

ALEXANDRE ZOLDAN DA VEIGA

**ANÁLISE DO IMPACTO DA DECISÃO SOBRE A FORMA DE TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO
RESULTADO DA EMPRESA**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre. Orientadora: Prof^ª. Ilse Maria Beuren, Dra.

Florianópolis, dezembro de 2002.

AO DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS
CONTÁBEIS, NOSSA COLABORAÇÃO E AGRADE-
CIMENTOS!


20/03/2003.

**ANÁLISE DO IMPACTO DA DECISÃO SOBRE A FORMA DE TRIBUTAÇÃO DA
RENDA NO RESULTADO DA EMPRESA**

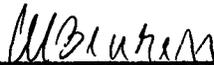
ALEXANDRE ZOLDAN DA VEIGA

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Administração (área de concentração: Políticas e Gestão Institucional) e aprovada, na sua forma final, pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.



**Prof. Nelson Colossi, Dr.
Coordenador do curso**

Apresentada à Comissão Examinadora integrada pelos Professores:



**Prof. Ilse Maria Beuren, Dra.
Presidente**



**Prof. Valter Saurin, Dr.
Membro**



**Prof. Francisco Gabriel Heidemann, Dr.
Membro**



**Prof. Altair Borguet, Dr.
Suplente**

AGRADECIMENTOS

A saudosa Rosa Santana e a Luiz Adolfo, meus pais, pelo incentivo que sempre deram em minhas empreitadas.

A minha esposa, Márcia, e aos queridos filhos, Franciele e Lucas, pelo apoio ao longo desta trajetória, aceitando privações de atenção e carinho.

Aos meus irmãos, Angela, Antônio e Isabel, que sempre torceram por mim.

A Beth, pelo incentivo sempre concedido.

Ao Jairo, pela colaboração na formatação do texto.

À professora Dr^a Ilse Maria Beuren, pela orientação e dedicação a mim dispensadas.

Aos colegas e amigos Jair Alcides dos Santos e Valcélvio Lourenço de Oliveira, pelo incentivo durante o Mestrado.

À empresa em estudo, Ribeironense Transporte Coletivo Ltda., representada pelo seu corpo de dirigentes e empregados, pela atenção dispensada em todos os momentos que solicitei.

Aos colegas de curso, pelo companheirismo e amizade.

Aos professores e funcionários do CPGA, pela colaboração dispensada ao longo de todo o curso.

A todos aqueles que de alguma maneira contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

VEIGA, Alexandre Zoldan. Análise do impacto da decisão sobre a forma de tributação da renda no resultado da empresa. 2002. 132 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

Orientadora: Prof^ª. Dra. Ilse Maria Beuren

O presente estudo de caso tem como objetivo mostrar o impacto da decisão sobre a forma de tributação da renda no resultado da empresa. Este estudo, realizado na empresa Transporte Coletivo Ribeironense Ltda., justifica-se pela economia tributária que a empresa poderá alcançar seguindo as regras legais em vigor. A opção pela empresa pesquisada também levou em conta o fato de a mesma oferecer a oportunidade do cumprimento, nos trabalhos desenvolvidos, de todas as orientações metodológicas pertinentes a uma observação participante. Foi de fundamental importância o fato de o investigador poder interferir no processo de execução das atividades em análise. A metodologia utilizada permite confrontar resultados contábeis e fiscais de anos anteriores e estimativas dos mesmos em anos futuros. O objetivo da dissertação é detectar o critério mais econômico da tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido legalmente permitido, ou seja, lucro real ou lucro presumido. Como conclusão, são apresentadas diretrizes que devem ser incorporadas à administração financeira e tributária do dia-a-dia da empresa. Essas diretrizes têm por destaque a necessidade de acompanhamento permanente e detalhado da contabilidade da empresa, para permitir a melhor opção de tributação fiscal. Tal opção é importante, uma vez que deve ser efetuada no início de cada ano, não sendo permitida, pela legislação atualmente em vigor, alteração da opção durante o próprio exercício fiscal que, legalmente, coincide com o ano civil.

Palavras-chave: Lucro real, Lucro presumido, Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

ABSTRACT

VEIGA, Alexandre Zoldan da. An analysis of the impact caused by the decision concerning the type of income tax declaration adopted by the enterprise upon its profit. 2002. 132 p. Business MSc Dissertation. Post-Graduate Programme in Business. Federal University of Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

Supervisor: Ilse Maria Beuren, PhD

The present case study has as its aim to show the impact caused by the decision concerning the type of income tax declaration adopted by the enterprise upon its figures after income tax. This study, undertaken at Transporte Coletivo Ribeironense Ltda., is justified by the fact that the enterprise may achieve tributary advantages by following the present legal norms concerning income tax declarations. The choice of the organization to be studied also took into consideration the fact that the enterprise offered the opportunity to follow the methodological guidelines relevant to a participating observation in all its stages. It was extremely important the fact that the researcher was able to interfere in the process of the execution of the activities under analysis. The methodology adopted allows the confrontation of fiscal and accounting results of previous years and their estimation for the future. The aim of this dissertation is to detect the most economical system for the company's income taxation and social insurance contribution based on the net income, of the two types legally accepted, i.e., the actual profit system or the assumed profit one. As a conclusion, guidelines are offered, that may be adopted by the financial and tributary management in the everyday activities of the organization. These guidelines focus on the necessity of following the financial statements and registration of the enterprise in a permanent and detailed manner so as to provide it with the necessary information for the choice of the best taxation system. Such a choice is very important since it must occur at the beginning of each calendar year and, according to the legislation, it must be kept till its end, no changes being admitted during the year.

Key words and expressions: Actual profit, Assumed profit, Company's income tax, Social insurance contribution based on the net profit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Hierarquia da legislação brasileira.....	32
Figura 2 – Diretoria da empresa.....	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Imposto de renda na fonte.....	35
Tabela 2 – Compensação de prejuízos fiscais e não operacionais.....	42
Tabela 3 – Base de cálculo do lucro presumido - IRPJ.....	45
Tabela 4 – Alíquota de valor a recolher – ME.....	48
Tabela 5 – Alíquota de valor a recolher – EPP.	49
Tabela 6 – Base de cálculo do lucro arbitrado	51
Tabela 7 – Participação no Capital Social em 18/11/1997.....	64
Tabela 8 – Número de passageiros pagantes.....	66
Tabela 9 – Número de empregados em atividade.....	67
Tabela 10 – DRE encerradas em 31/12/2000 e 31/12/2001.....	69
Tabela 11– DRE projetadas para 2002 e 2003.....	70
Tabela 12 – Apuração do lucro real trimestral no exercício 2000.....	73
Tabela 13 – Demonstração do lucro real em 31/01/2000 – Período em curso.....	74
Tabela 14 – Lucro real mensal e acumulado – exercícios 2000,2001,2002 e 2003.....	76
Tabela 15 – Demonstração da base de cálculo da CSLL em 31 de janeiro de 2000.....	77
Tabela 16 – Base de cálculo da CSLL mensal e acumulada.....	79
Tabela 17 – Apuração da base de cálculo do IRPJ, estimado, referente a junho de 2000.....	80
Tabela 18 – Base de cálculo do IRPJ	82
Tabela 19 – Apuração da base de cálculo da CSLL	83
Tabela 20 – Base de cálculo da CSLL pela estimativa.....	84
Tabela 21 – Base de cálculo do lucro presumido – IRPJ.....	86
Tabela 22 – Base de cálculo da CSLL no lucro presumido.....	87
Tabela 23 – IRPJ anual devido em 2000.....	88
Tabela 24 – Balancete de suspensão/redução em 30 de junho de 2000.....	90
Tabela 25 – IRPJ devido mensalmente no exercício 2000.....	91
Tabela 26 – IRPJ devido mensalmente no exercício 2001.....	91

Tabela 27 – IRPJ devido mensalmente no exercício 2002.....	93
Tabela 28 – IRPJ devido mensalmente no exercício 2003.....	93
Tabela 29 – CSLL devida pelo balancete de suspensão ou redução em 30/06/2000.....	94
Tabela 30 – CSLL devida no exercício 2000.....	95
Tabela 31 – CSLL devida no exercício 2001.....	96
Tabela 32 – CSLL devida no exercício 2002.....	97
Tabela 33 – CSLL devida no exercício 2003.....	98
Tabela 34 – IRPJ devido em 06/2000 por estimativa.....	99
Tabela 35 – IRPJ devido por estimativa.....	100
Tabela 36 – CSLL devida por estimativa.....	101
Tabela 37 – CSLL devida por estimativa.....	102
Tabela 38 – Comparação entre recolhimento mensal por estimativa <i>versus</i> balancete em 2000.....	103
Tabela 39 – Comparação entre recolhimento mensal por estimativa <i>versus</i> balancete em 2001.....	103
Tabela 40 – Comparação entre recolhimento mensal por estimativa <i>versus</i> balancete em 2002.....	106
Tabela 41 – Comparação entre recolhimento mensal por estimativa <i>versus</i> balancete em 2003.....	106
Tabela 42 – Cálculo IRPJ lucro presumido.....	109
Tabela 43 – Cálculo da CSLL - lucro presumido.....	110
Tabela 44 – Valor devido anualmente pelo lucro real.....	112
Tabela 45 – Valor devido anualmente pelo lucro presumido.....	113
Tabela 46 – Valores devidos comparativos entre lucro real <i>versus</i> lucro presumido.....	113
Tabela 47 – Cálculo do ponto de equilíbrio.....	115
Tabela 48 – IRPJ e CSLL pelo lucro real.....	115
Tabela 49 – IRPJ e CSLL pelo lucro presumido.....	116

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADN	Ato Declaratório Normativo
ART	Artigo
BTNF	Bônus do Tesouro Nacional Fiscal
CF/88	Constituição Federal, de 05/10/1988
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
DOU	Diário Oficial da União
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EPP	Empresas de Pequeno Porte
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IN	Instrução Normativa
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPC	Índice de Preço ao Consumidor
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços
JUCESC	Junta Comercial do Estado de Santa Catarina
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LIR	Resultado antes do Imposto de Renda
ME	Microempresa
MP	Medida Provisória

N.º	Número
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RIR/99	Regulamento do Imposto de Renda, de 26 de março de 1999
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SUMÁRIO

RESUMO.....	4
ABSTRACT.....	5
LISTA DE FIGURAS.....	6
LISTA DE TABELAS.....	7
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	9
SUMÁRIO.....	11
1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	15
1.2 OBJETIVOS.....	18
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	19
1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	20
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	22
2.1 Da implementação dos princípios da organização de Henry Fayol ao planejamento tributário.....	22
2.1.1 Princípios da organização.....	23
2.1.2 Planejamento estratégico e operacional.....	25
2.1.3 O IRPJ e a CSLL na perspectiva do planejamento tributário.....	27
2.1.3.1 Planejamento tributário na perspectiva do IRPJ	29
2.1.3.2 Planejamento tributário na perspectiva da CSLL	30
2.2 Princípios tributários.....	31
2.2.1 Princípio da legalidade.....	31
2.2.2 Princípio da irretroatividade.....	32
2.2.3 Princípio da anterioridade.....	33
2.2.4 Princípio da isonomia tributária.....	34
2.2.5 Princípio da capacidade contributiva.....	35
2.3 TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS.....	36
2.4 IMPOSTO DE RENDA.....	38
2.4.1 Imposto de Renda Pessoa Física	39
2.4.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica	40
2.4.2.1 Lucro real.....	40
2.4.2.2 Lucro presumido.....	44

2.4.2.3 SIMPLES.....	47
2.4.2.4 Lucro arbitrado.....	50
2.5 PIS e COFINS.....	52
2.6 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.....	54
3 METODOLOGIA.....	56
3.1 PERGUNTAS DE PESQUISAS.....	56
3.2 DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA DE TERMOS	56
3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	58
3.4 OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE ANÁLISE.....	59
3.5 COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	60
3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	60
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO.....	62
4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	62
4.1.1 Histórico da empresa.....	62
4.1.2 Estrutura organizacional da empresa.....	65
4.1.3 Mercado.....	66
4.1.4 Recursos humanos.....	66
4.2 DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO.....	67
4.2.1 Obrigatoriedade de escrituração contábil.....	68
4.2.2 Demonstrações do resultado dos exercícios 2000 e 2001 divulgadas.....	69
4.2.3 Demonstrações do resultado dos exercícios 2002 e 2003 projetadas.....	70
4.3 APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.....	71
4.3.1 Lucro real.....	72
4.3.1.1 Balancete de suspensão/redução.....	73
4.3.1.2 Estimativa.....	80
4.3.2 Lucro presumido.....	85
4.4 APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL DEVIDOS.....	88
4.4.1 Apuração pelo Lucro Real anual quanto ao IRPJ e à CSLL.....	89
4.4.1.1 Antecipações pelo balancete de suspensão/redução.....	90
4.4.1.2 Antecipação por estimativa.....	98
4.4.1.3 Comparação entre recolhimento mensal por estimativa <i>versus</i> Balancete de suspensão ou redução	102
4.4.2 Apuração trimestral do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido.....	107

4.4.3 IRPJ e adicional de IRPJ.....	111
4.4.4 CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	111
4.4.5 Prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.....	111
4.5 ANÁLISE COMPARATIVA DOS RESULTADOS.....	112
4.5.1 Lucro real realizado e projetado.....	112
4.5.2 Lucro presumido realizado e projetado.....	112
4.5.3 Análise comparativa das duas modalidades de tributação: lucro real versus lucro resumido.....	113
4.5.4 Ponto de equilíbrio entre lucro real e lucro presumido.....	114
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	117
5.1 Conclusões.....	117
5.2 Recomendações.....	118
REFERÊNCIAS	120
ANEXOS	125

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, com a concorrência acirrada no mercado mundial, as empresas devem, cada vez mais, dedicar esforços e buscar inovações estratégicas para continuar na competição que se apresenta, seja em âmbito internacional, nacional, regional ou local.

Para isso, um dos requisitos a serem observados pelos gestores é o planejamento tributário, procurando a redução de custos e despesas, para trazer maior viabilidade à colocação de seus produtos no mercado.

O planejamento tributário oferece alternativas que as empresas podem utilizar, dependendo do tipo de negócio. Utilizando o planejamento tributário, a empresa passa a ter possibilidade de maiores ganhos em relação aos concorrentes que não o utilizam. Dessa forma, pode-se considerar que atualmente existem duas categorias de empresas, no Brasil, as que utilizam o planejamento tributário e as que não o utilizam.

Latorraca (1980, p. 46) afirma que “o planejamento tributário é necessário antes mesmo de a empresa estar legalmente constituída”. A empresa e o pessoal envolvido devem conhecer as regras da tributação, para possibilitar o planejamento tributário. Segundo Bazarian (1985, p. 41), “quando se fala em conhecimento, tem-se em vista o conhecimento da verdade, do pensamento, pois um conhecimento falso não é propriamente conhecimento, mas sim erro e ilusão”. Shlomo (1996, p. 5) diz:

O trabalho dos executivos é criar e administrar negócios por intermédio da venda de bens e serviços que proporcionem valor a um preço razoável para seus clientes a um custo aceitável para a empresa. Quando os executivos conseguem criar mais valor a um custo menor do que os seus concorrentes, suas empresas prosperam e lucram. Aí é que está o X da questão. Tudo o mais é supérfluo.

Neste pensamento estão embutidas também a preocupação com o planejamento e a economia tributária, que se refletem no custo e, conseqüentemente, no resultado de qualquer empresa.

As empresas em geral devem ter uma grande preocupação com o planejamento tributário, que poderá causar economia legal, gerando recursos para aplicação na área produtiva. Albers (1977, p. 373), especificamente em relação a esse aspecto, questiona o seguinte:

Até onde uma organização deve planejar o futuro? Um dia, uma semana, um ano, uma década? A resposta depende da natureza das forças ambientais e organizacionais envolvidas. Um período de planejamento de menos de um dia pode ser adequado para certas situações; uma década pode não ser suficiente para outras. Intimamente ligada a este assunto está a qualidade da extensão a ser dada ao planejamento. Até onde deve ser levada a preparação para enfrentar uma eventualidade futura?

Portanto, o planejamento tributário é um mecanismo que a empresa deve utilizar no seu dia-a-dia para continuar sua acirrada disputa no mercado atual. Ele, se bem aplicado, poderá gerar economia de tributos tanto na produção quanto na venda, particularmente no resultado, o que se refletirá no preço dos produtos, se comparado com a concorrência.

