

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO
FEAACS

QUANTIFICAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NAS
MICROEMPRESAS (MP) E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE
(EPP): Uma análise comparativa entre o custo tributário e o lucro
líquido auferido em um ano de atividade

Rodrigo Ribeiro Cavalcante

Fernando Prado
Prof. Orientador

Fortaleza(CE), setembro de 1998 - 2

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
UFC
FACULDADE DE ECONOMIA

Rodrigo Ribeiro Cavalcante

Quantificação da Carga Tributária nas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte: uma análise comparativa entre o custo tributário e o lucro líquido auferido em um ano de atividade.

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Economia da Universidade Federal do Ceará como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas

Setembro de 1998

Esta Monografia foi submetida à Coordenação de Economia como parte dos requisitos necessários à obtenção do diploma de Bacharel em Ciências Econômicas outorgado pela Universidade Federal do Ceará.

Rodrigo Ribeiro Cavalcante
Formando

Prof. Fernando Prado
Orientador

Prof. Euripedys Ewbank Rocha
Componente da banca examinadora

Prof. Fábio Sobral
Componente da banca examinadora

Monografia aprovada em 25 de SETEMBRO de 1998

AGRADECIMENTOS

Em especial, gostaria de agradecer a algumas pessoas que sem elas este trabalho não teria sido concluído:

- A Deus por, nos momentos de dificuldades na minha vida, está sempre ao meu lado, orientando-me para o melhor caminho a seguir;
- Aos meus Pais que sempre me deram condições para que eu pudesse desenvolver meus estudos e seguir uma vida profissional, condições estas sem nunca poupar esforços;
- À Jerusa, minha breve noiva e esposa, que sempre esteve ao meu lado, no decorrer desta pesquisa e da faculdade e cujas horas de lazer lhe foram roubadas;
- Ao professor Fernando Prado que me acompanhou em todas as etapas deste trabalho, a começar pelo projeto, fornecendo-me valiosa orientação para que esta pesquisa conseguisse lograr êxito;
- Aos professores Fábio Sobral e Euripedys Rocha que a partir das cadeiras ministradas por estes já pude tê-los como amigos e que agora fazem parte da minha banca examinadora;
- A todas as empresas e contadores que me receberam o me dispuseram todas as informações pertinentes ao desenvolvimento do trabalho.

“Não é função do governo fazer um pouco melhor, ou um pouco pior, o que os outros podem fazer, e sim fazer o que ninguém pode fazer”.

Lord Keynes

SUMÁRIO

ÍNDICE5

RESUMO.....7

INTRODUÇÃO8

1º CAPÍTULO - fatores legais

1.1. Considerações sobre Estado e tributação12

1.2. Aspectos Legais ao Poder de Tributar17

1.3. Microempresas e Empresas de Pequeno Porte25

2º CAPÍTULO - Quantificação percentual da carga tributária

2.1. Aspectos Contábeis29

2.2. Custo tributário X Lucro líquido33

3º CAPÍTULO – Conclusão

3.1. Considerações finais44

3.2. Conclusão45

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS48

ÍNDICE DE TABELAS

TABELA REFERENTE ÀS ALÍQUOTAS PAGAS POR
CADA CATEGORIA DE EMPRESA OPTANTES PELO
“SIMPLES”27

TABELA REFERENTE AOS PERCENTUAIS RELATI-
VOS AO CUSTO TRIBUTÁRIO(CT) E O LUCRO LÍ-
QUIDO(LL).....45

RESUMO

Tanto no meio acadêmico quanto até mesmo no meio profissional das Ciências Econômicas, observa-se uma deficiência no que se refere ao conhecimento das legislações que tratam de fatores pertinentes a valores monetários. Partindo do pressuposto de que a imagem do economista passa necessariamente por dinheiro, custo, moedas, bolsas de valores, tributos, é de suma importância que, “nós economistas”, tenhamos consciência da importância do que obriga as empresas a pagar, a gastar, a cumprir; a obedecer; ou seja, a importância das leis.

Desta forma, o intuito com que se mostra esta monografia é apresentar uma legislação específica voltada às empresas, é tentar vincular o profissional das Ciências Econômicas às leis, é mostrar aos colegas que o planejamento empresarial parte, antes, vislumbrando o que o Estado diz e, este se expressa também com a linguagem das leis.

INTRODUÇÃO:

Constantemente se escutam nos meios de comunicação opiniões e colocações acerca de uma “suposta” elevada carga tributária nas empresas brasileiras. Economistas, juristas e profissionais ligados ao estudo do custo tributário expõem categoricamente que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, onerando sobremaneira a produção, inibindo-a e tornando-a de pouca evolução.

A Microempresa(ME) e Empresa de Pequeno Porte(EPP), conforme a Lei n.9.317¹ e Constituição Federal(CF)², são duas categorias de empresas onde para a classificação no primeiro tipo deverá haver um faturamento bruto anual de no máximo R\$120.000,00 e para o segundo tipo, um faturamento máximo de até R\$720.000,00. Deste modo, a presente pesquisa trata da tributação nestas duas categorias de empresas e com isso se analisará uma grande fatia das firmas atuantes hoje no mercado cearense.

