R\$ 14.690,00	R\$ 27.869,88

Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es) (*valores de exemplificação).

Analisando que os impostos federais como IRPJ e CSLL são pagos trimestralmente no exemplo mencionado foi citado (no quadro 26), considera-se mensalmente, apenas para ilustração, já o PIS, COFINS e ICMS são pagos mensalmente. Então os impostos mensalmente pagos pela empresa, quadro 25, enquadrada no Lucro Real, considerando que a venda foi de R\$ 100.000,00 no mês e a compra foi de R\$ 27.000,00 no mês, temos o PIS sobre o faturamento de (1.650,00–445,50= **1.204,50**); COFINS sobre o faturamento de (7.600,00–2.052,00= **5.548,00**); ICMS sobre venda no valor de (12.000,00–3.240,00=**8.760,00**); IRPJ no valor de **7.723,05**; e, CSLL no valor de **4.633,83**, totalizando um valor de R\$ **27.869,88** em impostos. A figura abaixo mostra a comparação entre os tributos.

Figura 4- Comparação dos tributos entre Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real:



Fonte: Dados organizados pelo(s) autor(es).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O esclarecimento da “substituição tributária”, além de configurar seus conceitos, não está em conformidade com o que prescreve a Lei Complementar 123/2006, além disso, permite que cada Estado alimentado pela guerra fiscal, quebre por meio de Lei, o tratamento diferenciado atribuído para as MPEs, onde normas gerais se encontram reguladas em lei complementar. Diante disso, os governantes não oferecem diferenciação na arrecadação da substituição tributária, contrariando o art. 179 da Constituição Federal. Outros princípios ainda são contrariados como: da isonomia, capacidade contributiva, princípio da reserva legal que atribuiu à lei complementar de estabelecer regime de tributação das pequenas empresas, o princípio da segurança jurídica, o princípio da pequena empresa na ordem econômica; e, os princípios sociais.

Assim, diante do exposto, conclui-se em seu conjunto, que a prática tributária, precisa ser muito bem estudada e planejada pelo contabilista, caso contrário, ela tem amplas chances de desfavorecer ao pequeno empresário, ou seja, para as empresas optantes ao Simples Nacional. O que pode tornar a opção pelo regime unificado inconveniente para as MPEs que comercializam, ou produzam com incidência de substituição tributária, a própria lei contradiz outra lei tornando-a inconstitucional a versão no que diz respeito à Lei 123 de dezembro de 2006.

Portanto, a opção pelo Simples nacional, pode ser vantajosa, pois a incidência dos tributos é mais baixa, quando comparadas com os regimes de tributação, Lucro Presumido e Lucro Real. Para tanto, depende que o rol de produtos produzidos, ou comercializados pela empresa possa fazer jus ao benefício; e, ainda se faz necessário um minucioso planejamento tributário, para analisar qual é a melhor e eficaz alternativa para a empresa enquadrar seu regime de tributação; e, nesse contexto elaborar estratégias que lhe permitam auferir ganhos e ampliar suas condições competitivas no mercado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSEF, Roberto. Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. 2.ed. rev. e at. Rio de Janeiro, 2003.

COGAN, Samuel. Custos e Preços – Formação e Análise. 1ª ed. Pioneira: São Paulo, 2002.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988. Artigo 179. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acessado em: 19 de agosto de 2015.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade Tributária e Societária para Advogados. 2º Edição. São Paulo: Atlas, 2008

LEI COMPLEMENTAR 123 de 2006. <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/>>. Acesso em: 19 de agosto de 2015.

Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9715.htm>. Acessado em: 08/11/2015.

MAIER, F.A.; FILIPIN, R. O Impacto da Substituição Tributária do ICMS sobre os produtos da cesta básica de alimentos da COTRIPAL. In: Seminário Interinstitucional de Ensino, Pesquisa e Extensão. Porto Alegre: UFRGS. 2010.

MELCHOR, Paulo. Substituição Tributária das Empresas no Simples Nacional – ICMS e ISS. 2008.

SEFA. Percentual de Redução do ICMS no Paraná, disponível em: <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocuments/2201203822.pdf>. Acesso em: 10 de novembro de 2015.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. Contabilidade das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Antônio Dorvalino dos. Projeto de Educação Continuada: Apuração do IRPJ e CSLL com base no Lucro Real e Presumido. CRC/SC, Florianópolis, maio/2008.

SILVA, J. Miguel; RODRIGUES, Agostinho Inácio. LALUR Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real, 2006. 4. ed. São Paulo, Cenofisco, 2006.

SIMPLES. Tabela do simples nacional. <<http://www.normaslegais.com.br>> Acesso em: 22 de fevereiro de 2015.

SOUZA, Rodrigo Leme Dias de; FRANCO, Aline Gabrieli Santos; SOUZA, Adriano Augusto de; SILVA, Janaina Simone da. Contabilidade tributária simples nacional: teórica: simplificação. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, Gramado – RS, 2008.

WANKE, Peter F; MAGALHÃES, Andréa. Lei nº 123 de 2006. Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.