1.1 TEMA E PROBLEMA

As empresas no Brasil sofrem tributação de diversos impostos e contribuições, tanto federais, quanto estaduais e municipais. Inúmeros são os tributos atualmente em vigor no Brasil. Segundo Martins (1999, p. 49), estes abrangem 58 tributos, enumerados a seguir:

- 1 - Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC)
- 2 - Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) – “Salário Educação”
- 3 - Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)
- 4 - Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
- 5 - Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio à Pequena Empresa (Sebrae)
- 6 - Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC)
- 7 - Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem dos Transportes (SENAT)
- 8 - Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI)
- 9 - Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR)
- 10 - Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI)
- 11 - Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC)
- 12 - Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP)
- 13 - Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST)
- 14 - Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
- 15 - Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
- 16 - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)
- 17 - Contribuição Sindical Laboral
- 18 - Contribuição Sindical Patronal
- 19 - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
- 20 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
- 21 - Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional
- 22 - Contribuições de Melhoria
- 23 - Empréstimos Compulsórios
- 24 - Fundo Aeronáutico (FAER)
- 25 - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)

- 26 - ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação)
- 27 - Imposto de Renda (IR pessoas física e jurídica)
- 28 - Imposto sobre a Exportação (IE)
- 29 - Imposto sobre a Importação (II)
- 30 - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
- 31 - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
- 32 - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
- 33 - Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
- 34 - Imposto sobre Serviços (ISS)
- 35 - Imposto sobre Transmissão de Bens Intervivos (ITBI)
- 36 - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD ou ITD)
- 37 - INSS Autônomos e Empresários
- 38 - INSS Empregados
- 39 - INSS Patronal
- 40 - IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
- 41 - Multas Regulamentadoras isoladas (atrasos de entrega de Declarações do Imposto de Renda, etc.)
- 42 - Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
- 43 - Taxa Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)
- 44 - Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
- 45 - Taxa de Coleta de Lixo
- 46 - Taxa de Combate a Incêndios
- 47 - Taxa de Conservação e Limpeza Pública
- 48 - Taxa de Emissão de Documentos (âmbitos municipais, estaduais e federal)
- 49 - Taxa de Iluminação Pública
- 50 - Taxa de Licenciamento e Alvará Municipal
- 51 - Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
- 52 - Taxas Comissão de Valores Mobiliários - CVM
- 53 - Taxas de Outorgas (Radiodifusão, Telecomunicações, Transporte Rodoviário e Ferroviário, etc.)
- 54 - Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
- 55 - Taxas IBAMA (Instituto Brasileiro do Meio Ambiente)
- 56 - Contribuição ao Funrural
- 57 - Taxas de Fiscalização da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) Lei nº 9.961
- 58 - Taxa de Pesquisa Mineral DNPM (Portaria Ministerial 503/99)

Como se pode observar, inúmeros são os tributos cobrados das empresas, muitos deles simultaneamente. Em alguns casos, a base de cálculo é parecida, como, por exemplo, Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que incidem sobre a receita bruta.

Essa tributação, muitas vezes considerada injusta, influi na cadeia de valor das organizações, provocando diminuição de seu ritmo de produção ou prestação de serviços, devido à redução do consumo em função do peso dos tributos em cada uma das etapas da produção ou dos serviços.

Para a maioria das pessoas, sejam físicas ou jurídicas, o entendimento e a gestão tributária são extremamente complexos. No entanto, segundo a Lei de

Introdução do Código Civil, Decreto-lei n.º 4.657/42, em seu art. 3º, ninguém pode se escusar de cumprir a lei sob alegação de desconhecimento.

Vale ressaltar que no dia-a-dia poucos empresários acompanham efetivamente as publicações sobre alterações tributárias, seja no diário oficial ou em periódicos de circulação nacional. Portanto, a pessoa física ou jurídica que estiver bem assessorada nessa área tende a estar em vantagem em relação a seus concorrentes.

Devido à amplitude tributária, nesta pesquisa estuda-se especificamente o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devido pelas empresas tributadas pelas sistemáticas do lucro real ou do lucro presumido. Além dessas sistemáticas de tributação, existem outras duas: lucro arbitrado e Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES).

O art. 153, inc. III, da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988 (CF/88), determina que compete à União estabelecer impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza. O imposto de renda atinge as pessoas físicas e jurídicas no Brasil. Constantemente, a União vem efetuando alterações na legislação deste imposto, principalmente na pessoa jurídica, procurando aumentar sua arrecadação.

A CF/88 estabelece, no art. 195, inc. I, que a seguridade social será financiada mediante recursos, entre outros, oriundos da CSLL. Esta contribuição incide sobre o lucro nas empresas tributadas pelo lucro real. Aquelas tributadas pelo lucro presumido têm base de cálculo específica, oriunda do faturamento bruto e de outras receitas.

Em regra, a empresa que não está inscrita no SIMPLES procura tributar o IRPJ e a CSLL pelo lucro real ou pelo lucro presumido. Assim, geralmente surge aquela questão que contabilistas, empresários, empregados e outros fazem: qual o critério mais vantajoso para as pessoas jurídicas dentro das regras legais?

Para cada empresa, bem como para uma mesma empresa, a cada ano, o critério mais vantajoso pode variar, dependendo de diversos fatores: mudança na legislação, situação econômica do país, aumento ou diminuição de seu faturamento e/ou resultado, de sua participação no mercado, entre outros.

Como a legislação atual prevê a opção por um desses critérios, lucro real ou lucro presumido, no início do exercício fiscal (que obrigatoriamente coincide com o ano civil no Brasil), a empresa deve ter base técnica para opção. Deve analisar o

faturamento e o resultado de exercícios anteriores e projetar esses valores para exercícios futuros, pois a legislação atual não permite a alteração dessa opção no próprio exercício, mas somente a partir do exercício seguinte.

Pela Lei n.º 9.430/96, arts. 3º, 5º e 6º, a obrigatoriedade do primeiro pagamento no exercício (ato que confirma a opção) dar-se-á:

- a) pelo lucro presumido, até o último dia útil de abril;
- b) pelo lucro real anual, cujo valor devido é apurado pelo critério da estimativa, até o último dia útil de fevereiro;
- c) pelo lucro real anual, cujo valor devido é apurado pelo critério do balancete de suspensão ou redução, até o último dia útil do mês seguinte à apuração do primeiro resultado, no ano, que gere base de cálculo do IRPJ e/ou da CSLL a recolher; e
- d) pelo lucro real trimestral, até o último dia útil de abril.

Tendo a empresa optado pela tributação com base no lucro real anual, a opção confirma-se quando do primeiro recolhimento do IRPJ e/ou da CSLL previsto nos itens "b" ou "c", citados acima, o que ocorrer primeiro.

Segundo Neves e Fagundes (1999, p. 42), depende da adequação à estrutura e cultura particular de cada empresa a criação de seu planejamento tributário. Colocam também as vantagens do planejamento tributário sobre o IRPJ e a CSLL. Sobre este imposto e esta contribuição, tanto Latorraca (1998, p. 46) quanto Campos (1987, p. 91) mostram inúmeras alternativas de redução legal do ônus tributário.

A partir dessas considerações, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa:
Qual das duas formas de apuração do valor do IRPJ e da CSLL é mais vantajosa para a empresa prestadora de serviços: a opção pelo lucro real ou a opção pelo lucro presumido?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo deste estudo consiste em verificar o impacto da escolha entre os critérios de lucro real e lucro presumido na apuração do IRPJ e da CSLL em uma empresa prestadora de serviços.

Em consonância com o objetivo geral, buscou-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- demonstrar o montante do IRPJ e da CSLL utilizando-se os critérios do lucro real e do lucro presumido em uma série histórica de uma empresa prestadora de serviços;
- verificar as vantagens e desvantagens da aplicação dos critérios lucro real e lucro presumido na apuração do IRPJ e da CSLL;
- comparar os reflexos da aplicação de ambos os critérios na projeção dos resultados da empresa para os dois anos seguintes; e
- demonstrar o ponto de equilíbrio, em que a opção pelo lucro real ou lucro presumido apresenta o mesmo valor total devido de IRPJ e da CSLL.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A cada ano, os profissionais responsáveis pelo planejamento tributário da empresa se deparam com a situação de definir o critério mais vantajoso de tributação do IRPJ e da CSLL, entre lucro real e lucro presumido. Assim, pretende-se com esta pesquisa contribuir para essa tomada de decisão que os profissionais enfrentam.

O custo da tributação varia em cada tipo de negócio: comércio, indústria ou prestador de serviços. Também pode variar dentro do próprio negócio, ano a ano, dependendo do faturamento, dos custos e das despesas e de outros dados. Portanto, a análise da alternativa mais vantajosa no planejamento tributário exige o conhecimento de cada uma.

Segundo Campos (1987, p. 49), muitos empresários no Brasil pensam que o imposto de renda (IR) é um percentual fixo sobre os lucros da empresa. Dependendo do planejamento tributário aplicado, a forma de cálculo desse imposto muda, não sendo fixa a obrigação com os cofres públicos. Dentro da lei pode-se diminuir o IR e a CSLL devidos, pois existem opções lícitas, como, por exemplo, optar pelo lucro presumido ou pelo lucro real.

Borges (1999, p. 61) mostra subsídios ao planejamento tributário e comenta que, adotando ações lícitas, a empresa pode reduzir ou adiar pagamentos de impostos e contribuições.

Os departamentos contábil e jurídico das empresas devem ter pleno conhecimento da legislação em vigor, em cada momento, para obterem o melhor benefício possível. Nesse contexto, é importante a contratação de profissionais que capacitem a empresa a escolher a melhor opção de tributação.

Assim, a empresa terá um referencial sobre possíveis procedimentos que possam ser adotados, bem como a oportunidade de reavaliar a metodologia que está utilizando no momento. Dessa forma, este trabalho procura focar dados e informações úteis aos gestores da empresa pesquisada, adequando o conhecimento teórico à prática operacional e econômico-financeira das atividades da empresa.

Este trabalho também visa contribuir na perspectiva teórica para aprofundar os conceitos e a sua aplicação na área fiscal, assunto normalmente abordado de forma dissociada nas obras que contemplam os ditames legais e os que tratam da sua aplicação, enquanto importante elemento do planejamento tributário.

Acredita-se que um melhor gerenciamento da incidência tributária nas empresas trará benefícios para as organizações e para a sociedade, por gerar mais empregos e criar condições de redução no preço de venda dos produtos ou serviços disponibilizados pelas organizações.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

No primeiro capítulo deste estudo, além da exposição do tema e do problema, encontram-se os objetivos da pesquisa, geral e específicos, a justificativa do estudo para o segmento pesquisado e a organização do trabalho.

No segundo capítulo é descrita a base conceitual, apresentando-se a revisão bibliográfica. Inicia-se com os princípios da organização e o planejamento estratégico e operacional. Na sequência, são apresentados os princípios tributários. Também são abordados os tributos e as contribuições federais, mais especificamente o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS.

No terceiro capítulo são descritos os procedimentos metodológicos utilizados para a consecução dos objetivos do trabalho. Primeiramente, são apresentados as perguntas de pesquisas e os respectivos termos. Em seguida, são evidenciados o delineamento da pesquisa, objeto de estudo e elementos de análise e a coleta e análise de dados. Por fim, apresentam-se as limitações do trabalho.

No quarto capítulo apresenta-se o estudo de caso, com a apresentação da empresa, suas demonstrações do resultado do exercício, apuração do IRPJ e da CSLL e análise comparativa dos resultados.

Finalmente, o quinto capítulo apresenta as conclusões e recomendações para novos estudos sobre o tema pesquisado.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo é contemplada a revisão bibliográfica que fundamenta o estudo. Inicia-se com a abordagem dos princípios da organização, preconizados por Henri Fayol, ao planejamento tributário nas empresas. Na seqüência contemplam-se os princípios tributários, constantes na Constituição Federal de 1988. Após, principais impostos e contribuições da esfera federal, foco deste trabalho. Aborda-se o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS. Também se faz uma incursão na legislação atualmente em vigor no Brasil, com ênfase nas sistemáticas do lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e SIMPLES.

2.1 DA IMPLEMENTAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ORGANIZAÇÃO DE HENRY FAYOL AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

De acordo com Tachizawa, Cruz Júnior e Rocha (2001, p. 58), a necessidade de sofisticação e de desenvolvimento dos princípios da organização ficou mais evidente no final do século XIX, com o crescimento e expansão das indústrias. Nesse sentido, citam que o desenvolvimento da teoria clássica faz-se separadamente com Frederick Taylor, nos Estados Unidos da América, Henry Fayol, na França e Max Weber, na Alemanha; mas é, em grande parte, complementar.

Organizar uma empresa, no entendimento de Fayol (1986, p. 82) "é dotá-la de tudo que é útil a seu funcionamento: matérias-primas, utensílios, capitais e pessoal".

Faria (1974, p. 18-19) mostra a importância da organização na perspectiva administrativa, citando que esta é "a preparação para a luta, sendo capaz de dotar uma entidade com armas imprescindíveis à vida e ao desenvolvimento". Frisa também que "a organização não é tudo no mundo, mas é a base de tudo".

A empresa deve sempre estar dotada das armas necessárias ao seu desenvolvimento, como harmonia entre o pessoal, qualquer que seja o nível de cada um na empresa, e divisão correta das obrigações, evitando-se trabalho repetido ou falta de alguma obrigação, e procurando-se que nunca falte capital, pessoal e materiais necessários ao seu dia-a-dia.

Frankenfeld (1990, p. 18) cita que "são inúmeros os estágios da organização, cada qual identificados com a capacidade do homem em mudar sua condição de vida para introdução de novos inventos".

A organização deve, segundo Frankenfeld (1990, p. 19), sempre tentar a melhor aplicação possível dos recursos disponíveis, procurando sempre o melhor resultado da produção. Para atingir esse objetivo, Frankenfeld (1990, p. 19) coloca a grande importância de redução nos custos, substituindo os processos artesanais por mecanizados, buscando enfrentar o crescimento da concorrência.

Simon, Smithburg e Thompson (apud Wahrlich 1977, p. 20) colocam que organização é "um sistema planejado de esforço cooperativo, no qual cada participante tem papel definido a desempenhar e deveres e tarefas a executar".

Portanto, para ter um mínimo de organização, as empresas devem seguir os princípios da organização, destacados a seguir, que são de fundamental importância para a administração da empresa.

2.1.1 Princípios da organização

Os princípios da organização também são definidos por Faria (1974, p. 26) como sendo a forma de facilitar o domínio da ciência e disciplinar sua melhor utilização. Complementando, define princípio como os fundamentos básicos de uma ciência, ou seja, "a verdade fundamental que orienta e disciplina o comportamento".

Os princípios da organização são de fundamental importância para a administração das empresas, pois sem eles pode ocorrer desorganização, em vários aspectos, prejudicando seu resultado, que é um dos critérios básicos que justifica a criação da empresa com fins lucrativos.

Tachizawa, Cruz Júnior e Rocha (2001, p. 60) citam os princípios da organização que Fayol considera como universais: divisão do trabalho, autoridade e responsabilidade, disciplina, unidade de comando, unidade de direção, subordinação dos interesses gerais, remuneração do pessoal, centralização, hierarquia, ordem, equidade, estabilidade do pessoal, criatividade e união do pessoal.

Observam-se, em várias empresas, harmonia e amizade entre as pessoas, da direção ao simples empregado. Esse fato é importante para o trabalho do dia-a-

dia, mas é de fundamental importância que sejam adotadas regras básicas nessa administração, como as citadas acima, para um melhor desempenho do negócio.

Fayol (apud Tachizawa, Cruz Júnior e Rocha, 2001, p. 61) , afirma que os gestores têm a responsabilidade e a obrigação de implementar os princípios da organização. Nessa perspectiva, apresenta-se a definição de cada um desses princípios:

- a) Planejamento - "planejar significa preparar o futuro, desenvolvendo um plano de ação".
- b) Organização - "organizar significa juntar os recursos humanos e naturais para desenvolver uma estrutura destinada a implementar as atividades da organização".
- c) Comando - "consiste em assegurar que os empregados desempenhem, como deve ser, suas funções, no interesse da organização".
- d) Coordenação - "significa ordenar harmoniosamente as atividades da organização para prosseguir os objetivos".
- e) Controle - "consiste em verificar se os planos, as instruções e os comandos são corretamente implementados".

Os princípios da organização são de fundamental importância para o planejamento tributário.

O planejamento tributário, corretamente adotado, poderá trazer grande economia para a empresa. Deve haver organização entre os setores, principalmente entre o administrativo e o contábil. O comando é fundamental e deve procurar sempre seguir as regras legais e obedecer aos prazos definidos legalmente. Embora em grandes empresas existam diversos setores nas áreas administrativa e contábil, é de fundamental importância que haja um comando geral, para administrar melhor as decisões na área tributária. A empresa também deve ter um controle interno confiável, para a correta aplicação do planejamento tributário.