“Hoje, 68% das empresas que existem legalmente atuando no mercado cearense estão com faturamento compreendido entre um pequeno faturamento, até o faturamento de R\$720.000,00, tais empresas

¹ de 5 de dezembro de 1996 publicada no Diário Oficial da União n. 237, Seção 1, em 6/12/1996.

com condições ideais de serem optantes pelo sistema de arrecadação unificado de impostos e contribuições - ‘Simples’” Jornal O Povo, Caderno de Economia, pg. 2, dia 3 de maio de 1998)

e, pegando esta grande quantidade de empresas como de amostra, far-se-á uma análise comparativa entre os valores: carga(custo) tributária e receita bruta.

Com relação à amostra da pesquisa, foram escolhidas algumas empresas optantes pelo “Simples”, fornecidas pela Receita Federal. A partir daí se fizeram as devidas visitas e coletados os dados contábeis necessários, que se mostram através da Demonstração do Resultado do Exercício(DRE) de cada empresa. Assim, a população da pesquisa engloba todas as empresas optantes pelo Sistema Unificado de Arrecadação de Impostos e Contribuições, mas a amostra se restringe a oito empresas, uma de cada categoria de alíquota estipulada pela lei 9.317, de acordo com o faturamento bruto.

Assim, o objetivo primordial desta monografia é ratificar ou refutar o que se fala da tributação no Brasil, é apresentar concretamente todos os valores de receita bruta e lucro líquido auferidos pelas empresas das ca-

² O art. 179 da CF/98 prevê as categorias de MP e EPP de forma a dar a estas empresas tratamento diferenciado no que se refere às obrigações tributárias, creditícias, previdenciárias e administrativas

tegorias acima citadas, juntamente com os valores pagos de tributos periodicamente por estas.

Diante disso, este estudo se mostra em três capítulos: o primeiro trata dos aspectos legais para a obrigatoriedade no pagamento dos tributos, função estatal da tributação para o custeio das atividades governamentais, inclusive com definições acerca de impostos, taxas e contribuições, no entanto se detendo apenas à quantificação dos tributos devidos pelas ME e EPP.

O segundo capítulo apresenta os fatores contábeis pertinentes às MP e EPP, apresentando a estrutura de uma DRE, incidência de alíquotas do “Simples” na receita bruta e, ao final da DRE se verificará o lucro líquido para daí haver a quantificação comparativa de valores, que é o objetivo principal do trabalho.

Por fim o terceiro capítulo apresentará as conclusões, para desta forma se afirmar se há elevado custo tributário nas empresas cearenses (categoria ME e EPP) e com isso há uma inibição do crescimento/desenvolvimento do Estado cearense através de um excessivo peso fiscal nas firmas, que não conseguem gerar emprego e renda, ou se não há esta tão falada excessiva tributação e sim o que existem são outros fatores que perturbam a evolução da atividade econômica dos empresários, sem que

estes os percebam e coloquem a “culpa” na intervenção estatal impositiva de tributar.

1º CAPÍTULO:

1.1 Considerações sobre Estado e tributação:

O Estado, através de seus organismos de governo, trabalha para proporcionar à população serviços que vão desde o atendimento médico, passando pelo exercício da segurança, educação, assistência ao menor, até à resolução de questões e problemas existentes entre indivíduos da sociedade, por meio dos Tribunais. Para isso, o governo necessita de recursos financeiros para bancar todo o custo de suas atividades, recursos financeiros estes advindos, exatamente, da tributação. Ou seja, o poder público, seja por meio da esfera estadual, municipal ou federal, intervém no mercado retirando recursos monetários, muitos dos casos sem nenhuma contraprestação³, de tal forma que o dinheiro sai do mercado privado para entrar nos cofres públicos⁴, e com isso “alimentar” aquelas atividades governamentais em favor da sociedade.

“Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer regras de conduta,

³ As Taxas, Contribuições de Melhoria são exemplos de tributos com contraprestação por parte do governo. Contraprestação consiste em, p.ex., o Estado oferece um serviço e, a sociedade retribui com pagamento de tributos.

⁴ Tesouro Nacional

para construir o Direito. Dessa necessidade nasceu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciem o estudo do Direito Tributário”.(Machado, 1995, pg. 23)

Vale salientar que este dinheiro que sai do mercado se torna receita para o governo, receitas estas que se classificam em: receitas originárias, que são aquelas oriundas de doações, preços públicos; receitas transferidas são aquelas receitas de repartição de tributos entre esferas de governo e, por fim e mais importantes, as receitas derivadas que se caracterizam por serem aquelas oriundas de tributos(impostos, taxas, contribuições).

“A receita destinada a pagar não somente as despesas com a defesa da sociedade e com a manutenção da dignidade do chefe supremo da nação, mas também todas as outras despesas necessárias de governo, para as quais a constituição do Estado não previu uma receita específica podendo ser tirada, em primeiro lugar, de algum fundo que pertença exclusivamente ao soberano

ou ao Estado, o que é independente do rendimento do povo – ou, em segundo lugar do rendimento do povo”. (Smith, 1996, tradução Luiz João Baraúna, pg. 275)

Percebe-se, de antemão, que a existência do Estado é condição “sine Qua non” para que haja tributação, para que com isso se tenha uma organização que possa ditar as regras entre indivíduos e que possa regular a sociedade.

Desta forma, é de suma importância a atividade de tributação por parte dos governos, aliás atividade esta praticada por todo o mundo, de forma a proporcionar ao próprio Estado condições para que possa investir e prestar serviços ao povo do seu país. Deste modo, caracterizam-se estes recursos que entram nos cofres do governo de recursos fiscais, ou seja, vêm para suprir os gastos governamentais, independente de contraprestação governamental e, por sua vez os recursos extrafiscais, ou seja, são recursos que não têm o fito de “fazer caixa” aos cofres públicos(Tesouro Nacional), mas sim de constituir receita que irá beneficiar órgãos ligados a quem contribui. É o caso das contribuições as quais estão presentes no tributos que englobam as ME e EPP, assim com os recursos fiscais(impostos), ambos fazendo parte dos tributos do “Simples”, por conseguinte fazem parte da pesquisa.

Assim, a captação de receitas⁵, com a arrecadação de recursos financeiros para o estado – tributos fiscais, a arrecadação de receitas como intervenção no domínio econômico – tributos extrafiscais e, decerto a mais importante seja aquela que abrange uma maior quantidade de tributos – os tributos fiscais, analisar-se-á tanto aquela intervenção estatal que visa ao reforço de caixa do Tesouro Nacional, como também aquela captação que busca suprir organizações paraestatais⁶ nas suas atividades – tributos paraestatais, estes com fim último o próprio contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, através de suas relações de aprimoramento do trabalhador(vantagens ao trabalhador), por meio de órgãos governamentais(SENAI, IDT, SENAC) para o melhor desempenho da mão-de-obra(vantagens ao empregador-empresa)

“A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda atividade econômica. O tributo é inegavel-

⁵ a classificação adotada no Brasil, segundo Fernando Rezende, estabelece quatro principais categorias de receita: “a) Tributária, incluindo impostos, taxas e contribuições de melhoria(e outras contribuições compulsórias; b) Patrimonial, que se refere ao resultado financeiro da exploração do patrimônio, incluindo juros, dividendos e aluguéis; c) Industrial, a proveniente da venda de mercadorias ou serviços relativos a atividades de natureza empresarial; d) Diversas, incluindo multas e recursos oriundos da cobrança da dívida ativa” (Rezende, Fernando, Finanças Públicas, São Paulo, Atlas, 1989, p. 154)

mente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia”.(Machado, 1995, pg. 24)

Ratificando, mais uma vez, o fito desta pesquisa é prioritariamente analisar o custo tributário brasileiro que, para isso se usou uma “amostra” de empresas que relaciona as ME e EPP, para com isso confirmar ou refutar as alegativas do “alto custo tributário brasileiro”.

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas”.(Machado, 1995, pg. 24)

⁶ organizações paraestatais são instituições administradas pelo Estrado, mas que estão a serviço da iniciativa e são mantidas por estas.

1.2 Aspectos Legais ao Poder de Tributar:

Viu-se que é mister a existência de uma “pessoa de soberania”- Estado, para a regulação das atividades da sociedade e, esta intervenção busca necessariamente recursos financeiros para que o Estado possa desempenhar seu papel, recursos estes advindos dos tributos. No entanto, de onde vem este direito de o Estado “retirar dinheiro” da sociedade?

A Constituição Federal(CF) de 1988, em seu Capítulo I, Título VI, art. 145 esclarece sobre a tributação dizendo que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir os seguintes tributos:

“I – Impostos;

II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.(CF, RT 1997, pg. 78)

Desta forma tanto a esfera federal, quanto a estadual e a municipal podem instituir seus tributos, embasados constitucionalmente.

No entanto, faz-se necessário a distinção destas três categorias de tributos, já que eles são bastante confundidos pela maioria das pessoas. Usa-se, então a definição do Código Tributário Nacional(CTN)⁷:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.(CTN, 1995, pg. 145)(grifos meus)

Pode-se notar quatro características na definição de tributos, quais sejam:

- a) o tributo deve ser pago em dinheiro;
- b) o tributo é obrigatório;
- c) o tributo deve ser pago em moeda⁸;
- d) o Estado só pode cobrar o que é de lei.

Conclui-se, desta forma, que os impostos, taxas, Contribuições de Melhoria e Contribuições Sociais⁹ todos são categorias de tributos, constituindo-se erro chamar, p. ex., a Taxa de Iluminação Pública, de imposto,

⁷ O Código Tributário Nacional do Brasil data de 1966. Este Código define os tributos que podem ser cobrados, bem como todas as peculiaridades da tributação, p. ex. sujeito ativo, sujeito passivo, competência tributária, administração tributária, etc.

⁸ há casos em que o Estado intervém para reaver do sujeito passivo o que lhe é devido

sendo o correto chamá-la de tributo ou simplesmente de taxa¹⁰. Para os impostos, diz o CTN:

“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.(CTN, 1995, pg. 145)

Ou seja, o Imposto, categoria de tributo, está correlacionado com a arrecadação de receitas independentemente de o Estado prestar qualquer atividade específica para compensar o que retira do mercado. Referente às Taxas, CTN:

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

⁹ as contribuições sociais estão asseguradas no artigo 149 da CF. Até o presente momento da pesquisa não se apresentaram fatos que legitimem o Estado de cobrar contribuições sociais.

¹⁰ taxa e tarifa se distinguem. Taxa é somente o valor do tributo; tarifa é o tributo mais lucro da companhia estatal.

prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição”.(CTN, 1995, pg. 146)

Da definição de taxa, percebe-se que este tributo possui uma relação direta entre contribuinte e Estado na medida que há uma contraprestação entre ambos.

“Taxa é um tributo relacionado com a prestação de algum serviço público para um beneficiário identificado ou identificável”.(Maximilianus, 1998, pg. 28)

Como exemplo pode-se citar o boleto de pagamento da conta de luz residencial, ali se paga além do consumo da quantidade de “quilowatt” utilizados, também se acrescenta a esse valor uma parcela referente a energia utilizada pelos postes de iluminação pública.