Ferreira (1997, p. 38) também coloca que é de grande importância que tudo aquilo que se passa na empresa seja de conhecimento da direção, o que fará o comando ser mais harmonioso. Portanto, devem passar pela direção o conhecimento e a concordância com as decisões acerca do planejamento tributário em geral.

2.1.2 Planejamento estratégico e operacional

A empresa deve planejar suas atividades, buscando a redução de custos e despesas e, simultaneamente, o aumento das receitas, para obter o melhor resultado. Havendo duas ou mais hipóteses a seguir em alguma decisão, deve-se procurar o caminho mais rentável.

Porter (1989, p. 53) cita que a empresa pode se direcionar para dois tipos de vantagens competitivas: vantagem de custo e diferenciação. A importância dos custos é reconhecida pelos administradores que estabelecem sua redução como meta.

Outro fato importante a ser considerado, colocado por Porter (1989, p. 157), é a tecnologia, que pode afetar a vantagem competitiva, se tiver grande importância na determinação da posição do custo relativo ou da diferenciação.

Tachizawa, Cruz Júnior e Rocha (2001, p. 266-267) afirmam que a composição das estratégias das organizações pode ser genérica ou específica.

As estratégias genéricas, segundo Tachizawa, Cruz Júnior e Rocha (2001, p. 266-267), representam um vasto inventário de alternativas, que podem ser usadas pela organização. As estratégias específicas servem como adicional às estratégias genéricas, sendo classificadas e ordenadas em reunião dos grupos de trabalho.

Ansoff (1983, p. 83-84) determina como um dos atributos na capacitação da administração geral a informação gerencial, tendo como característica para decisões futuras que esta seja baseada em tendências do passado.

Nesse caso, inclui-se a opção pelo lucro real ou lucro presumido, para efeito da tributação do IRPJ e da CSLL. Essa opção deve ser efetuada no início do ano, não havendo possibilidade legal de alteração no próprio exercício. Portanto, a empresa deve basear-se em tendências de exercícios anteriores e previsão de resultados futuros para definir o critério de tributação do exercício que se inicia.

Planejamento e controle caminham juntos, segundo Mintzberg (1995, p. 81), e são interligados, pois não pode haver um planejamento sem um controle para acompanhamento e vice-versa, ou seja, não pode haver controle sem um planejamento definido.

O planejamento estratégico é, para Oliveira (1988, p. 32-33), “um processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela

empresa". Por sua vez, cita que o planejamento operacional corresponde, através de documentos e métodos, à formalização dos critérios estabelecidos.

Vasconcelos e Cyrino (2000, p. 22-23) manifestam que existem correntes explicativas da vantagem competitiva, explicadas por fatores externos (mercados, estrutura das indústrias e dinâmica da concorrência) e fatores internos, específicos à empresa, como recursos, competências e capacidades dinâmicas.

Portanto, o planejamento estratégico e operacional é de fundamental importância para qualquer empresa, seja pequena, média ou grande, pois ajudará a dirigir os rumos dela na busca do melhor resultado.

O planejamento estratégico e operacional está diretamente ligado ao planejamento tributário, tendo os mesmos objetivos a alcançar, ou seja, a redução de custos e despesas.

Quanto ao planejamento tributário, Kronberg (2002, p. 54) afirma: "O planejamento fiscal e tributário visa reduzir o imposto fiscal sobre a gestão do patrimônio".

A redução legal dos impostos resulta em maior patrimônio para as empresas, que deverão administrá-lo da melhor maneira possível, procurando gerar novos lucros e, conseqüentemente, ampliar esse reflexo positivo no patrimônio da empresa.

Latorraca (1980, p. 25) define como objetivo do planejamento tributário "a economia de impostos de uma das seguintes formas: retardando ou impedindo a ocorrência do fato gerador; reduzindo o montante do imposto devido".

A economia de impostos pode ser efetuada de várias maneiras, segundo Latorraca (1980, p. 25), como, por exemplo, reduzindo o imposto devido com apropriações de provisões permitidas, depreciações antecipadas e legais de bens, entre outras. O retardo ou ocorrência do fato gerador poderá ser alcançado, por exemplo, definindo-se a melhor opção de tributação do IRPJ e da CSLL.

O planejamento estratégico e operacional deve, entre vários pontos, incluir o planejamento tributário. Por sua vez, o planejamento tributário envolve diversos impostos e contribuições no Brasil.

Na seqüência, será comentado o planejamento tributário que envolve, especificamente, o IRPJ e a CSLL.

2.1.3 O IRPJ e a CSLL na perspectiva do planejamento tributário

Uma preocupação das empresas hoje é com o planejamento tributário, ou seja, buscar legalmente o máximo possível de economia tributária dos diversos impostos e contribuições a que estão sujeitas, sejam tributos da esfera federal, estadual ou municipal.

O planejamento tributário é um dos instrumentos lícitos que a empresa tem à disposição para melhorar a sua competitividade diante dos concorrentes. Não verificando os critérios mais adequados a aplicar, pode comprometer seus recursos desnecessariamente.

Segundo Fabretti (1999, p. 29), o estudo realizado preventivamente, isto é, antes da efetivação do ato administrativo que gera o tributo, pesquisando-se os efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais, menos onerosas, denomina-se planejamento tributário.

Latorraca (1998, p. 62) explica: “costuma-se denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

De acordo com Fabretti (1999, p. 28),

o planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade. O perigo do mau planejamento é redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e que é classificada como crime de sonegação fiscal (Lei n.º 8.137/90).

Portanto, o profissional responsável por esse planejamento deve procurar opções legais disponíveis mais vantajosas para a empresa, como, por exemplo, a opção entre lucro real e lucro presumido para fins de IRPJ e de CSLL, cuja soma das alíquotas representa 24% sobre a respectiva base de cálculo, o que demonstra a importância da análise desses tributos para a maioria das empresas.

O planejamento tributário, conforme Latorraca (1998, p. 62), busca a economia de impostos. A empresa deve procurar a opção menos onerosa dentro da lei. Latorraca (1998, p. 62) cita ainda que a empresa deve “identificar o período anterior à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e o período posterior a essa ocorrência”.

Como já colocado, deve ocorrer no início de cada ano a opção da empresa, quanto à tributação do IRPJ e da CSLL, pelo lucro real ou lucro presumido.

Oliveira (1994, p. 35-36) cita que as empresas devem seguir o princípio do planejamento permanente, pois nenhum plano, incluindo as regras legais e fiscais mantém seu valor com o tempo.

No entanto, Latorraca (1998, p. 63) ressalta a importância de o planejamento ser lícito, evitando-se fraude. Explica que fraude “é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”.

A legislação brasileira determina, em alguns aspectos, duas ou mais opções legais para a quitação de um tributo. Portanto, a empresa deve evitar fraudes e sim procurar pelos aspectos legais a economia tributária.

Sobre a importância de usar o conhecimento, Drucker ressalta que:

Mesmo a empresa pequena de hoje consiste cada vez mais em pessoas que aplicam conhecimento, ao invés de habilidades manuais e musculares, no seu trabalho. Todo funcionário de conhecimento toma decisões de ordem econômica – seja um engenheiro de pesquisa que decide continuar ou abandonar um projeto, um contador que decide quais as definições de custo que são apropriadas para a atividade (DRUCKER, 1968, p. 288).

Portanto, por menor que seja a empresa, o seu planejamento tributário é de vital importância, pois qualquer diferença de valor pago a maior, desnecessariamente, poderá causar prejuízos em um futuro próximo.

Drucker (1968, p. 263) entende que as decisões-chave “podem ser tomadas pela alta administração ou por alguém que ocupa uma posição inferior, mas que, dispondo de funcionários técnicos, realmente fixa o caráter e direção da empresa”.

Sendo bem efetuado, com conhecimento e perícia, o planejamento tributário poderá trazer ganhos imediatos e benefícios futuros para as empresas. Poderá ajudá-las a enfrentar as dificuldades econômicas e de mercado que estão enfrentando atualmente.

O planejamento tributário pode abranger impostos e contribuições como IRPJ, CSLL, ICMS, PIS e COFINS, entre vários outros.

2.1.3.1 Planejamento tributário na perspectiva do IRPJ

Com referência ao IRPJ, as pessoas jurídicas têm, ano a ano, a preocupação de procurar a melhor opção, dentro das regras legais. Uma situação comum é a opção entre lucro real ou lucro presumido. Em qual destes critérios o IRPJ é mais vantajoso? Deve ser estudada a situação de cada empresa, pois dependendo de seu resultado, de suas particularidades, pode-se encontrar respostas diferentes para cada caso.

Existem sempre perspectivas conflitantes entre governo e empresa. Por um lado, o Governo Federal busca, ano a ano, alterar a legislação, procurando ampliar a arrecadação, com alteração ou criação de novos impostos ou contribuições. Por outro lado, as empresas buscam a economia tributária. Sob a alegação de que não têm condições de recolher os valores devidos pela regra em vigor, as empresas procuram, no planejamento tributário, economia legal de valores.

A empresa que opta pelo lucro presumido sempre terá IRPJ devido, uma vez que nessa opção são aplicados percentuais sobre o faturamento bruto e outras receitas para obtenção da respectiva base de cálculo. Na tributação pelo lucro real, o IRPJ incidirá sobre o lucro contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações de prejuízos fiscais anteriores.

A comparação deverá ser realizada nesse sentido. É preciso verificar se o valor devido pelo lucro presumido supera o valor devido pelo lucro real. Vale lembrar que, na tributação pelo lucro real, pode até ocorrer prejuízo fiscal e não haver tributação no período. Latorraca (1980, p. 23) cita que, "cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal".

Existem, entre várias outras, algumas questões a analisar na comparação entre lucro real e lucro presumido. No lucro real as diversas despesas e custos dedutíveis diminuem a base de cálculo do IRPJ, inclusive provisões para férias e décimo terceiro salário, lançadas mensalmente, sendo a contabilização obrigatória pelo regime de competência. Portanto, no lucro real cabe analisar os diversos custos e despesas permitidas, pois a receita será idêntica para a apuração do lucro presumido.

Por outro lado, no lucro presumido, as diversas despesas e custos não influenciam na tributação, uma vez que a base de cálculo do IRPJ origina-se das receitas e não do resultado apurado. A tributação é permitida tanto pelo regime de competência como pelo regime de caixa.

Adotando este último critério, a CSLL, o PIS e a COFINS também devem seguir o regime de caixa. Desse modo, a análise deve ocorrer considerando-se esses impostos e contribuições simultaneamente.

Sendo a opção exigida no início do exercício, quando do primeiro recolhimento no ano, deve-se levar em conta períodos anteriores e perspectivas previstas para exercícios futuros.

2.1.3.2 Planejamento tributário na perspectiva da CSLL

Na CSLL, conforme legislação em vigor (RIR/99), sua forma de cálculo e tributação deve seguir obrigatoriamente a mesma do IRPJ, ou seja, no mesmo ano, a empresa é tributada pelo lucro real tanto para o IRPJ como para a CSLL. Se a opção for pelo lucro presumido, neste critério deverá ser calculado o IRPJ e a CSLL.

Portanto, ao fazer a opção pela sistemática de tributação, no início de cada exercício, entre lucro real e lucro presumido, deve-se analisar a estimativa do valor devido em cada critério (lucro real ou lucro presumido), considerando-se a somatória dos valores referentes ao IRPJ e à CSLL.

Ao contrário do IRPJ, em que as alterações que aumentam a alíquota ou base de cálculo somente têm validade para o exercício seguinte, a CSLL pode ter suas alterações legais em vigor no próprio exercício em que foi implantada, mas com carência de noventa dias para entrar em vigor.

Cabe destacar que a CSLL originou-se da Constituição Federal de 1988, que determinou, em seu art. 195, que, entre as bases de cálculo para financiamento da seguridade social, incluem-se os lucros das empresas, sujeitos atualmente à incidência da alíquota de 9%.

Quando o Governo Federal procura formas de aumentar sua arrecadação tributária, geralmente opta, no primeiro momento, por alterar a legislação referente à CSLL, pois essa arrecadação, conforme o art. 195, da CF/88, pertence totalmente ao orçamento do Governo Federal, destinado à Previdência Social.

Por sua vez, da arrecadação oriunda do imposto de renda, conforme art. 159 da CF/88, o Governo Federal deverá, obrigatoriamente, repassar 47% para o fundo de participação dos estados, distrito federal, municípios e programa de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

2.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

No Direito Tributário devem ser observados os princípios tributários previstos na legislação pertinente. Segundo Fabretti (1997, p. 121), "os princípios jurídicos, fundamentos do estado de direito, prevalecem sobre todas as normas jurídicas, que só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles".

A CF/88 prevê os princípios gerais do direito tributário, que são legalidade, irretroatividade, anterioridade, uniformidade, isonomia, capacidade contributiva, proibição de confisco, não-cumulatividade, imunidade recíproca entre entes tributantes e imunidades genéricas.

Valério (1974, p. 183) afirma que os princípios gerais do direito tributário correspondem à limitação constitucional ao poder de tributar. A CF/88, na seção II, "das limitações do poder de tributar", traz nos artigos 145 e 150 a 152 os princípios que asseguram a cidadania contra eventuais abusos do Estado.

Cada um dos princípios fundamenta os limites do poder de tributar, independentemente da esfera de governo, seja ele federal, estadual ou municipal. No planejamento tributário, é indispensável o conhecimento dos limites de cada princípio.

2.2.1 Princípio da Legalidade

Este princípio está previsto no art. 150, inc. I, da CF/88 e determina que não há tributo nem sua majoração sem Lei que o estabeleça.

Fabretti (1997, p. 121) destaca que o princípio diz claramente: "Lei (fonte principal) e não: decreto, portaria, instrução normativa etc. (fontes secundárias)". Ainda segundo Fabretti (1997, p. 121), "o aumento de tributo pode-se dar não só pela elevação da alíquota, mas também pela ampliação da base de cálculo".

A legislação tributária no Brasil é regida por diversas leis, normas, instruções normativas, portarias, entre outras. Quanto à legislação do imposto de renda, esta se encontra compilada no Regulamento do Imposto de Renda/99 (RIR/99).

Jardim (2000, p. 118) coloca que existe uma hierarquia da legislação que deve ser obedecida pelo governo e por todos os envolvidos, conforme se mostra na Figura 1.

PATAMAR CONSTITUCIONAL	PATAMAR INFRACONSTITUCIONAL OU LEGAL	PATAMAR INFRALEGAL OU ADMINISTRATIVO
Constituição Federal	Lei complementar	Decreto
Emenda Constitucional	Lei ordinária	Portaria
	Medida provisória	Demais atos normativos
	Decreto legislativo	
	Resoluções do Senado Federal	

Figura 1 – Hierarquia da legislação brasileira
Fonte: Jardim (2000, p. 118)

Observa-se que, por diversas vezes, o governo brasileiro não obedeceu a essa determinação legal (hierarquia), querendo fazer prevalecer uma instrução normativa (IN) acima de uma Lei. Como exemplo, cita-se a IN n.º 96/93 (Diário Oficial da União - DOU 02/12/93), que determinava que os reflexos da diferença da correção monetária IPC/BTNF (Índice de Preço ao Consumidor/Bônus do Tesouro Nacional Fiscal) devem ser adicionados ao resultado para efeito do cálculo da CSLL, gerando base de cálculo maior. A Lei nº 8.200/91 não determina essa regra.

Portanto, na prática, acabou prevalecendo o que determinou a IN 96/93, em desacordo com a Lei n.º 8200/91, que tem mais força legal. Nessas situações as empresas devem judicialmente exigir que prevaleça a hierarquia legal.

2.2.2 Princípio da Irretroatividade

Este princípio é legalizado no art. 150, inciso III, alínea a, da CF/88, determinando que é vedado à União cobrar tributos: "a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".

Diante do exposto vale ressaltar que a CF/88, em seu art. 5º, inciso XXXVI, determina: "A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

A edição de uma lei não poderá influenciar os fatos ocorridos anteriormente, somente a partir da data de sua emissão, ou outra data posterior, se assim for determinado. Por exemplo, a Lei editada em 20 de novembro que altera o IRPJ somente terá valor legal a partir de 1º de janeiro do ano seguinte e não a partir do próprio exercício em que foi editada.

Nesse sentido, Jardim (2000, p. 152) coloca que "a máxima aludida que o passado transcende ao império da lei, donde os seus efeitos se projetam tão somente para o futuro".