Por fim, a Contribuição de Melhoria, CTN:

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorre valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada

e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.(CTN, 1995, pg. 147)

Ou seja, como o próprio nome está apresentando, este é um tributo, também de contraprestação entre o Estado e a sociedade na medida que após uma obra realizada por qualquer esfera governamental que beneficie imóveis, o beneficiário terá que contribuir para com o Estado, para assim compensar aquele seu benefício.

Feita a distinção entre os tributos e dirimindo toda e qualquer dúvida acerca de suas categoria, cabe, neste momento, especificar que são impostos cobrados pela União, estados¹¹ e municípios. União: imposto de importação(II); imposto de exportação(IE); renda e proventos(IR); produtos industrializados(IPI); imposto sobre operações financeiras(IOF); propriedade territorial rural(ITR) e impostos sobre grandes fortunas. Com relação aos impostos estaduais, estes são: transmissão “causa mortis”¹² de doação; imposto sobre circulação de mercadorias e prestação serviços especiais(ICMS) e imposto sobre veículos automotores(IPVA). Já os impostos municipais são: imposto predial territorial urbano(IPTU); transmissão “inter vivos”¹³ e imposto sobre serviços(ISS).

¹¹ Os impostos dos estados também se aplicam ao Distrito Federal

¹² transmissão de bens que ocorrem quando o detentor do bem falece

¹³ transmissão de bens quando seu detentor assim o quer, em vida.

Diante das distinções entre os tributos existentes e estabelecidos pela CF¹⁴ e CTN, pode-se questionar o que determina a sociedade, através das pessoas física e jurídica, pagar aquelas contribuições sociais ditas no começo do trabalho. Vale salientar que a Carta Maior, nos seus princípios gerais, “Da Tributação”, só menciona os impostos, taxas e contribuições de melhoria; entretanto os artigos 149 e 195(CF) estabelecem o poder do Estado de tributar, no que se refere às contribuições sociais -

“...em face da Constituição Federal de 1988, o conceito de contribuição social ganhou um elemento importante para sua formulação, e de notável relevo no pertinente à definição de limites do poder de tributar”.(Machado, 1995, pg. 305)

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.....”, (CF, 1997, pg. 79)

¹⁴ A Constituição Federal, em sendo a lei maior, possui maior grau de importância com relação o CTN que é uma lei ordinária.

onde somente a União poderá instituir esta contribuição, cujo artigo 195 ainda menciona as categorias dos trabalhadores e empregadores para o custeio da seguridade social.

Observa-se, desta forma, que estes artigos da CF definem as contribuições sociais existentes hoje, contribuições estas que estão incluídas no custo tributário das espécies de empresas deste trabalho. Assim, pode-se distribuí-las em três espécies: contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições para a seguridade social, como mostra o professor Hugo de B. Machado

“Na verdade as contribuições sociais constituem uma espécie do gênero tributo. A rigor, portanto, teríamos de dividi-las em subespécies, a saber: (a) contribuições de intervenção no domínio econômico, (b) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e, (c) contribuições de seguridade social”.(Machado, 1995, pg. 307)

Destarte, as contribuições podem ser subdivididas em três categorias, com relação às suas funções: a primeira é a de interesse para com as categorias profissionais ou econômicas; ou seja, o contribuinte, pessoa física ou jurídica, fornece recursos financeiros para organizações para-estatais (SENAI, SENAC, IDT) para que estas instituições possam contribuir para o aprimoramento do trabalhador em função de uma melhor capacitação desta mão-de-obra na produção, a segunda categoria se refere a casos de emergência para a intervenção no domínio econômico e, por fim, a contribuição para a aposentadoria dos trabalhadores.

Visto que o Estado possui legitimidade para cobrar as contribuições sociais, assim como também vistos todos os tipos de tributos e suas definições, a pesquisa passa agora a analisar apenas os tributos obrigatórios às empresas que englobam as ME e EPP.

1.3 Microempresas e Empresas de Pequeno Porte:

O “Simples” vem causando muitas dúvidas no meio empresarial, jornalístico e até mesmo no meio contábil, percebendo-se que há uma confusão entre: um sistema de arrecadação simplificada de tributos (que é o correto) com um suposto imposto/tributo simples ou um imposto único (visão equivocada).

Ou seja, a lei n. 9.317, base de todo este trabalho, não institui nenhum imposto único ou simples, mas sim regulamenta um sistema de integrado de pagamento de impostos e contribuições, de forma que esta arrecadação de tributos se torne um “pacote” de tributos a pagar pelas empresas. Assim a lei em seu art. 2º diz que são MP as empresas que tiverem faturamento anual bruto de até R\$120.000,00¹⁵ e são EPP as que tiverem faturamento bruto anual de até R\$720.000,00¹⁶.

Vale salientar que para a receita bruta, considera-se o produto da venda de bens e serviços na operação de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Percebe-se que esta forma de arrecadação possui como objetivo agrupar tributos de forma a cobrá-los simultaneamente, onde naturalmente

¹⁵ há variação de alíquotas para variações de receita

¹⁶ IDEM

esta lei esclarece quais são estes tributos englobados, que são: Imposto de renda pessoa jurídica(IRPJ); Contribuição para integração social e patrimônio do servidor público(PIS/PASEP); contribuição social sobre o lucro líquido(CSLL); contribuição para seguridade social(COFINS); imposto sobre produtos industrializados(IPI) e contribuição para seguridade social a cargo da pessoa jurídica. Ou seja, estes são os encargos tributários que estão inclusos para as empresas optantes pelo “Simples”, não obstante estas não estejam desobrigadas a pagar: IOF; II; IE; ITR; CPMF e FGTS.

É oportuno salientar que o “Simples” é um sistema de arrecadação de tributos somente federais, mas há a possibilidade de inclusão dos impostos estaduais e municipais neste sistema, desde que o Estado e o Município façam um convênio com a união. Entretanto nem o Estado do Ceará, tampouco o município de Fortaleza aderiram a esta forma de arrecadar.

Cabe, agora, especificar quais são as alíquotas que devem ser levadas em conta pelas MP e EPP, para efeito de pagamento de tributos, alíquotas estas constantes no artigo 5º da lei e mostradas nas planilhas na página seguinte.

MICROEMPRESAS(MP)

Empresas com faturamento até R\$60.000,00	3%
Empresas com faturamento de R\$60.001,00 até R\$90.000,00	4%
Empresas com faturamento de R\$90.001,00 até R\$120.000,00	5%

EMPRESAS DE PEQUENO PORTE(EPP)

Empresas com faturamento de R\$120.001,00 até R\$240.000,00	5,4%
Empresas com faturamento de R\$240.001,00 até R\$360.000,00	5,8%
Empresas com faturamento de R\$360.001,00 até R\$480.000,00	6,2%
Empresas com faturamento de R\$480.001,00 até R\$600.000,00	6,6%
Empresas com faturamento de R\$600.001,00 até R\$720.000,00	7,0%

Ou seja, os valores das planilhas são de fundamental importância para a pesquisa, dado que no capítulo seguinte se calculará o custo tributário, como caso prático nas empresas pesquisadas. Vale ressaltar que, em sendo o “Simples” uma forma de arrecadação resumida e estando presentes nesta arrecadação tributos (impostos e contribuições) que possuem destinação diferentes, a lei informa em seu artigo 23 a partilha dos valores pagos entre órgãos beneficiários da União, como p. ex. a MP com faturamento até R\$60.000,00: 0% para IRPJ; 1,8% para COFINS ou no caso da EPP com faturamento variando de R\$600.001,00 a R\$720.000,00: 1% para CLSS; 2% para COFINS, e assim por diante. Ou seja, estes valores especificam quanto a Receita Federal terá de recursos na arrecadação, quanto o INSS terá, com quanto a Caixa Econômica ficará através do FGTS, de forma a regular a destinação dos recursos.

O segundo capítulo evidenciará o objetivo principal da pesquisa que é a quantificação do custo tributário de forma a compará-lo com o lucro líquido, usando dados contábeis coletados em empresas visitadas.

2º CAPÍTULO:

2.1.Aspectos Contábeis:

Para que se conheçam os valores contábeis de uma empresa, tributos a pagar, receitas ou mesmo lucro líquido, deve-se conhecer um demonstrativo contábil muito importante e obrigatório para todas as firmas atuantes, que é a Demonstração do Resultado do Exercício(DRE).

“A Demonstração do Resultado do Exercício é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período” (Iudícibus, 1995, 503).

Ou seja, a DRE é um instrumento contábil, obrigatório¹⁷ e fonte para a busca do custo tributário e lucro líquido.

Desta forma é preciso que se conheça a estrutura de uma DRE, adaptada às empresas optantes pelo “Simples” para que depois se entre nos casos práticos das empresas.

¹⁷ De acordo com a lei 6.404/76(lei das AS) art. 187

DEMOSNTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

DRE

I.	Receita ¹⁸ bruta	R\$
II.	Deduções de vendas	(R\$)
III.	Deduções sobre receita bruta – Simples	(R\$)
IV.	Receita líquida	R\$
V.	Custo dos produtos vendidos(CMV)	(R\$)
VI.	Lucro bruto	R\$
VII.	Despesas operacionais	
	Despesas administrativas	(R\$)
	Despesas tributárias	(R\$)
	Despesas financeiras	(R\$)
	Outras despesas	(R\$)
	Receitas operacionais	R\$
VIII.	Lucro líquido	R\$

¹⁸ há empresas que adotam a nomenclatura faturamento bruto, assim como outras nomenclaturas para outros termos da DRE, porém sem fugir ao padrão que norteia a lei 6.404

Esta é uma estrutura simples de uma DRE, pois este demonstrativo contábil varia de acordo com o Plano de Contas elaborado pelas empresas, é claro que mantendo sempre o padrão exigido por lei, que é o acima transcrito.

Analisando os principais itens da DRE, tem-se que: receita bruta ou faturamento bruto, é o valor total de vendas da empresa; deduções de vendas são todas as vendas canceladas, p. ex. mercadorias vendidas e devolvidas ou descontos incondicionais concedidos; deduções – “Simples” é justamente o valor a pagar de tributos; as despesas operacionais são todas as despesas inerentes à firma, tais como mão-de-obra, água, luz, telefone, despesa com veículo, aluguel, entre outros; e, por fim o lucro líquido, que é a parte que cabe à empresa, livre de todo custo. Vale salientar que o item despesa tributária se refere ao ICMS pago, taxas, contribuições estadual ou municipal, já que estes são tributos do estado ou do município e, por isso não estão inclusos no sistema de arrecadação do “Simples”, dada a não existência de convênios.