Quanto a esse princípio, também já se observou o seu não-cumprimento pelo Governo Federal em diversas oportunidades. A Lei n.º 8.200/91, de 28 de junho de 1991, determinou que a empresa retornasse a 1990 quanto aos cálculos de correção monetária de balanço, ocasionando aumento ou diminuição do IRPJ. Se ocorresse diminuição do IRPJ, não haveria problema, pois mesmo que a lei tenha voltado no tempo, foi para beneficiar. Mas, ocorrendo o contrário, ou seja, aumento do IRPJ devido no ano anterior, o Governo Federal, claramente, teria infringido o princípio da irretroatividade, prejudicando as empresas, ao cobrar ilegalmente um acréscimo no IRPJ.

Portanto, sempre que ocorrem situações infringindo esse princípio, diversas empresas discutem judicialmente, pois são indevidos os tributos exigidos anteriormente à vigência de sua instituição.

2.2.3 Princípio da anterioridade

Este princípio está definido no art. 150, inciso III, alínea b, da CF/88, que determina:

É vedado à União...

(...)

III – Cobrar tributos

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Este princípio não se aplica, conforme determina o parágrafo primeiro, ao IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários), II (Imposto de Importação) e ao IE (Imposto de Exportação).

Quanto à contribuição previdenciária, deve ser observado o art. 195, parágrafo 6º, da CF/88, que determina que poderá ser cobrada a nova contribuição ou o aumento de contribuição em vigor no próprio exercício, mas após decorridos noventa dias da data da publicação da Lei que a houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, inc. III, alínea b da CF/88.

Portanto, a contribuição previdenciária pode sofrer aumento no próprio ano, mas com carência de noventa dias. O mesmo não acontece com o IRPJ, que somente poderá vigorar com aumento no exercício seguinte, o que poderá ser o dia seguinte, ocorrendo a publicação da Lei em 31 de dezembro.

Jardim (2000, p. 165) cita que o princípio da anterioridade já rendeu margem a acirradas discussões, como, por exemplo, a majoração do IRPJ para 1995, tendo a correspondente Medida Provisória n.º 812 sido publicada no DOU de 31 de dezembro de 1994, sábado. Jardim coloca que, “obviamente, a publicidade não se concretizou, impossibilitando, assim, que o destinatário da norma tomasse conhecimento do texto dentro do ano-calendário”.

Em diversas oportunidades o Governo Federal procedeu dessa forma, tentando cobrar antecipadamente impostos novos ou modificando sua base de cálculo. As classes diretamente envolvidas no conhecimento da legislação brasileira, principalmente as contábil, jurídica e administrativa, bem como a população em geral, devem esforçar-se para impedir esse procedimento.

2.2.4 Princípio da isonomia tributária

Está prevista no art. 150, inciso II, da CF/88, vedação de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Segundo Jardim (2000, p. 161), mesmo existindo diferenças entre as regiões brasileiras, quanto aos aspectos econômicos, sociais e outros, a verdade é que sob

o ponto de vista jurídico elas são consideradas exatamente iguais, não existindo qualquer vínculo de hierarquia ou de subordinação.

O Governo Federal, em várias oportunidades, tem dado tratamento diferenciado as empresas, como, por exemplo, proibindo diversos tipos de atividade a ingressar no SIMPLES (de contabilidade, de advocacia, de medicina e outras), mesmo que as empresas que exercem essas atividades tenham obedecido aos limites de faturamento exigidos pela legislação.

O exposto demonstra que no Brasil existe uma grande luta de diversos setores pela isonomia tributária, reclamando tributação diferenciada para atividades correlatas.

2.2.5 Princípio da capacidade contributiva

Este princípio está estabelecido no art. 145, parágrafo primeiro, da CF/88, que determina que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Cabe à administração tributária, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, identificar o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, procurando cobrar, portanto, mais de quem tem maior rendimento ou resultado.

Como exemplo de aplicação desse princípio, cita-se a tabela do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), pessoa física, em vigor a partir de 01/01/2002, que está dividida em três faixas, em reais, de acordo com a base de cálculo do contribuinte em cada mês, conforme demonstrado na tabela 1.

Tabela 1 – Imposto de renda na fonte

BASE DE CÁLCULO MENSAL (R\$)	ALÍQUOTA (%)	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO (R\$)
Até 1.058,00	Isento	
Acima de 1.058,00 até 2.115,00	15,0	158,70
Acima de 2.115,00	27,5	423,08

Fonte: Instrução normativa n. 118 da SRF, de 10 de janeiro de 2002

Essa tabela segue o princípio da capacidade contributiva, ou seja, quem ganha mais paga mais. Os princípios tributários aqui colocados são as regras gerais

que devem ser observadas e exigidas na administração tributária e, por que não, na administração geral das empresas.

Portanto, os princípios tributários citados devem ser considerados no momento de elaboração da legislação fiscal e tributária pelos respectivos poderes executivos e legislativos, sob pena de ocorrer tributação a maior para as empresas, em desacordo com os princípios tributários colocados anteriormente, o que pode ocasionar discussões judiciais. Desse modo, comentam-se, na seção seguinte, normas e regras referentes a tributos e contribuições federais, que, como já citado, devem seguir os princípios tributários explanados.

2.3 TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS

Conforme art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Amaro explica esse conceito da seguinte forma:

- a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda);
- b) a compulsoriedade dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, à compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias;
- c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não tributos;
- d) a origem legal do tributo (como prestação "instituída em lei"), repetindo o Código a idéia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária;
- e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobre tributo (AMARO, 1997, p. 18).

Portanto, a origem legal do tributo é a lei. Conseqüentemente, sua alteração, como o aumento de base de cálculo ou alíquota, deve ser também por meio de lei e não da forma como o Governo Federal costuma agir, apresentando essas alterações por meio de instruções normativas ou portarias.

Fabretti (1997, p. 116) menciona que os tributos classificam-se em imposto, taxa, contribuição de melhoria e contribuição social, conforme os artigos 145 e 149 da CF/88.

a) Imposto

O imposto é definido por Fabretti (1997, p. 118) como sendo “aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo”.

b) Taxa

No que concerne à taxa, Fabretti (1997, p. 119) cita que “está definida nos arts. 77 e 78 do CTN e tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público, específico e divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte (art. 77). A base de cálculo da taxa não poderá coincidir com base de cálculo dos impostos”.

c) Contribuição de melhoria

No que diz respeito à contribuição de melhoria, Fabretti (1997, p. 120) afirma que “desde a edição do CTN (1966) já estava especificada como um tributo, diferente do imposto e da taxa, portanto uma terceira espécie. O CTN dispõe que só podem ser cobradas se, em virtude de obra pública, decorrer valorização imobiliária para o contribuinte”.

d) Contribuição social

Com relação à contribuição social, Fabretti (1997, p. 120) aduz que “a doutrina e a jurisprudência vêm procurando demonstrar que a contribuição social é uma quarta espécie do gênero tributo, sob vários argumentos, todos merecedores de respeito. Entretanto, analisando-se a relação custo/benefício para o contribuinte, verifica-se que ora seu impacto é de imposto, ora é de taxa, ou seja, é um tributo misto de imposto e taxa”.

Observa-se que a legislação federal refere-se a tributos e contribuições sociais. Quanto às contribuições sociais, são as definidas no art. 195 da CF/88, ou

seja, sobre o faturamento (COFINS), sobre o lucro (CSLL) e sobre a folha de salários.

Conforme colocado anteriormente, existem hoje no Brasil 58 tributos nos níveis federal, estadual e municipal.

Aborda-se, na seção seguinte, o IRPJ, que é um dos impostos em âmbito federal e que pode representar uma parcela considerável no orçamento das pessoas jurídicas.

2.4 IMPOSTO DE RENDA

O imposto de renda no Brasil tem como contribuintes as pessoas físicas e jurídicas. É fundamental definir-se o fato gerador do imposto de renda de acordo com o art. 144 do CTN: "o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Portanto, o fato gerador do imposto de renda é a renda proveniente do capital, trabalho ou ambos, e os demais ganhos definidos em lei.

Latorraca (1980, p. 37) cita que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de:

- I – renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

No Brasil, o imposto de renda referente às pessoas físicas e jurídicas tem uma complexa legislação em vigor, que define as verbas isentas e tributáveis, as formas de tributação e critérios específicos.

Na seqüência, desenvolvem-se, com maiores detalhes, os principais pontos da legislação do imposto de renda pessoas física e jurídica e as suas diversas formas de tributação em vigor, que, dependendo das características fiscais do contribuinte, são obrigatórias ou optativas.

2.4.1 Imposto de Renda Pessoa Física

Bevilacqua (1917, p. 4) define que pessoa física é todo aquele nascido vivo, da raça humana, sujeito a direitos e obrigações. Da união de pessoas físicas, com o objetivo de constituir sociedade para a exploração de determinada atividade, surge a pessoa jurídica.

Os valores que a pessoa física recebe de pessoa jurídica podem ser tributáveis ou isentos. Como exemplo de rendimentos tributáveis, entre outros, citam-se o pró-labore e o aluguel recebido. Como exemplo de rendimentos isentos, citam-se a distribuição de lucros (para sócios) e o FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço).

A renda das pessoas físicas é tributada à medida que os rendimentos tributáveis são auferidos. As remunerações tributáveis estão definidas no RIR:

Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (RIR/99, art. 37).

A legislação atual define alguns rendimentos que são isentos do IR (art. 39 do RIR/99), como, por exemplo, alimentação, transporte e uniforme, bolsas de estudo, rendimentos de caderneta de poupança e doações e heranças recebidas.

Portanto, de acordo com a legislação em vigor, o imposto de renda pessoa física é devido mensalmente, à medida que os rendimentos tributáveis são auferidos, obedecendo ao regime de caixa. Nesse regime, consideram-se, para efeito de tributação, os rendimentos efetivamente recebidos durante o período de tributação, independentemente do período de competência.

Segundo o RIR/99, art. 110, a base de cálculo do imposto sobre o qual aplica-se a respectiva tabela de incidência, apresentada anteriormente, é o rendimento bruto diminuído das deduções permitidas, como a contribuição à previdência social e dependentes. As alíquotas atualmente em vigor correspondem a 15% e a 27,5%.

Portanto, as empresas devem descontar imposto de renda das pessoas físicas conforme a base de cálculo em cada pagamento. Se o sócio recebe no mesmo mês pró-labore e aluguel, por exemplo, ambos os valores devem ser

somados, deduzindo-se as respectivas parcelas dedutíveis para aplicação da tabela de IRRF.

Vale ressaltar que valores que os sócios recebem podem ter critérios de cálculos diferenciados, dependendo da forma de tributação da pessoa jurídica.

Portanto, a pessoa física, dentro dos critérios estabelecidos pela legislação, sofre tributação do imposto de renda pelo rendimento de vínculo empregatício, como trabalhador autônomo, empresário, recebedor de aluguéis, entre outros.

2.4.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

As pessoas jurídicas com fins lucrativos, no Brasil, têm quatro formas de tributação, definidas pela legislação em vigor (RIR/99): lucro real, lucro presumido, SIMPLES e lucro arbitrado. A legislação atual define alguns critérios que obrigam determinadas empresas a aplicarem a tributação pelo lucro real. Essa mesma legislação proíbe alguns tipos de empresas de optarem pelo SIMPLES, podendo estas, portanto, ser tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado. Na seqüência, comenta-se cada uma dessas modalidades.

2.4.2.1 Lucro real

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo RIR/99, em seu art. 247.

Segundo Sá (1995, p. 301), “Lucro real é lucro verdadeiro. Lucro que serve de base para ser tributado”.

Latorraca (1998, p. 174) menciona que “lucro real corresponde, portanto, ao acréscimo patrimonial real (conceito que abrange renda e proventos) referido pelo art. 43 do CTN”. Ressalta que “lucro real não é, portanto, igual ao lucro líquido do exercício, mas é apurado a partir deste”.

Desse modo, na administração tributária da empresa devem ser levados em conta os aspectos fiscais que a envolvem, e não somente os aspectos contábeis.

Conforme o art. 1º da Lei nº 9.430/96, o lucro real é apurado trimestralmente ou anualmente. Higuchi e Higuchi (2002, p. 26) explicam que “as pessoas jurídicas

que optarem pela apuração do lucro real anual terão que pagar mensalmente o IRPJ e a CSLL calculados por estimativa”.

De acordo com o art. 35 da Lei nº 8.981/95 e a Lei nº 9.065/95, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor devido referente ao período em curso. Higuchi e Higuchi citam que:

O balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto terá que compreender sempre o período entre 1º de janeiro e a data da apuração do lucro. Assim, a pessoa jurídica pagou o imposto dos meses de janeiro, fevereiro e março com base na receita bruta e em 30 de abril levantou o balanço. O lucro real desse balanço terá que compreender o período entre 1º de janeiro a 30 de abril (HIGUCHI e HIGUCHI, 2002, p. 30)

Essa sistemática de apuração do IRPJ devido, como antecipação, ao longo do exercício parece a mais justa, pois em abril deverá recolher o IRPJ devido sobre o resultado fiscal apurado no balancete de janeiro a março, mas compensando os valores já recolhidos referentes aos períodos anteriores, ou seja, janeiro a fevereiro. Se com referência ao período de janeiro a fevereiro foi recolhido valor maior comparado com o período de janeiro a março, nenhum valor será devido, referente a este último período.

Higuchi e Higuchi (2002, p. 25) também colocam que o “lucro real mensal ou trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a da limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais”.

Segundo Fabretti (1997, p. 229), “apurado o lucro líquido segundo o conceito da LIR (resultado antes do IR (L)) ele é transportado para o LALUR e ajustado mediante as adições, exclusões e compensações determinadas pela LIR, apurando-se o lucro real (Lucro líquido (IR) + adições – exclusões – compensações = lucro real)”.

Por adições entendem-se as despesas contabilizadas mas não admitidas pela legislação. Além de determinações específicas, de indedutibilidade, como a multa por infração fiscal, as despesas, para serem dedutíveis na apuração do lucro real, devem observar o art. 299 do RIR/99, que determina que as despesas devem ser:

- a) necessárias à atividade da empresa;

- b) necessárias à manutenção da fonte produtora;
- c) usuais ao tipo de transação praticado pela empresa;
- d) compatíveis com a necessidade da empresa; e
- e) idoneamente comprovadas e registradas de acordo com as normas de escrituração.

Cabe ainda destacar que nas adições também enquadram-se os valores excluídos (diferidos) de períodos anteriores, que devem ser tributados no período em curso.

Por exclusão entendem-se valores não tributáveis ou com tributação diferida para o futuro, como dividendos recebidos, de investimentos em outras empresas avaliadas pelo custo de aquisição.

As compensações referem-se aos prejuízos fiscais e não operacionais de períodos anteriores, que poderão compensar lucros futuros, sem prazo máximo definido pela legislação, mas limitado, em cada exercício, a 30% do lucro real.

Quanto aos prejuízos não operacionais, apurados pela pessoa jurídica a partir de 01/01/1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza. O RIR/99, em seu art. 511, define como resultado não operacional os decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

Higuchi e Higuchi (2002, p. 399) aduzem que dentro do mesmo exercício fiscal cabe a compensação normal de prejuízos não operacionais com lucros operacionais. A legislação veda somente a compensação de prejuízos não operacionais apurados no período-base com lucros operacionais apurados em períodos-bases subseqüentes.

Higuchi e Higuchi (2002, p. 399) lembram que a separação dos prejuízos fiscais deverá ser procedida conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 2 – Compensação de prejuízos fiscais e não operacionais

HIPÓTESE	LUCRO REAL	PREJUÍZO FISCAL DA ATIVIDADE	PREJUÍZO NÃO OPERACIONAL	PREJUÍZO FISCAL NÃO OPERACIONAL
1ª	50	—	(120)	—
2ª	(200)	(20)	(180)	(180)
3ª	(60)	—	(300)	(60)

Fonte: Higuchi e Higuchi (2002, p. 399)

Na primeira hipótese, o prejuízo não operacional foi compensado no próprio exercício fiscal, gerando um lucro real final de 50. Na segunda hipótese, o prejuízo fiscal total foi de 200, sendo 180 não operacional e 20 referente às demais atividades. Na terceira hipótese, o prejuízo fiscal final foi de 60, sendo todo ele classificado como não operacional. O saldo do prejuízo não operacional já foi compensado no próprio exercício.

Higuchi e Higuchi (2002, p. 31) colocam que o RIR/99 estabelece que a pessoa jurídica tributada pelo lucro real deverá adotar o regime de competência para a tributação dos resultados, ao contrário das empresas enquadradas no SIMPLES ou tributadas pelo lucro presumido, que podem oferecer à tributação o resultado auferido pelo regime de caixa.

No regime de competência a empresa deverá considerar as receitas e despesas quando ocorridas, independentemente de seu recebimento ou pagamento.

Nessa situação ocorre, por exemplo, que as vendas efetuadas a prazo devem ser contabilizadas e tributadas no mês da transação e não quando do recebimento, futuramente. O mesmo ocorre com as despesas, que, independentemente do desembolso para quitá-las, deverão ser consideradas no respectivo mês de ocorrência, como, por exemplo, o aluguel de junho, pago em 5 de julho. Neste caso, a despesa corresponde a junho.

A empresa sendo tributada quanto ao IRPJ e à CSLL pelo lucro real deverá recolher os respectivos valores apurados, e, ocorrendo prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, o valor a desembolsar será zero. Nos demais critérios de tributação, lucro presumido, SIMPLES e lucro arbitrado, a empresa sempre deverá recolher determinado valor, pois a base de cálculo terá como origem o faturamento, sempre positivo, e não o resultado, podendo ser, dependendo de cada empresa, mais ou menos vantajoso, comparando-se com o lucro real.

A empresa deverá avaliar, ao início de cada exercício fiscal, as vantagens e/ou desvantagens entre a opção pelo lucro real e pelo lucro presumido, uma vez que a opção deve ser confirmada no início do exercício fiscal, não sendo permitida alteração de opção no mesmo ano. As regras quanto ao lucro presumido estão colocadas a seguir.

2.4.2.2 Lucro presumido

Sá (1995, p. 301) define lucro presumido como sendo o “lucro que se presume obtido pela empresa sem escrituração contábil, para efeito do pagamento do imposto de renda, calculado por um coeficiente aplicado sobre a receita bruta”.

Segundo Latorraca (1998, p. 156), “a renda ou lucro presumido é aplicável às pessoas jurídicas, mediante opção, por essa modalidade de tributação, excluídas apenas as pessoas jurídicas que, por determinação legal, estão obrigadas à tributação com base no lucro real”.

Na legislação tributária brasileira são definidos critérios que obrigam determinadas empresas a ser tributadas pelo lucro real, sendo, conseqüentemente, proibidas da opção de tributação pelo lucro presumido.

Em 1998, a Lei n. 9.718 revogou diversas dessas obrigações, como, por exemplo, sociedades anônimas de capital aberto e quando a receita pela venda de produtos importados fosse superior a 50% da receita bruta anual, se esta fosse superior a R\$ 994.440,00. Simultaneamente, ocorreu a duplicação do limite de faturamento anual, de R\$ 12.000.000,00 para R\$ 24.000.000,00, para ser permitida a opção pelo lucro presumido.

Com essas determinações, o Governo Federal procurou permitir e incentivar que um número maior de empresas, até então obrigadas à tributação pelo lucro real, pudessem optar pelo lucro presumido. Com esse fato, o Governo Federal garante arrecadação, uma vez que as empresas tributadas pelo lucro presumido sempre pagam imposto de renda (resultante de aplicação de percentuais sobre o faturamento). Conseqüentemente, com a diminuição do número de empresas tributadas pelo lucro real, melhora o trabalho e o planejamento da equipe de fiscalização da Secretaria da Receita Federal.

Quanto a esse aspecto, Grecco coloca que:

A lei do Imposto de Renda não criou a figura da tributação com base no lucro presumido apenas para facilitar os controles e reduzir os deveres acessórios que o contribuinte deve atender. Criou, também, porque é do interesse arrecadatário ter uma tributação mais simplificada e padrões de tributação que evitem complexidades ou discussões, ou eventualmente outros procedimentos do contribuinte que neutralizem a carga tributária. Neste contexto, o legislador preferiu abrir mão, eventualmente, de uma parte da receita para assegurar uma efetividade de maior globalidade da imposição (GRECCO, 1998, p. 93).

A apuração do lucro presumido, base de cálculo do IRPJ, independe do resultado contábil, uma vez que é calculado sobre o faturamento bruto e demais receitas que a empresa auferiu no respectivo período.

Portanto, a empresa deve observar que o lucro presumido é bem mais simples que o lucro real, para efeito de cálculo e apuração do IRPJ e da CSLL. Mas, em muitas situações, pode ser muito maior o desembolso a realizar.

O IRPJ será calculado, conforme os arts. 541 e 542 do RIR/99, trimestralmente, em 15% sobre a base de cálculo. Se a base de cálculo for superior a R\$ 60.000,00 no trimestre (ou R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período de apuração, se inferior a 3 meses), sobre o valor excedente incidirá o adicional de imposto de renda, em 10%. Do imposto de renda total apurado, não poderá ser deduzido qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Conforme legislação em vigor, arts. 518 e 519 do RIR/99, a base de cálculo do IRPJ corresponde à aplicação dos percentuais sobre a receita bruta que são os evidenciados na tabela 3.

Tabela - 3 Base de cálculo do lucro presumido - IRPJ

ATIVIDADE	BASE DE CÁLCULO (%)
Comércio/Indústria	8,0
Transporte de Carga	8,0
Serviços em Geral	32,0
Serviços referentes à profissão regulamentada	32,0
Transporte, exceto de carga	16,0
Revenda de combustível	1,6
Serviço Hospitalar	8,0

Fonte: Arts. 518 e 519 do Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda)

Esses percentuais devem ser aplicados sobre a receita bruta, geralmente vendas e serviços prestados, deduzidos as devoluções, os abatimentos e os descontos incondicionais, classificados como deduções na Demonstração do Resultado do Exercício.

Cabe observar, quando da aplicação desses percentuais, o que determina o art. 40 da Lei n. 9.250/95: " A base de cálculo mensal do imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida mensalmente".

Portanto, as empresas prestadoras de serviços, que deveriam aplicar 32% sobre a receita bruta para determinar a base de cálculo do IRPJ podem aplicar 16% se o faturamento anual não ultrapassar R\$ 120.000,00. Cabe destacar que esse benefício não se aplica às empresas prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas, que deverão, sempre, aplicar o percentual de 32% sobre a receita bruta para determinação da base de cálculo do IRPJ.

Devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não demonstradas na tabela 3 (art. 521 do RIR/99), como, por exemplo, ganhos na alienação de bens classificados no imobilizado, juros cobrados de clientes, descontos obtidos junto a fornecedores e rendimentos de aplicações financeiras.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido poderá, ao contrário das empresas tributadas pelo lucro real, para efeito do cálculo do IRPJ, da CSLL, do COFINS e do PIS, considerar as receitas auferidas pelo regime de competência ou regime de caixa (IN nº 104, SRF, de 24 de agosto de 1998, DOU 26/08/98).

Desse modo, para apuração da base de cálculo do IRPJ podem ser aplicados os respectivos percentuais sobre a receita bruta e, somando-se outras receitas, referente às efetivamente recebidas no período, desconsiderando-se, por enquanto, as vendas ou serviços prestados com recebimento futuro, tendo, portanto, ganhos no fluxo de caixa.

Outra vantagem que muitas pessoas jurídicas observam é o fato de que, independentemente da forma de tributação, existe a isenção de imposto de renda na distribuição de lucros aos sócios. Na sistemática do lucro presumido, conforme Higuchi e Higuchi (2002, p. 46), nas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido a legislação determina duas formas de cálculo para apurar-se o lucro isento a ser distribuído aos sócios, a saber:

- a) resultado apurado contabilmente; ou
- b) resultado da equação, cuja base de cálculo do IRPJ é diminuída da somatória de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados no período.

Ocorrendo a situação "b", em que o resultado da equação é superior ao resultado contábil, é vantajoso para a empresa ser tributada pelo lucro presumido, perante o IRPJ, gerando um valor maior para distribuição de lucros isentos. Mas nesta situação a Previdência Social tem se manifestado colocando que essa

diferença de valores não é lucro e sim pró-labore disfarçado, gerando, portanto, base de cálculo para a contribuição previdenciária.

Nesta análise, deve-se levar em conta vários critérios, como, por exemplo, regime de caixa ou competência a ser adotado, opção que cabe na tributação pelo lucro presumido, pois o lucro real, obrigatoriamente, é tributado pelo critério do regime de competência; valor isento que cabe aos sócios; prazos de recolhimentos de IRPJ e CSLL; e outros.

2.4.2.3 SIMPLES

A Lei n. 9317/96, alterada pela Lei n. 9732/98, instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Micro-empresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES).

A empresa não poderá inscrever-se no SIMPLES se estiver enquadrada em algum quesito definido pelo art. 9º da Lei n. 9.317/96, entre eles:

- a) na condição de microempresa que tenha auferido no ano-calendário imediatamente anterior receita bruta superior a R\$ 120.000,00;
- b) na condição de empresa de pequeno porte que tenha auferido no ano-calendário imediatamente anterior receita bruta superior a R\$ 1.200.000,00;
- c) que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;
- d) que tenha sócio estrangeiro, residente no exterior;
- e) cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 1.200.000,00 anual; e
- f) que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e

de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida.

A Lei n. 9.317/96 instituiu o SIMPLES no âmbito federal e criou possibilidade de estados e municípios também aderirem a ele, para efeito de cobrança de seus impostos, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS), respectivamente, sendo exigido, neste caso, a obrigatoriedade dos respectivos estados e municípios efetuarem convênios com o Governo Federal.

No que concerne aos valores que as empresas inscritas no SIMPLES devem recolher mensalmente, a tabela 4 demonstra a tributação do SIMPLES no âmbito federal, desconsiderando-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Tabela 4 – Alíquota de valor a recolher - ME

FATURAMENTO BRUTO/ANO	VALOR A RECOLHER (%)
Até R\$ 60.000,00	3,0
De R\$ 60.000,01 a R\$ 90.000,00	4,0
De R\$ 90.000,01 a R\$ 120.000,00	5,0

Fonte: art. 5º da Lei n. 9.317/96, alterado pelo art. 3º da Lei n. 9.732/98

Se a empresa for contribuinte do IPI, Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), deverá acrescentar o percentual de 0,5%. No caso de adesão de estados e/ou municípios, para ME, deverá ser acrescentado até 1,0%. Para EPP, deverá ser acrescentado até 2,5%, para aquelas empresas com faturamento anual de até R\$ 720.000,00, e 3,5% para as empresas com faturamento anual superior a R\$ 720.000,00, até R\$ 1.200.000,00 (limite para estar inscrita no SIMPLES). A empresa, recolhendo o imposto SIMPLES, estará dispensada de recolher, em nível federal, os seguintes impostos e contribuições: IRPJ, PIS/PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), CSLL, COFINS, IPI e contribuição previdenciária a cargo da empresa.

A empresa inscrita no SIMPLES iniciará o ano na condição de ME se no ano anterior seu faturamento bruto atingiu no máximo R\$ 120.000,00. Qualquer que tenha sido seu faturamento no ano anterior, a empresa iniciará o novo ano a partir da primeira faixa, ou seja, enquanto o faturamento acumulado no ano em curso não ultrapassar R\$ 60.000,00, deverá efetuar os recolhimentos mensais baseados na

primeira faixa, o que corresponde a 3% em nível federal, não sendo contribuinte do IPI, mesmo que ao final do ano anterior o recolhimento tenha sido na faixa de 5% (faturamento acumulado/ano entre R\$ 90.000,01 e R\$ 120.000,00).

Ultrapassado o faturamento acumulado/ano de R\$ 60.000,00, devem ser aplicados 4%. Nesse caso, duas microempresas com o mesmo faturamento/ano somente recolherão o mesmo valor a título de SIMPLES se o faturamento for idêntico mensalmente, nos 12 meses. Ocorrendo o mesmo faturamento/ano, mas com diferenças mensais, as duas empresas poderão recolher valores diferentes a título de SIMPLES.

A empresa inscrita no SIMPLES, tendo faturado no ano anterior valor acima de R\$ 120.000,00, iniciará o novo ano já na condição de EPP, cuja aplicação dos percentuais, em nível federal, desconsiderando-se o IPI, é a apresentada na tabela 5.

Tabela 5 – Alíquota de valor a recolher - EPP

FATURAMENTO BRUTO/ANO	VALOR A RECOLHER (%)
Até R\$ 240.000,00	5,4
De R\$ 240.000,01 a R\$ 360.000,00	5,8
De R\$ 360.000,01 a R\$ 480.000,00	6,2
De R\$ 480.000,01 a R\$ 600.000,00	6,6
De R\$ 600.000,01 a R\$ 720.000,00	7,0
De R\$ 720.000,01 a R\$ 840.000,00	7,4
De R\$ 840.000,01 a R\$ 960.000,00	7,8
De R\$ 960.000,01 a R\$ 1.080.000,00	8,2
De R\$ 1.080.000,01 a R\$ 1.200.000,00	8,6

Fonte: Art. 5º da Lei n. 9.317/96, alterado pelo art. 3º da Lei n. 9.732/98.

A empresa inscrita no SIMPLES iniciará o ano na condição de EPP se no ano anterior seu faturamento bruto ultrapassou R\$ 120.000,00 e atingiu, no máximo, R\$ 1.200.000,00. Qualquer que tenha sido seu faturamento no ano anterior, a empresa iniciará o novo ano a partir da primeira faixa. Enquanto o faturamento acumulado no ano em curso não ultrapassar R\$ 240.000,00, deverá efetuar os recolhimentos mensais baseados na primeira faixa, o que corresponde a 5,4% em nível federal, não sendo contribuinte do IPI, mesmo que ao final do ano anterior o recolhimento tenha sido na faixa de 8,6% (faturamento acumulado/ano entre R\$ 1.080.000,01 e R\$ 1.200.000,00).

Ultrapassado o faturamento acumulado/ano de R\$ 240.000,00, devem ser aplicados 5,8%. Nesse caso, duas empresas de pequeno porte, com o mesmo faturamento/ano somente recolherão o mesmo valor a título de SIMPLES se o faturamento for idêntico nos 12 meses. Ocorrendo o mesmo faturamento/ano, mas com diferenças mensais, as duas empresas poderão recolher valores diferentes a título de SIMPLES.

Se a empresa iniciar o ano na condição de ME, mas durante o exercício ultrapassar o faturamento/ano no valor de R\$ 120.000,00, deverá, em relação aos valores excedentes, recolher com base na EPP, ou seja, nesse mês cabe cálculo proporcional. Até a data que o faturamento acumulado atingir R\$ 120.000,00, a alíquota a ser aplicada será de ME e, a partir desta data, quando o faturamento acumulado/ano excede a R\$ 120.000,00, a alíquota a ser aplicada será de EPP, iniciando-se em 5,4%. Portanto, nesta situação, cabe a aplicação de duas alíquotas no mesmo mês.

Segundo Fabretti (1999, p. 59), "a opção pelo SIMPLES deve ser avaliada de acordo com as características próprias de cada MPE e pelo fato de haver ou não convênio com estado e/ou município. Cada caso é um caso". Destaca que, havendo somente a tributação em nível federal, o fator determinante é a folha de pagamento para avaliar a vantagem ou não da opção pelo SIMPLES. como regra geral, quanto maior o custo da folha de pagamento, maior a vantagem de optar pelo SIMPLES.

A empresa, tendo ou não empregados, deverá recolher o valor devido mensalmente no SIMPLES pelas tabelas 04 e 05, comentadas anteriormente, referentes a ME ou EPP. Portanto, no SIMPLES, a empresa com empregados terá benefício legal, pois não deverá recolher acréscimo algum de impostos ou contribuições por esse motivo.

2.4.2.4 LUCRO ARBITRADO

As pessoas jurídicas com fins lucrativos normalmente são tributadas com base no lucro real, no lucro presumido ou no SIMPLES.

Entretanto, pode haver situações em que a tributação seja calculada por um quarto regime, o lucro arbitrado, calculado trimestralmente.

Higuchi e Higuchi (2002, p. 65) mencionam que:

O art. 47 da Lei nº 8.981/95 enumera as hipóteses em que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado. Entre as hipóteses estão

- I – escrituração imprestável;
- II – não-apresentação de livros comerciais e fiscais;
- III – não-apresentação de arquivos ou sistemas de escrituração de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/91 (revogado pelo art. 18 da Lei nº 9.718/98);
- IV – não-apresentação de livro ou fichas de razão.

Para apuração do lucro arbitrado deverá ser considerada uma condição essencial, definida no art. 530 do RIR/99, que é o fato de a receita bruta ser ou não conhecida, na ocasião do arbitramento.