Partindo para a análise concreta, foram feitas várias visitas a empresas optantes pelo “Simples”, de forma a catalogar uma empresa para cada alíquota exigida por este sistema de arrecadação e, a partir daí se verificarem os valores buscados(lucro e tributos).

Passa-se, então, a analisar cada DRE de cada empresa pesquisada para assim se verificar percentualmente a relação entre custo tributário e lucro líquido e, ressalte-se que o período das DRE se refere a janeiro de 1997 a dezembro de 1997, ou seja, primeiro período do exercício financeiro das empresas pesquisadas, com forma de arrecadação via “Simples”, que corresponde ao calendário base do anual.

2.2. Custo tributário X Lucro líquido com base na DRE:

Iniciando com a MP, apresenta-se a DRE de uma firma que tem como alíquota de 3%, ou seja faturamento até R\$60.000,00 .

EMPRESA A¹⁹ COMERCIAL LTDA

=Receita bruta	R\$56.144,32
Deduções de vendas	(R\$1.684,33) ²⁰
Deduções p/ “Simples”	(R\$1.663,80)
=Receita líquida	R\$52.796,19
Custo dos produtos vendidos	(R\$24.335,43)
Lucro bruto	R\$28.460,76
Despesas operacionais	
despesas administrativas	(R\$23.079,11)
despesas tributárias	(R\$364,94)
outras despesas	(R\$1.122,89)
receitas diversas	R\$112,29
=Lucro líquido	R\$5.006,11

Comparando os valores, tem-se que:

¹⁹ em atenção ao pedido dos contadores e administradores das empresas pesquisadas não se mostrarão as razões sociais destas firmas

Custo Tributário(CT) = R\$1.663,80 e Lucro Líquido(LL) = R\$5.006,12.

Ou seja, a metodologia para o cálculo²¹ aritmético percentual é bastante simples:

$$P\% \text{ de } 5.006,12 = 1.663,80$$

$$P = 1.663,80 \times 100 / 5.006,12$$

$$P = 33,23\%$$

Assim o CT corresponda a 33,23% do lucro auferido no ano/calendário base do período de atuação da empresa(jan/97 a dez/97). Pode-se até já considerar um percentual elevado se se levar em conta que o LL é o valor que corresponde ao resultado da atividade operacional naquele período; ou seja, o equivalente a 33,23% do que a empresa teve de lucro irá para os cofres do governo federal. Isso sem levar em conta o valor que a empresa paga tributos estaduais e municipais.

²⁰ os parênteses servem para identificar uma subtração de valores na DRE

²¹ este cálculo se atribui as demais empresas, mudando-se apenas os valores de CT e LL.

Para a alíquota de 4%, tem-se a seguinte empresa:

EMPRESA B COMERCIAL LTDA

=Faturamento bruta operacional	R\$72.276,21
Deduções de vendas	(R\$852,31)
Deduções p/ "Simples"	(R\$5.139,92)
=Faturamento líquida operacional	R\$66.283,98
Custo dos produtos vendidos	(R\$28.211,84)
Lucro bruto	R\$38.072,14
Despesas operacionais	
despesas administrativas	(R\$25.403,25)
despesas tributárias	(R\$469,80)
outras despesas	(R\$1.103,27)
receitas diversas	R\$289,13
=Lucro líquido do exercício	R\$11.208,11

Comparando-se os valores tem-se:

CT = R\$5.139,92 e LL = R\$11.208,11, ou seja, há uma incidência de 45,85% do CT em relação ao LL auferido no período de jan./97 a dez./97.

Ou seja, levando-se em conta a empresa anterior, houve um acréscimo percentual de 33,23% para 45,85% quando se aumentou o nível de fatura-

mento e, se a empresa anterior já estava supertributada, a empresa B está ainda mais.

Para a alíquota de 5%, tem-se a seguinte empresa:

EMPRESA C COMERCIAL LTDA

=Faturamento bruto	R\$98.642,64
Deduções de vendas	(R\$2.114,22)
Deduções p/ "Simples"	(R\$4.826,42)
=Faturamento líquido	R\$91.702,00
Custo dos produtos vendidos	(R\$35.610,60)
Lucro bruto	R\$56.091,40
Despesas operacionais	
despesas administrativas	(R\$47.450,06)
despesas tributárias	(R\$641,18)
outras despesas	(R\$284,54)
receitas diversas	R\$108,51
=Lucro líquido do exercício	R\$7.824,13

Comparando-se os valores tem-se:

CT = R\$4.826,42 e LL = R\$7.824,13, ou seja, há uma incidência de 61,69% do CT em relação ao LL auferido no período de jan./97 a dez./97.

Nesta empresa se percebe que o nível de faturamento é maior, mas em contrapartida a tributação se mostra ainda maior com relação às empresas A e B. Percebe-se aqui que o custo tributário é de 61,69 em relação ao lucro líquido auferido, uma carga realmente pesada.

Passando agora para a análise das EPP, tem-se que:

Para a alíquota de 5,4%, tem-se a seguinte empresa:

EMPRESA D COMERCIAL LTDA

=Receita bruto	R\$198.142,18
Deduções de vendas	(R\$5.944,27)
Deduções p/ “Simples”	(R\$10.378,69)
=Receita líquido	R\$181.819,23
Custo dos produtos vendidos	(R\$96.707,10)
Lucro bruto	R\$85.112,13
Despesas operacionais	
despesas administrativas	(R\$67.776,71)
despesas tributárias	(R\$1.287,92)
outras despesas	(R\$427,84)
receitas diversas	R\$246,79
=Lucro líquido do exercício	R\$15.866,45

Comparando-se os valores tem-se:

CT = R\$10.378,69 e LL = R\$15.866,45, ou seja, há uma incidência de 65,41% do CT em relação ao LL auferido no período de jan./97 a dez./97.