Com a receita bruta conhecida, a tributação deverá ser obrigatoriamente por esse critério, utilizando-se como base de cálculo do imposto de renda os percentuais do lucro presumido acrescidos de 20%, conforme demonstrado na tabela 6.

Tabela 6 – Base de cálculo do lucro arbitrado

ATIVIDADE	LUCRO PRESUMIDO (%)	LUCRO ARBITRADO (%)
Comércio	8	9,6
Serviços	32	38,4

Fonte: Art. 532 do RIR/99.

Esses percentuais devem ser aplicados sobre a receita bruta, geralmente vendas e serviços prestados, deduzidos as devoluções, os abatimentos e os descontos incondicionais, classificados como deduções na Demonstração do Resultado do Exercício.

Nesse caso, também deverão ser consideradas as demais receitas, sem acréscimo, por exemplo, juros cobrados, ganho na alienação do imobilizado e outras. Latorraca (1998, p. 173) coloca que, ocorrendo omissão de receitas e tendo atividade diversificada, será considerado o percentual mais elevado para o arbitramento, se não houver condições de identificar a atividade referente à receita omitida. No exemplo acima, o arbitramento seria de 38,4% e não 9,6%.

Higuchi e Higuchi (2002, p. 69) destacam que, quando não conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será determinado mediante a utilização de algumas alternativas de cálculo definidas na legislação, entre elas: 90% do aluguel devido, 80% dos valores devidos no mês a empregados e 5% do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido.

A empresa, tendo a receita bruta conhecida, poderá se auto-arbitrar pelo critério da receita bruta. Caso essa receita não seja conhecida e ocorrendo arbitramento, o mesmo somente poderá ser efetuado pela fiscalização, ou seja, a empresa não poderá se auto-arbitrar se não tiver conhecimento da receita bruta.

As empresas em geral, além do IRPJ - a exceção cabe às inscritas no SIMPLES, que fazem um único recolhimento mensal, englobando diversos impostos e contribuições - devem recolher as contribuições referentes ao PIS, à COFINS e à CSLL. O PIS e a COFINS são abordados na seção seguinte.

2.5 PIS e COFINS

De acordo com a Lei n. 9.718/98, as contribuições para o PIS e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento.

O faturamento a que se refere essa lei corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Com relação ao conceito de faturamento, Higuchi e Higuchi afirmam que:

A Lei nº 9.718/98 não segue a definição tradicional de receita bruta adotada pela legislação tributária, porque nela incluem todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, inclusive outras receitas operacionais, tais como rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, e também receitas não operacionais. O conceito tradicional de faturamento é a receita bruta da atividade-fim da pessoa jurídica. A receita bruta da empresa que monta automóvel é a receita da venda de automóveis. A receita financeira não é receita bruta (Higuchi e Higuchi, 2002, p. 723).

Ressalta-se que o art. 3º, § 2º, da Lei n. 9.718/98 exclui da receita bruta, para determinação da base de cálculo do PIS e COFINS, as seguintes receitas, entre outras: vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, reversão de provisões operacionais e a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Ocorrendo devolução de vendas registradas em receita bruta de meses anteriores, os respectivos valores poderão ser deduzidos de receitas auferidas no próprio mês da devolução, para apuração da base de cálculo do PIS/PASEP e

COFINS, conforme determina o Ato Declaratório Normativo (ADN) n. 9, de 14 de maio de 1996.

Na determinação da base de cálculo para o PIS e a COFINS, a regra geral estabelece o critério do faturamento pelo regime de competência. Mas cabe observar que as empresas tributadas pelo lucro presumido, se optarem pelo critério do regime de caixa para cálculo do IRPJ e da CSLL devidos, deverão, obrigatoriamente, tributar o PIS e a COFINS também pelo regime de caixa. Esse critério está determinado na IN n. 104, da SRF, de 24 de agosto de 1998, publicada no DOU em 26 de agosto de 1998.

Um incentivo às exportações das empresas brasileiras é o fato de a legislação definir que essas receitas sejam isentas, para efeito de PIS e COFINS, conforme determina a MP n. 2.037, art. 14, III.

Quanto às alíquotas em vigor, deve ser aplicado, sobre a respectiva base de cálculo, 3% para a COFINS e 0,65% para o PIS, nas pessoas jurídicas com fins lucrativos.

Quanto à pessoa jurídica sem fins lucrativos, Higuchi e Higuchi (2002, p. 736) lembram que ela não é contribuinte da COFINS, conforme MP nº 2.037. O art. desta MP relaciona as receitas isentas, entre elas:

- a) das exportações de mercadorias para o exterior;
- b) do transporte internacional de cargas ou passageiros;
- c) de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, às empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; e
- d) relativas às atividades próprias das entidades sem fins de lucro.

Quanto ao PIS, se esta pessoa jurídica tiver empregados, é devedora da contribuição, à base de 1% sobre a folha de pagamento.

Conforme legislação acima citada, não existem diferenças quanto ao valor devido a título de PIS e COFINS, no que concerne à base de cálculo e alíquota, sendo a empresa tributada pelo lucro presumido ou lucro real. Portanto, para analisar as vantagens e/ou desvantagens entre lucro presumido e lucro real, deve-se levar em conta o IRPJ e a CSLL.

2.6 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

A CSLL foi instituída no Brasil em 1988, por meio da Lei nº 7.689/88, tendo como base legal o art. 195 da CF/88, que determinou como financiadora da seguridade social, entre outras, a contribuição social sobre o lucro. A sua cobrança iniciou-se a partir do exercício de 1989.

A CSLL incide nas empresas, obrigatoriamente, pela mesma sistemática de tributação aplicada para o IRPJ, ou seja, lucro real, presumido ou arbitrado, conforme a Lei nº 9.430/96, arts. 28 e 30. Para a empresa não é permitida a tributação do IRPJ e da CSLL no mesmo exercício por critérios de tributação diferente; por exemplo, tributando o IRPJ pelo lucro real e a CSLL pelo lucro presumido.

Portanto, para efeito do planejamento tributário, procurando o critério mais econômico para a empresa, entre a tributação pelo lucro real e a pelo lucro presumido, deve ser levado em conta o valor total devido referente ao IRPJ e à CSLL.

Segundo Higuchi e Higuchi (2002, p. 712), “a contribuição social sobre o lucro das empresas é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal para atender o programa de seguridade social”. A alíquota incidente sobre a respectiva base de cálculo, correspondia a 12% em 01/2000 e foi alterada para 9% a partir de 02/2000. A base de cálculo correspondente para cada critério de tributação é diferenciada.

a) Lucro real

A base de cálculo para a determinação do lucro real é o resultado contábil, antes da CSLL, ajustado pelas respectivas adições, exclusões e compensações da base de cálculo negativa de exercícios anteriores. Como exemplo de adições têm-se as despesas com brindes e com imóveis que não estejam diretamente ligados à produção, comercialização ou administração da empresa. Como exclusão, os dividendos recebidos pela empresa. Em relação a períodos iniciados a partir de 1º de janeiro de 1997, a despesa com a CSLL não é dedutível do IRPJ, nem de sua própria base de cálculo. Quanto à compensação da base de cálculo negativa de

períodos anteriores, esta está limitada a 30% da base de cálculo positiva apurada, conforme determina o art. 58 da Lei nº 8.981/95.

b) Lucro presumido e lucro arbitrado

Conforme Higuchi e Higuchi (2002, p. 713), a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado corresponderá à soma dos seguintes valores:

- I) 12% (doze por cento) da receita bruta auferida no período, conforme definida na legislação vigente;
- II) os ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior, auferidos no mesmo período;
- III) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável.

Portanto, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado sempre devem recolher a CSLL, pois a legislação determina a aplicação de percentual sobre o faturamento, somado a outras receitas, para definir a base de cálculo da contribuição.

c) SIMPLES

As empresas inscritas no SIMPLES não são devedoras da CSLL, pois esta contribuição já está embutida no percentual único a ser aplicado mensalmente sobre o seu faturamento para o pagamento unificado dos impostos e contribuições federais relacionados no art. 3º da Lei nº 9.317/96, entre os quais a CSLL, como determina o art. 187 do RIR/99.

Portanto, na comparação do critério mais econômico para recolhimento da CSLL no planejamento tributário, deve ser levado em conta também o valor devido a título de IRPJ, pois a opção legal tem que ser conjunta, ou seja, o total de CSLL mais IRPJ na opção entre lucro real e lucro presumido.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo descreve-se a metodologia utilizada para a consecução dos objetivos do trabalho. A partir da definição do problema, já apresentado, são formuladas as perguntas de pesquisas, bem como são elencados os termos conceituais empregados na elaboração do trabalho.

Na seqüência, é apresentado o escopo metodológico utilizado para atingir os objetivos definidos, bem como os procedimentos adotados para a coleta e análise dos dados.

3.1 PERGUNTAS DE PESQUISAS

Para alcançar os objetivos propostos, o presente estudo buscou responder às questões a seguir:

- a) Quais os valores devidos de IRPJ e de CSLL utilizando-se os critérios de apuração pelo lucro real e pelo lucro presumido em uma série histórica de uma empresa prestadora de serviços?
- b) Quais as vantagens e desvantagens na apuração do IRPJ e da CSLL aplicando-se os critérios de apuração pelo lucro real ou pelo lucro presumido?
- c) Quais os reflexos da aplicação de ambos os critérios no resultado projetado para os dois anos seguintes?
- d) Qual o ponto de equilíbrio em que o lucro real e o lucro presumido apresentam o mesmo valor total devido de IRPJ e de CSLL?

3.2 DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA DE TERMOS

Lakatos e Marconi (1992, p. 111) explicam que a definição dos termos esclarece e indica o emprego dos conceitos na pesquisa, pois os conceitos podem ter significados diferentes de acordo com o quadro de referência ou a ciência que os emprega.

A fim de possibilitar uma maior compreensão dos termos adotados no presente trabalho e para a consecução dos fins propostos, passa-se a defini-los a seguir.

□ *Imposto de renda*

O imposto de renda pode ser entendido como “o que é cobrado pela União sobre os rendimentos de pessoas físicas e jurídicas” (Ferreira, 1999, p. 1085).

□ *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*

A contribuição social sobre o lucro líquido “é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal para atender o programa de seguridade social” (Higuchi, 2002, p. 712).

□ *Lucro presumido*

O lucro presumido é o “lucro que se presume obtido pela empresa sem escrituração contábil, para efeito do pagamento do imposto de renda, calculado por um coeficiente aplicado sobre a receita bruta” (Sá, 1995, p. 301).

□ *Lucro real*

O lucro real “é o lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto” (art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77).

□ *Tributo*

“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” (Jardim, 2000, p. 88).

□ *Planejamento Tributário*

Planejamento tributário é “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” (Fabretti, 1997, p. 28).

3.3 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Kerlinger (1980, p. 94) define “delineamento de pesquisa como o plano e a estrutura da investigação, concebidos de forma a obtermos respostas para as perguntas da pesquisa”. Portanto, ele se torna um guia para a exploração, coleta e análise de dados. Assim, a partir do problema de pesquisa, estrutura-se um guia para a exploração, coleta e análise dos dados, visando obter as informações necessárias para atingir os objetivos propostos.

Segundo Gil (1994, p. 71), cada pesquisa possui um delineamento próprio, levando-se em conta diversos fatores: “objeto da investigação, dificuldade na obtenção dos dados, nível de precisão exigido da pesquisa e recursos financeiros do pesquisador”.

O presente trabalho caracteriza-se como um estudo exploratório de caso. Para Young (apud GIL, 1988, p. 59), trata-se “um conjunto de dados que descrevem uma fase ou totalidade do processo social de uma unidade, em suas várias relações internas e nas suas fixações culturais, quer seja essa unidade, uma pessoa, uma família, um profissional, uma instituição social, uma comunidade ou uma nação”.

Pela definição de Mattar

A pesquisa exploratória visa prover o pesquisador de um maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em perspectiva. Por isso, é apropriada para os primeiros estágios de investigação, quando a familiaridade, o conhecimento e a compreensão do fenômeno por parte do pesquisador são, geralmente, insuficientes ou inexistentes (Mattar, 1996, p. 105).

Assim, para o enunciado do problema de pesquisa, bem como dos objetivos que se buscou alcançar, e para a formulação das perguntas de pesquisa, partiu-se do desenvolvimento de uma pesquisa exploratória, consultando-se, principalmente, as demonstrações financeiras e relatórios complementares da empresa em análise.

A abordagem da pesquisa é de natureza quantitativa, onde serão analisados valores financeiros da empresa pesquisada, que constam de suas demonstrações financeiras, e que resultam em origem dos cálculos do IRPJ e da CSLL devidos.

No que concerne ao estudo de caso, Triviños (1994, p. 134-135) define-o como “uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa aprofundadamente”. Para Vergara (1998, p. 50), o estudo de caso é circunscrito a

uma ou poucas unidades, podendo esta ser apenas uma pessoa, uma família, um produto, uma empresa, entre outros.

No presente trabalho, esta unidade é uma empresa de transporte coletivo de Florianópolis, especificamente no que tange ao processo de tomada de decisão quanto à forma de tributação do IRPJ e da CSLL.

A pesquisa efetuada foi de corte seccional, ou seja, a pesquisa de campo na empresa foi efetuada enfocando um período, exercícios 2000 e 2001, como se fosse uma fotografia.

3.4 OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE ANÁLISE

Segundo Barbetta (2001, p. 25), população é o conjunto de elementos que queremos abranger em nosso estudo e que são passíveis de ser observados, com respeito às características que pretendemos levantar.

Barbetta (2001, p. 26) também define amostra como sendo a seleção de uma parte da população para ser observada.

O objeto de estudo desta pesquisa foi uma empresa prestadora de serviços na área de transportes coletivos, especificamente a empresa cuja denominação é Transporte Coletivo Ribeironense Ltda. Os elementos de análise consubstanciam-se no IRPJ e na CSLL apurados em cada um dos quatro exercícios, e os dados coletados são referentes a dois exercícios anteriores (2000 e 2001) e projetados para dois exercícios futuros (2002 e 2003). É analisado, em cada período citado, o critério mais vantajoso para a apuração do IRPJ e da CSLL, ou seja, através do lucro real ou lucro presumido.

Segundo Selltiz et al. (1965, p. 570), universo ou população “é a reunião de todos os casos que se conformam a algum conjunto indicado de especificações”.

Devido à dificuldade de acesso à contabilidade das empresas, a pesquisa contempla apenas um elemento da população, escolhido utilizando-se o critério de acessibilidade. Em outras palavras, uma empresa que colocou à disposição do pesquisador os dados necessários para a concretização dos objetivos propostos neste trabalho.

3.5 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Os dados coletados foram de dois tipos: primários e secundários. Mattar (1994, p. 60) explica que dados primários são aqueles que não foram antes coletados, estando ainda de posse dos pesquisados e que serão coletados com o objetivo de atender às necessidades específicas da pesquisa em andamento. Coloca ainda que dados secundários são aqueles que já foram coletados, tabulados, ordenados e, às vezes, até analisados e que estão catalogados à disposição dos interessados.

As fontes primárias compreendem os dados coletados na empresa objeto de estudo, ou seja, as demonstrações contábeis. Por sua vez, as fontes secundárias compreendem a legislação em vigor referente a cada ano analisado, bem como livros e periódicos relacionados ao tema.

Referente à entrevista, Rudio (1985, p. 97) recomenda que ocorra o “contato inicial entre entrevistador e entrevistado, como sendo de grande importância para motivar e preparar o informante, a fim de que suas respostas sejam realmente sinceras e adequadas”.

Os dados coletados foram submetidos à análise de conteúdo.

Barbetta (2001, p. 36) coloca que, “depois de os dados terem sido coletados, precisamos organizá-los, para facilitar a realização da análise”.

Richardson (1989, p. 215) é de opinião que, na observação participante, “o observador não é apenas um espectador de fato que está sendo estudado, ele se coloca na posição e ao nível dos outros elementos humanos que compõem o fenômeno a ser observado”.

3.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Segundo Marconi e Lakatos (1990, p. 27), a pesquisa poderá ter limitação quanto ao assunto, à extensão e a vários fatores tais como meios humanos, econômicos e exigência de prazos a serem cumpridos.

Atualmente, no Brasil, existem mais de cinquenta impostos e contribuições, cobrados pelos governos federal, estaduais e municipais. Entre estes vários

impostos e contribuições, esta pesquisa limitou-se a apenas dois, de nível federal, IRPJ e CSLL.

Outra limitação da pesquisa deve-se ao fato de somente ter sido pesquisada uma empresa do ramo de prestação de serviços, não envolvendo os ramos comercial e industrial, que têm suas particularidades e diferenças na legislação em vigor.

Os resultados alcançados estão limitados a este estudo de caso. Assim, o presente estudo passa a ser singular e privativo, por ter sido aplicado somente em uma empresa, denominada Transporte Coletivo Ribeironense Ltda. Portanto, o resultado desta pesquisa não pode ser aplicado em outra empresa do mesmo setor sem que sejam respeitadas as suas características individuais.

Ressalta-se que as limitações citadas não prejudicam o trabalho, vez que se manteve o rigor metodológico inerente ao estudo de caso. Ao contrário, seus resultados podem servir como referencial para novas pesquisas acerca desse assunto.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Neste capítulo descrevem-se os dados coletados e faz-se a análise deles à luz dos objetivos estabelecidos. Primeiramente, apresenta-se a empresa objeto deste estudo. Na seqüência, apresenta-se a demonstração do resultado do exercício referente aos anos 2000 e 2001, já divulgadas, e 2002 e 2003, projetadas. Em seguida, apura-se o resultado fiscal, base de cálculo do IRPJ e CSLL, pelos critérios do lucro real e do lucro presumido. Também é feita a apuração do IRPJ e da CSLL devidos. Por fim, é feita uma análise comparativa dos resultados do IRPJ e da CSLL devidos, pelos critérios do lucro real e lucro presumido.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

O presente estudo de caso foi realizado na empresa Transporte Coletivo Ribeironense Ltda., cujo objeto social é explorar o transporte coletivo de passageiros, de diversas linhas de Florianópolis/SC, especificamente as que atendem ao sul da ilha.

4.1.1 Histórico da empresa

Em 10 de agosto de 1950 foi registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC), a empresa de autoviação de transporte de passageiros com a razão social de Cordeiro & Cia e a denominação de Empresa Ribeironense, constituída por três sócios, Francelino Cordeiro, Estevão Ramos Cordeiro e José Olimpio da Silva, e tendo como finalidade, definida no contrato social, a exploração do ramo de transporte coletivo.

Em 11 de julho de 1960, com a segunda alteração de contrato social, o ramo de negócio da empresa foi alterado para padaria, empresa de transportes coletivos, secos e molhados.

Em 1º de janeiro de 1974, na sétima alteração contratual, a empresa transferiu as várias linhas de transporte coletivo, cuja concessão lhe fora outorgada ou permitida pela Prefeitura Municipal de Florianópolis. Essa transferência foi para a

empresa oriunda da fusão de empresas concessionárias de transporte de passageiros. Por conseguinte, passou a exercer a atividade de comercialização de combustíveis e lubrificantes e de peças e acessórios para veículos em geral.

Em 15 de outubro de 1975, na oitava alteração contratual, foi ampliado o objetivo dos serviços prestados, permanecendo os mesmos definidos na sétima alteração contratual e acrescidos os seguintes: prestação de transporte turístico de superfície previsto na legislação em vigor e transportes coletivos.

Em 12 de julho de 1976, a nona alteração contratual extinguiu o ramo de atividades de comércio de combustíveis e lubrificantes, peças e acessórios para veículos em geral, ficando doravante somente o serviço de transporte coletivo de passageiros.

Em 20 de junho de 1983, com a 14ª alteração contratual, a sociedade em nome coletivo Cordeiro & Cia é transformada em sociedade por quotas de responsabilidade limitada e a nova denominação da empresa passou a ser Ribeironense Transportes Coletivos Ltda. Esta denominação permanece até a presente data.

Ocorreram, com o passar dos anos, diversas alterações no quadro societário da empresa. A família Cordeiro, fundadora da sociedade, no ano de 1950, deixa definitivamente a empresa em 4 de outubro de 1988, através da alteração contratual de número 17, cedendo suas cotas totais. Os sócios retirantes são Francelino Cordeiro (70% do capital social), Maurina Vieira Cordeiro (10% do capital social), Paulo Cesar Cordeiro (10% do capital social) e Luiz Fernando Cordeiro (10% do capital social).

Nessa data, 4 de outubro de 1988, os novos sócios integrantes são João Carlos Hoelzl e Brasília José Corleto, participando cada um com 5.500 cotas, totalizando 11.000 cotas de capital.

Em 1º de novembro de 1988, ingressam dois novos sócios, Waldir Gomes da Silva e Tsuyoshi Yamada, integralizando aumento de capital social. Nessa oportunidade ocorreu aumento do capital social em 4.000 cotas, e os dois sócios remanescentes integralizaram 125 cotas cada um, e os dois novos sócios integralizaram 3.750 cotas, sendo 3.000 cotas por Waldir Gomes da Silva e 750 cotas por Tsuyoshi Yamadade.

Deste quadro de sócios, o único remanescente em 2002 é Waldir Gomes da Silva, atualmente com 17% do total de cotas.

Outra profunda alteração do quadro de sócios ocorreu através da 22ª alteração contratual, em 21 de outubro de 1997, com a retirada dos sócios João Carlos Hoezel, Brasília José Corleto e Tsuyoshi Yamada. Os sócios retirantes cederam suas cotas para a Sra. Sônia Maria Peres de Amorim, que passou a ser detentora de 80% do capital social, ficando o sócio remanescente, Sr. Waldir Gomes da Silva, com 20%.

A última alteração no quadro de sócios ocorreu com a 23ª alteração contratual, em 18 de novembro de 1997. A divisão do capital social, atualmente, está formada conforme se mostra na tabela 7.

Tabela 7 – Participação no capital social em 18/11/1997

Sócios	Nº de cotas	Participação %	Valor em R\$
Sonia Maria Peres de Amorim	541.440	72,00	541.440
Waldir Gomes da Silva	127.840	17,00	127.840
Gildo Formento	37.600	5,00	37.600
Maria Claudia Peres de Amorim	15.040	2,00	15.040
Elza Maria Peres de Amorim Hubbe	15.040	2,00	15.040
André Luiz Peres de Amorim	15.040	2,00	15.040
Total	752.000	100,00	752.000

Fonte: 23ª Alteração Contratual da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

A partir dessa data, a família Peres de Amorim, que já é proprietária majoritária (98%) da empresa Transporte Coletivo Estrela Ltda., passa a ser proprietária majoritária (78%) também da empresa Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Além disso, a família Peres de Amorim adquiriu a empresa Ribeironense Transporte Coletivo Ltda. conjuntamente com a Empresa Transporte Coletivo Limoense Ltda.

Em 1º de março de 1998, com a 24ª alteração contratual, a empresa Transporte Coletivo Ribeironense Ltda. incorporou a empresa Transporte Coletivo Limoense Ltda. As principais justificativas da incorporação decorrem de a incorporadora (Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.) e a incorporada (Transporte Coletivo Limoense Ltda.) possuírem os mesmos sócios, com idêntica proporção no capital social, exercerem a mesma atividade e essa união, segundo os sócios, resulta em redução de custos e mais dinamismo na administração.

A 25ª alteração contratual, ocorrida em 26 de julho de 2000, determinou algumas alterações nos objetivos sociais da empresa, que atualmente são as seguintes:

- a) transporte rodoviário coletivo de passageiros;
- b) transporte marítimo de passageiros;
- c) transporte turístico de superfície; e
- d) prestação de serviços de manutenção, chapeação e pintura a terceiros de veículos automotores.

A última alteração contratual, a 26ª, ocorrida em outubro de 2002, alterou a razão social da empresa, de Transporte Coletivo Ribeironense Ltda. para Insular Transporte Coletivo Ltda. A justificativa da diretoria, segundo o sócio Gildo Fomento, é o fato de a empresa ter se originado no bairro Ribeirão da Ilha, em Florianópolis/SC, mas atualmente estar atuando em todo o sul da Ilha de Santa Catarina.

4.1.2 Estrutura organizacional da empresa

A estrutura organizacional da empresa foi definida na 23ª alteração contratual, de 18 de novembro de 1997, como demonstrado na Figura 2.

Diretora-presidente	Sra. Sônia Maria Peres de Amorim
Diretor-gerente	Sr. Waldir Gomes da Silva
Diretor-administrativo	Sr. Gildo Fomento
Diretora financeira	Sra. Maria Cláudia Peres de Amorim
Diretora comercial	Sra. Elza Maria Peres de Amorim Hübbe

Figura 2 – Diretoria da empresa

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

O organograma da empresa apresenta-se na forma funcional, estando as tarefas e obrigações divididas entre os diretores, sendo todos eles sócios da empresa, o que é mostrado na figura 2.

4.1.3 Mercado

O mercado explorado pela empresa foi definido pela Prefeitura Municipal de Florianópolis, correspondendo a diversas linhas, particularmente as que atendem às localidades do sul da Ilha, em Florianópolis/SC, como, por exemplo, Rio Tavares, Campeche, Armação, Pântano do Sul e Ribeirão da Ilha.

Nos anos analisados, a empresa alcançou o número de passageiros pagantes demonstrado na tabela 8:

Tabela 8– Número de passageiros pagantes

Ano	Nº de passageiros pagantes	Média mensal	Nº equivalente de passageiros	Média mensal
2000	11.172.737	931.061,42	10.070.601	839.216,75
2001	11.440.520	953.376,67	10.477.083	873.090,25
2002	7.481.709	935.213,63	6.849.320	856.165,00

Fonte: Departamento Financeiro da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Cada média mensal equivale, respectivamente, ao número de passageiros pagantes e ao número equivalente de passageiros.

Os dados referente aos anos de 2000 e 2001 correspondem a 12 meses. Já no ano de 2002 corresponde a oito meses (janeiro a agosto).

No número equivalente de passageiros consideram-se dois estudantes, que pagam a passagem com 50% de desconto, como um passageiro.

Pode-se observar que a média do número de passageiros é praticamente constante nos três exercícios analisados, considerando-se que em 2002 os dados correspondem a apenas oito meses.

4.1.4 Recursos humanos

Com o mercado constante em termos de número de passageiros, verificou-se, nos anos analisados, a ocupação dos postos de trabalho, cujos dados são demonstrados na tabela 9.

Tabela 9 – Número de empregados em atividade

Departamento	31/12/00	31/12/01	31/08/02
Administração	13	12	12
Fiscalização	6	6	6
Motoristas	147	148	154
Cobreadores	141	142	141
Garagem	49	56	52
Obras	4	3	2
Totais	360	367	367

Fonte: Departamento de Recursos Humanos da Ribeironense

No setor Garagem estão inclusos os empregados que exercem as atividades de lavagem de ônibus, oficina, limpeza, café e outras. Como se observa, a empresa mantém uma estabilidade quanto ao número de empregados, nos últimos três anos, acompanhando a movimentação de passageiros.

No que concerne a programas de motivação dos empregados, a empresa tem implantado, desde 1º de maio de 1997, o benefício aos empregados de participação nos lucros ou resultados, pagos em duas parcelas a cada ano. Esse programa obedece aos seguintes critérios:

- a) o valor devido corresponde a 5%, mensalmente, sobre o salário-base do mês;
- b) é pago em duas parcelas anuais (maio e novembro), sendo cada pagamento equivalente a 30%, sobre o salário-base mensal, sem considerar os acréscimos, como, por exemplo, o adicional noturno e o adicional por tempo de serviço.

Nos meses de novembro de 1998 e maio de 1999 não ocorreram pagamentos referentes ao período 01/05/1998 a 30/04/1999, pois não existiu, nesse período, a Convenção Coletiva de Trabalho.

4.2 DEMONSTRAÇÕES DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Nos exercícios 2000 e 2001 a empresa objeto de estudo adotou o critério de tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual.

Nesse sentido, é preciso analisar as demonstrações contábeis, especificamente a demonstração do resultado dos exercícios 2000 e 2001 já divulgadas e projetá-las para os dois exercícios seguintes, 2002 e 2003. A projeção é necessária a fim de verificar os efeitos da divisão sobre a forma de tributar ao

longo do tempo. Para fazer a projeção, foi imprescindível levar em conta diversos fatores, como expectativa do aumento do número de linhas e horários, reajuste na tarifa cobrada dos passageiros, implantação prevista para março de 2003 do sistema integrado de transporte coletivo em Florianópolis, entre outros.

É mostrada a seguir a obrigatoriedade da escrituração contábil e das demonstrações do resultado do exercício, divulgadas, e projetadas, referentes aos exercícios citados acima. O resultado alcançado em cada exercício é de fundamental importância para a definição do critério de tributação, entre lucro real e lucro presumido.

4.2.1 Obrigatoriedade de escrituração contábil

Considerando-se sob o ponto de vista tanto contábil quanto fiscal, a escrituração contábil é obrigatória para as empresas tributadas, no Brasil, pela sistemática do lucro real.

Na perspectiva fiscal, a escrituração contábil é exigida, conforme art. 251 do RIR/99: "Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração, com observância das leis comerciais e fiscais."

Além dessa exigência fiscal, o Código Comercial Brasileiro, Lei nº 556/1850, em seus arts. 10, 11, 12, 14 e 20 determina a exigência de escrituração contábil para qualquer empresa instalada no Brasil, independentemente de ser tributada ou não pelo lucro real.

Portanto, as demonstrações financeiras, entre elas a demonstração do resultado do exercício, são obrigatórias para qualquer empresa instalada no Brasil.

As empresas no Brasil devem sempre observar, além da obrigação fiscal, a importância gerencial e administrativa da elaboração das respectivas demonstrações financeiras, inclusive para chegar sempre à melhor decisão no aspecto tributário.

4.2.2. Demonstrações do resultado dos exercícios 2000 e 2001 divulgadas

Constam dos anexos 1 e 2 deste trabalho, respectivamente, as demonstrações contábeis elaboradas em 31/12/2000 e 31/12/2001 pela empresa. Apresentam-se e comentam-se somente as demonstrações do resultado do exercício (DRE), respectivamente, referentes os períodos 01/01/2000 a 31/12/2000 e 01/01/2001 a 31/12/2001, cuja análise é fundamental para o cumprimento dos objetivos desta dissertação.

Desse modo, na tabela 10 apresentam-se as DRE sintetizadas, encerradas em 31/12/2000 e 31/12/2001, referentes à empresa Transporte Coletivo Ribeironense Ltda.

Tabela 10 - DRE encerradas em 31/12/2000 e 31/12/2001

Estrutura/Período	1º/01 a 31/12/2000	1º/01 a 31/12/2001
	R\$	R\$
1. Receita bruta de vendas e serviços	12.150.882,70	13.929.777,48
2. (-) Impostos incidentes	(656.635,32)	(745.868,66)
3. Receita líquida dos serviços prestados	11.494.247,38	13.183.908,82
4. (-) Custos dos serviços prestados	(9.654.958,65)	(10.631.838,77)
5. = Lucro bruto	1.839.288,73	2.552.070,05
6. (-) Despesas administrativas	(1.397.476,46)	(1.698.490,06)
7. (-) Resultado financeiro líquido	(331.310,68)	(712.769,08)
8. (+) Outras receitas operacionais	101.400,91	165.607,46
9. = Total das despesas operacionais	(1.627.386,23)	(2.245.651,68)
10. = Resultado operacional	211.902,50	306.418,37
11. (+) Resultado não operacional	28.759,39	45.642,56
12. Lucro antes da CSLL	240.661,89	352.060,93
13. Provisão para a CSLL	(33.675,83)	(65.282,79)
14. Resultado antes do IRPJ	206.986,06	286.778,14
15. Provisão para o IR	(78.876,05)	(148.018,99)
16. = Lucro líquido do exercício	128.110,01	138.759,15

Fonte: Departamento contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Observa-se que a empresa apurou lucro contábil e fiscal nos dois exercícios, 2000 e 2001. O lucro contábil corresponde a R\$ 128.110,01 no exercício 2000 e a R\$ 138.759,15 no exercício 2001.

Em ambos os exercícios verifica-se que a empresa teve CSLL e IRPJ devidos, calculados conforme legislação específica, que está comentada em tópicos próprios, mais adiante.

Esse resultado apurado contabilmente, com ajustes fiscais, deve ser comparado com a sistemática do lucro presumido, procurando-se, legalmente, a forma mais econômica de apuração e recolhimento do IRPJ e da CSLL.

São apresentadas a seguir as DRE projetadas dos dois próximos exercícios.

4.2.3 Demonstrações do resultado dos exercícios 2002 e 2003 projetadas

Essa projeção levou em conta a expectativa da empresa em aumento do faturamento no período considerado, seja pelo reajuste das tarifas, seja pelo aumento no número de passageiros, ou ambos os fatores.

Simultaneamente, na estimativa também foram imputados reajustes nos custos e despesas, como, por exemplo, combustível e salários.