À medida que se aumenta²² o faturamento das empresas, percebe-se também uma elevação percentual na intervenção do fisco. Aqui a relação entre CT e LL já se encontra em 65,41%, ou seja em termos percentuais a empresa paga mais tributos do que tem lucro em sua atividade, embora ainda aufera este lucro.

Para a alíquota de 5,8%, tem-se a seguinte empresa:

EMPRESA E COMERCIAL LTDA

=Faturamento bruto	R\$307.214,08
Deduções de vendas	(R\$9.216,42)
Deduções p/ "Simples"	(R\$17.283,86)
=Faturamento líquido	R\$280.713,80
Custo dos produtos vendidos	(R\$129.349,39)
Lucro bruto	R\$151.364,41
Despesas operacionais	
despesas administrativas	(R\$125920,95)
despesas tributárias	(R\$1.996,89)

²² de todas as DRE analisadas, inclusive as não incluídas na pesquisa, percebeu, em geral, que à medida que o faturamento aumentava, aumentava-se também a carga percentual tributária com relação ao LL, porém há casos, com alguns vistos na pesquisa, que isso não ocorreu, dadas algumas medidas de contenção de despesa, com p. ex. dispensa de funcionários e não pagamento de dívidas.

despesas diversas	(R\$2.250,50)
outras receitas	R\$3.072,14
=Lucro líquido do exercício	R\$24268,12

Comparando-se os valores tem-se:

CT = R\$17.283,86 e LL = R\$24.268,12, ou seja, há uma incidência de 71,22% do CT em relação ao LL auferido no período de jan./97 a dez./97. 71,22% é um percentual de intervenção governamental, com relação ao LL, excessivamente elevado.

Para a alíquota de 6,2%, tem-se a seguinte empresa:

EMPRESA F COMERCIAL LTDA

=Faturamento bruto	R\$466.312,00
Deduções de vendas	(R\$18.652,48)
Deduções p/ "Simples"	(R\$27.754,89)
=Faturamento líquido	R\$419.904,63
Custo dos produtos vendidos	(R\$210.444,27)
Lucro bruto	R\$209.460,36
Despesas operacionais	
despesas administrativas	(R\$163.484,75)
despesas tributárias	(R\$3.031,03)
outras despesas	(R\$322,52)

receitas diversas	R\$104,34
=Lucro líquido	R\$42.726,40

Comparando-se os valores tem-se:

CT = R\$27.754,89 e LL = R\$42.726,40, ou seja, há uma incidência de 64,96% do CT em relação ao LL auferido no período de jan./97 a dez./97.

Aqui se verifica que houve um faturamento maior do que a empresa E, no entanto seu percentual relativo do CT sobre o LL foi inferior. Neste caso, deve-se observar as particularidades de cada empresa, como despesas diversas, o que não é objetivo da pesquisa e sim o é verificar o CT frente o LL, o que neste caso ficou em 64,96%.

Para a alíquota de 6,6%, tem-se a seguinte empresa:

EMPRESA G COMERCIAL LTDA

=Faturamento bruto	R\$522.886,42
Deduções de vendas	(R\$25.144,32)
Deduções p/ "Simples"	(R\$32.784,98)
=Faturamento líquido	R\$463.957,12
Custo dos produtos vendidos	(R\$324.100,10)
Lucro bruto	R\$139.857,02
Despesas operacionais	

despesas administrativas	(R\$91.114,52)
despesas tributárias	(R\$3.398,76)
outras despesas	(R\$764,00)
receitas diversas	R\$137,34
=Lucro líquido do exercício	R\$44.717,08

Comparando-se os valores tem-se:

CT = R\$32.784,98 e LL = R\$44.717,08, ou seja, há uma incidência de 73,32% do CT em relação ao LL auferido no período de jan./97 a dez./97.

Mais uma vez, nota-se que a parcela da intervenção estatal/fisco na economia foi de forma a desestimular a produção.

Para a alíquota de 7%, tem-se a seguinte empresa:

EMPRESA H COMERCIAL LTDA

=Faturamento bruto	R\$664.227,16
Deduções de vendas	(R\$19.926,81)
Deduções p/ "Simples"	(R\$45.101,02)
=Faturamento líquido	R\$599.199,32
Custo dos produtos vendidos	(R\$340.014,38)
Lucro bruto	R\$259.184,94
Despesas operacionais	

despesas administrativas	(R\$164.277,62)
despesas tributárias	(R\$4.317,48)
despesas financeiras	(R\$6.642,27)
receitas diversas	R\$3.985,36
=Lucro líquido do exercício	R\$87.932,93

CT = R\$45.101,02 e LL = R\$87.932,93 ou seja, há uma incidência de 51,29% do CT em relação ao LL auferido no período de jan./97 a dez./97.

Embora o valor percentual nesta empresa H tenha ficado num patamar²³ menor do que a empresa G, percebe-se que mais da metade do que se auferiu de lucro irá para os cofres públicos.

Vale salientar que no decorrer das visitas às empresas e aos seus escritórios de contabilidade, houve vários casos de empresas que estão com valores para o LL, menores do que o CT. Isso decorre do fato já de se ter uma excessiva tributação nestas MP e EPP. Com isso, estas empresas terão seus futuros semelhantes e até dito pelas próprias empresas, que é a falência.

Como já diz o economista e deputado Delfim Neto, o Estado brasileiro possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, o correspondente a aproximadamente 31%; ou seja 31% do que se produz(PIB) vão

²³ Devem ser verificados detalhadamente os motivos que levaram a isso em outra ocasião

aos cofres do governo. Na análise acima foi levada em consideração a carga tributária(tributos recolhidos) com relação ao rendimento da economia(produtos produzidos). Aqui se analisou, ou seja, teve-se como parâmetro o lucro líquido auferido no exercício financeiro para, encima deste resultado se achar o valor percentual do custo tributário,

Portanto, obteve-se um valor percentual mínimo de 33,23% e um valor máximo de 73,32% que, comparados ao lucro líquido obtido pelas empresas, estes valores representam, sem sobra de dúvidas, um elevado custo tributário.

3. CONCLUSÕES:

3.1. Considerações finais:

O presente estudo teve origem desde as primeiras aulas na Faculdade de Economia – UFC, quando recém-chegado, percebeu-se a importância das Ciências Econômicas no contexto no setor empresarial, mais particularmente no meio prático, no entanto sem esquecer os tópicos teóricos, como é o caso da tributação no Brasil, tema ainda pouco estudado e, de pouca atenção por parte dos que fazem o estudo da Economia.

Discutir tributos é sempre um assunto delicado e, principalmente quando se tem que buscar dados quantitativos nas empresas; estas se fecham e não querem fornecê-los com receio de problemas, caso particular, com o fisco.

Assim foi amadurecida a idéia de escrever sobre o tema, embora muito limitada e totalmente sem pretensão de falar muito, mas que possa mostrar alguma coisa.

3.2. Conclusão:

Mencionando um pouco o que se disse no começo da pesquisa, o trabalho começou, com as devidas visitas aos empresários que, pagadores de tributos, em princípio não se dispuseram a dar informações, mas que depois de algumas insistências o caminho foi aberto. Foram visitadas várias empresas somente do setor comercial, de sorte que apenas as melhores²⁴ DRE'S foram escolhidas para fazerem parte da pesquisa, estabelecendo-se um número mínimo de oito empresas a fazerem parte da amostra de uma população que é as MP e EPP.

Catalogadas todas as DRE'S, bastou-se fazer aqueles cálculos simples de aritmética para verificar que realmente e pelo menos nas empresas pesquisadas (MP e EPP), há excessiva tributação no Brasil, mais especificamente no Ceará.

Refrisando os valores percentuais da relação CT e LL, tem-se que:

EMPRESA A 33,23%	EMPRESA B 45,85%
EMPRESA C 61,69%	EMPRESA D 65,41%
EMPRESA E 71,22%	EMPRESA F 64,96%

²⁴ somente incluídas as DRE'S com LL superior ao CT, já que se o contrário fosse apresentado já havia tributação excessiva

EMPRESA G 73,32%	EMPRESA H 51,29%
------------------	------------------

Ao fim, sem maiores análises e sem nenhum cálculo econômico se percebe que todos os valores percentuais calculados a partir de valores reais das empresas, são a prova máxima de que se tem uma supertributação no Brasil. Vale ressaltar que esta forma de cobrança de tributos – “Simples”²⁵ veio para facilitar o pagamento dos encargos, o que até aí está tudo bem, pois os próprios empresários concordam com isso na medida que elas só precisam preencher uma guia de recolhimento e fazer somente um pagamento, no entanto o que a pesquisa mostrou é que os percentuais tributários, as alíquotas ainda estão muito elevadas, onde isso foi constatado quando se compara o valor a pagar de tributos com o que a empresa obtém em sua atividade comercial.

Acredita-se que o leitor deve confiar plenamente nos dados apresentados, pois estes estão constando em cada DRE das empresas visitadas e foram fielmente confirmados pelos devidos contadores, embora tenha sido mencionado, em conversas, a existência de um possível “caixa-dois”, dado que se torna impossível cumprir todas as exigências fiscais no contexto do Brasil de hoje.

²⁵ o “Simples, segundo o governo federal, tem como objetivo facilitar o pagamento dos encargos tributário para os empresários e diminuir a carga tributária

Finalmente não cabe à pesquisa mostrar caminhos para o Estado tentar corrigir este erro, o intuito é somente de verificar concretamente a excessiva carga de tributos pagos pelas empresas brasileira, mais especificamente as cearenses, não obstante seja de suma importância que se mostre o erro e se ofereçam horizontes para se corrigi-los. Ficará para uma outra oportunidade o estudo de alguns possíveis caminhos como forma de enriquecimento deste trabalho, até pela importância do mesmo.

BIBLIOGRAFIA:

Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997.

Código Tributário Nacional. São Paulo, Ed. Saraiva, 1995.

Lei n. 9.317. Diário Oficial da União, 1996.

Führer, Cláudio A. Maximilianus. Resumo de Direito Tributário. Coleção 8 Resumos. 1ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1998.

Iudicibus, Sérgio. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 4ª ed., São Paulo, Editora Atlas, 1995.

Jornal O Povo, Caderno de Economia, Fortaleza, 3/5/1998

Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 12ª ed., São Paulo, Malheiros, 1995.

Smith, Adam. A Riqueza das Nações. Coleção Os Economistas. São Paulo, Editora Nova Cultural, 1996.