Apresenta-se, na tabela 11, as DRE projetadas, referentes aos períodos 01/01/2002 a 31/12/2002 e 01/01/2003 a 31/12/2003.

Tabela 11 -DRE projetadas para 2002 e 2003

Estrutura/Período	1º/01 a 31/12/2002	1º/01 a 31/12/2003
	R\$	R\$
1. Receita bruta de vendas e serviços	15.726.800,00	17.852.140,00
2. (-) Impostos incidentes	(849.200,00)	(964.000,00)
3. Receita líquida dos serviços prestados	14.877.600,00	16.888.140,00
4. (-) Custos dos serviços prestados	(12.420.000,00)	(14.100.000,00)
5. = Lucro bruto	2.457.600,00	2.788.140,00
6. (-) Despesas administrativas	(1.800.000,00)	(2.040.000,00)
7. (-) Resultado financeiro líquido	(500.000,00)	(565.000,00)
8. (+) Outras receitas operacionais	81.000,00	92.000,00
9. = Total das despesas operacionais	(2.219.000,00)	(2.513.000,00)
10. = Resultado operacional	238.600,00	275.140,00
11. (+) Resultado não operacional	43.000,00	48.000,00
12. Lucro antes da CSLL	281.600,00	323.140,00
13. Provisão para a CSLL	(53.107,39)	(56.418,49)
14. Resultado antes do IRPJ	228.492,61	266.721,51
15. Provisão para o IR	(118.516,52)	(127.954,02)
16. = Lucro líquido do exercício	109.976,09	138.767,49

Fonte: Orçamento enviado ao Banco Mundial, elaborado pelo Sr. Gildo Fomento, Diretor Administrativo.

A projeção desses valores, referentes aos exercícios sociais 2002 e 2003, foram levantados pelo Sr. Gildo Fomento, Diretor Administrativo da empresa objeto

de estudo. Segundo o Sr. Gildo Fomento, levou-se em conta a previsão de reajuste nas passagens, aumento de custos e despesas, principalmente pessoal e combustível.

Como ocorreu nos exercícios 2000 e 2001, a empresa prevê alcançar lucro líquido em 2002 e 2003, respectivamente, de R\$ 109.976,09 e de R\$ 138.767,49.

Esse orçamento também contemplou a nova sistemática de transporte coletivo integrado de passageiros a ser implantada na Grande Florianópolis, com previsão para se iniciar em março de 2003. A sistemática de funcionamento estará centrada na integração do transporte coletivo em Florianópolis, onde existirão nove terminais de integração: Centro, Trindade, Lagoa da Conceição, Rio Tavares, Saco dos Limões, Santo Antônio de Lisboa, Canasvieiras, Capoeiras e Jardim Atlântico. Os bairros próximos a cada terminal terão transporte circular até o respectivo terminal, onde o passageiro, pelo pagamento de passagem única, embarcará em outro veículo até o Centro.

Por exemplo, ônibus circulares das praias do Campeche, Armação, Pântano do Sul e Ribeirão da Ilha encontram-se no Terminal Rio Tavares, onde os passageiros juntam-se em um único ônibus para a continuação do transporte até o Centro. Existirá também, em alguns casos, transporte entre os bairros, sem necessidade de passar pelo Centro de Florianópolis.

4.3 APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Nesta seção demonstra-se a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa objeto de estudo, referente aos quatro anos em discussão, tanto pela sistemática do lucro real como pelo lucro presumido.

Como mencionado anteriormente, a análise do IRPJ e da CSLL é realizada de forma conjunta, pois a legislação atual determina que na opção pelo lucro real ou lucro presumido a tributação do IRPJ e da CSLL deve ser apurada de acordo com uma mesma opção, conforme o art. 28 da Lei nº 9.430/96.

4.3.1 Lucro real

A tributação pelo lucro real prevê legalmente dois critérios em termos de período: apuração trimestral e apuração anual.

A empresa em análise, Transporte Coletivo Ribeironense Ltda., utiliza o critério de apuração anual, com cálculos e recolhimentos mensais de antecipações de IRPJ e de CSLL, que serão compensados no final do exercício. Esse critério é considerado mais vantajoso em comparação ao critério de apuração trimestral.

Considerando-se que as receitas e despesas são as mesmas, sendo a apuração anual ou trimestral, deve-se levar em conta dois aspectos fiscais fundamentais para essa tomada de decisão: compensação de prejuízos e adicional de imposto de renda.

Isso se baseia nos seguintes critérios:

- a) ocorrendo prejuízo fiscal, para efeito de IRPJ ou base de cálculo negativa da CSLL, na apuração trimestral, no trimestre seguinte do mesmo exercício, a compensação estará limitada a 30% do lucro real ou da base de cálculo da CSLL desse novo trimestre. No lucro real anual, dentro do mesmo exercício, de um período para o outro, a compensação é de 100%;
- b) na apuração anual, para efeito do IRPJ, incidirá adicional de IR, 10%, se o lucro real tributável ultrapassar R\$ 240.000,00. Na apuração trimestral, incidirá adicional de IR se o lucro tributável ultrapassar R\$ 60.000,00, mesmo que o lucro real anual não ultrapasse R\$ 240.000,00 conforme exemplo prático abaixo.

A apuração anual é mais vantajosa para a empresa, se comparada com a apuração trimestral, pois o prejuízo do próprio exercício poderá ser compensado em 100%, de um mês para o outro, e o adicional de IR, 10%, somente será devido ao final do exercício se o lucro real superar R\$ 240.000,00 no ano.

Na tabela 12 é demonstrado o valor devido pela empresa pesquisada se a apuração fiscal ocorresse trimestralmente.

Tabela 12 – Apuração do lucro real trimestral no exercício 2000

Trimestres	Lucro Real R\$	Compensação de Prejuízo 30%	Lucro Real Tributável
01/01 a 31/03	340.608,29		340.608,29
01/04 a 30/06	(182.640,16)		-
01/07 a 30/09	28.344,31	8.503,29	19.841,02
01/10 a 31/12	235.310,75	70.593,23	164.717,53

Trimestres	IR 15%	IR 10%	IR Total
01/01 a 31/03	51.091,24	28.060,83	79.152,07
01/04 a 30/06	-		-
01/07 a 30/09	2.976,15		2.976,15
01/10 a 31/12	24.707,63	10.471,75	35.179,38
IRPJ Total	78.775,02	38.532,58	117.307,61

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

A tabela acima demonstra o critério de compensação de prejuízos de um trimestre para o outro, limitado a 30%, ou seja, qualquer que for o saldo de prejuízos anteriores, sobre o resultado de momento deve-se recolher IRPJ, pois se pode compensar no máximo 30% do lucro de momento, mesmo que o prejuízo anterior supere o lucro do período em análise.

Conforme a tabela 12, se a empresa apurar lucro real trimestral, resultará em lucro tributável no valor de R\$ 525.166,84, enquanto no lucro real anual o total do lucro tributável corresponderá a R\$ 421.623,19. Observa-se que no terceiro trimestre, apresentando-se lucro real de R\$ 28.344,31, resulta em IRPJ a recolher, mesmo existindo prejuízo no segundo trimestre, no valor de R\$ 182.640,16. O fato ocorre pelo motivo de a legislação permitir a compensação de prejuízo, no máximo em 30%, do lucro do momento, que corresponde a R\$ 8.503,29 no terceiro trimestre.

Conforme levantamento efetuado na contabilidade da empresa, é apresentada a seguir a base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL.

4.3.1.1 Balancete de suspensão/redução

A empresa, apurando o lucro real anual, deverá calcular antecipações de IRPJ e de CSLL que serão compensadas ao final do exercício, como ocorre na tributação do IRPF.

Para a determinação das antecipações devidas durante o exercício, devem ser consideradas as adições e exclusões e compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores.

Considera-se exemplo de adições as despesas contabilizadas, mas não permitidas pelo Governo Federal, como, por exemplo, multas de trânsito.

Considera-se exemplo de exclusões as receitas não tributadas pelo Governo Federal, como, por exemplo, dividendos recebidos de participação societária. É demonstrado na tabela 13 um exemplo de apuração do lucro real referente ao período 1º de janeiro a 31 de janeiro de 2000.

Tabela 13 - Demonstração do lucro real em 31/01/2000 – Período em curso

DEMONST.DO LUCRO REAL 01/01 a 31/01/2000	VALOR EM R\$
Lucro Líquido antes do IRPJ	55.213,60
Adições:	
Custos não dedutíveis	658,13
CSLL	5.341,22
Exclusões	-
Lucro Líquido antes das compensações	61.212,95
Compensações (não houve)	
Lucro Real do período base	61.212,95

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Essa apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, pelo critério do balancete de suspensão ou redução, foi efetuada ao longo do ano, em todos os meses, sempre acumulada, ou seja, desde 1º de janeiro até o último dia do mês em curso. Em fevereiro ocorreu um lucro real de R\$ 99.390,34. Portanto, o lucro real do período em curso, 01/01 a 28/02, corresponde a R\$ 160.603,29, que é o somatório dos resultados de janeiro e fevereiro. No período em curso consideraram as adições, exclusões e compensação de prejuízos fiscais cabíveis em cada momento.

Tendo ocorrido adição em janeiro, como, por exemplo, multa de trânsito, esta adição fará parte de todos os períodos de apuração no exercício. Se estiver sendo apurado o período 01/01 a 31/05, a multa de trânsito faz parte deste período, ou seja, o mês de janeiro faz parte do período citado, 01/01 a 31/05.

Portanto, a base de cálculo definitiva do IRPJ é o resultado positivo apurado em 31 de dezembro. Os valores calculados e recolhidos durante o ano correspondem a antecipações, que são compensadas em 31 de dezembro,

resultando em saldo de IRPJ a recolher ou a recuperar no exercício seguinte, idêntico, portanto, ao critério do IRPF.

É apresentado a seguir o lucro real anual, apurado mensalmente pelo critério do período em curso, referente a cada período-base, dos exercícios 2000 e 2001, divulgados pela empresa, e dos exercícios 2002 e 2003, projetados.

Tabela 14 – Lucro real mensal e acumulado – exercícios 2000, 2001, 2002 e 2003.

MÊS/ANO	2 0 0 0		2 0 0 1		2 0 0 2		2 0 0 3		Acumulado
	Mensal	Acumulado	Mensal	Acumulado	Mensal	Acumulado	Mensal	Acumulado	
Jan	61.212,95	61.212,95	(404.676,38)	(404.676,38)	116.831,34	116.831,34	124.261,34	124.261,34	124.261,34
Fev	99.390,34	160.603,29	113.145,67	(291.530,71)	54.911,34	171.742,68	60.491,34	184.752,68	184.752,68
Mar	180.005,00	340.608,29	324.602,48	33.071,77	200.861,34	372.604,02	213.391,34	398.144,02	398.144,02
Abr	(77.726,04)	262.882,25	2.796,15	35.867,92	73.861,34	446.465,36	77.391,34	475.535,36	475.535,36
Mai	(51.335,94)	211.546,31	(10.005,34)	25.862,58	29.361,34	475.826,70	29.866,34	505.401,70	505.401,70
Jun	(53.578,18)	157.968,13	112.485,32	138.347,90	(75.638,66)	400.188,04	(80.083,66)	425.318,04	425.318,04
Jul	84.878,29	242.846,42	150.052,65	288.400,55	81.161,34	481.349,38	87.481,34	512.799,38	512.799,38
Ago	(12.760,02)	230.086,40	212.360,84	500.761,39	220.361,34	701.710,72	231.641,34	744.440,72	744.440,72
Set	(43.773,96)	186.312,44	119.116,21	619.877,60	(43.638,66)	658.072,06	(45.858,66)	698.582,06	698.582,06
Out	57.597,21	243.909,65	182.896,00	802.773,60	52.331,34	710.403,40	54.261,34	752.843,40	752.843,40
Nov	(14.640,70)	229.268,95	141.347,05	944.120,65	(50.668,66)	659.734,74	(51.288,66)	701.554,74	701.554,74
Dez	192.354,24	421.623,19	(239.124,73)	704.995,92	(89.668,66)	570.066,08	(93.738,66)	607.816,08	607.816,08

Fonte: Adaptado do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

O lucro real mensal corresponde especificamente ao determinado no mês, por exemplo, de 01/05 a 31/05, de 01/06 a 30/06. O lucro real acumulado corresponde ao ano em curso, isto é, de 1º de janeiro até o último dia do mês atual, como, por exemplo, de 01/01 a 31/05 ou de 01/01 a 30/06.

As adições consideradas para efeito do cálculo do IRPJ correspondem aos custos e despesas não aceitos pelo fisco, como reduções do lucro; por exemplo, as multas de trânsito, multas de órgãos fiscalizadores, contribuições e doações não permitidas pela legislação, provisão para a CSLL, depreciação de bens reavaliados e amortização da conta concessão de linhas.

Pode-se observar que houve um grande aumento do lucro real acumulado, de 67,21%, no exercício 2001, comparado com o exercício 2000. Na previsão, estima-se uma redução no lucro real do exercício 2002, comparada com o exercício 2001, em 19,14%, alcançando o valor de R\$ 570.066,08. Quanto ao exercício 2003, a estimativa corresponde a um aumento do lucro real, comparado com o exercício 2002, em 6,62%, correspondendo o lucro real total em 2003 a R\$ 607.816,08.

Para a determinação da CSLL devida durante o exercício, a título de antecipações, calculada pelo balancete de suspensão ou redução, deve-se apurar o resultado fiscal do período em curso, conforme demonstra a tabela 15, abaixo.

Tabela 15 – Demonstração da base de cálculo da CSLL em 31 de janeiro de 2000.

DEMONST. DA BASE DE CALCULO 01/01 a 31/01/2000	VALOR EM R\$
Lucro antes da CSLL	60.554,82
Adições:	
Depreciação contas IPC/BTNF	3.031,18
Exclusões	-
Lucro Líquido antes das compensações	63.586,00
Comp. base de calculo negativa (limite 30 %)	190.758,00
Base de calculo	44.510,20

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Essa apuração da base de cálculo da CSLL, pelo critério do balancete de suspensão ou redução, foi efetuada ao longo do ano, em todos os meses, sempre acumulado, ou seja, desde 1º de janeiro até o último dia do mês em curso. No período em curso consideraram as adições, exclusões e compensação de base de cálculo negativa cabíveis em cada momento.

Considerando-se o período acumulado, deve-se recolher em cada mês a CSLL sobre a diferença da base de cálculo, desde janeiro do ano em curso, até o presente mês, diminuída deste saldo no mês anterior. Pode ocorrer que a base de cálculo de janeiro a abril seja R\$ 10.000,00 e de janeiro a maio seja R\$ 11.000,00. A CSLL devida em maio incide sobre a diferença de base de cálculo, R\$ 1.000,00. Se a base de cálculo de janeiro a maio fosse R\$ 9.000,00, nenhum valor seria devido neste mês.

É apresentada a seguir a base de cálculo da CSLL de cada período-base, dos exercícios 2000 e 2001, divulgados pela empresa, e dos exercícios 2002 e 2003, projetados.

Tabela 16 - Base de cálculo da CSSL mensal e acumulada

Mês/ano	2000		2001		2002 (PREVISÃO)		2003 (PREVISÃO)	
	Mensal	Acumulado	Mensal	Acumulado	Mensal	Acumulado	Mensal	Acumulado
Jan	44.510,20	44.510,20	(402.185,04)	(402.185,04)	118.499,34	118.499,34	125.849,34	125.849,34
Fev	71.617,69	116.127,89	115.567,67	(286.617,37)	56.579,34	175.078,68	62.079,34	187.928,68
Mar	149.940,83	266.068,72	327.024,48	40.407,11	202.529,34	377.608,02	214.979,34	402.908,02
Abr	(75.139,85)	190.928,87	3.468,57	43.875,68	75.529,34	453.137,36	78.979,34	481.887,36
Mai	(34.027,86)	156.901,01	(8.497,50)	35.378,18	31.029,34	484.166,70	31.454,34	513.341,70
Jun	(35.758,32)	121.142,69	114.035,73	149.413,91	(73.970,66)	410.196,04	(78.495,66)	434.846,04
Jul	59.864,78	181.007,47	151.703,08	301.116,99	82.829,34	493.025,38	89.069,34	523.915,38
Ago	(7.404,79)	173.602,68	213.204,68	514.321,67	222.029,34	715.054,72	233.229,34	757.144,72
Set	(29.440,86)	144.161,82	120.634,68	634.956,35	(41.970,66)	673.084,06	(44.270,66)	712.874,06
Out	41.526,48	185.688,30	184.574,10	819.530,45	53.999,34	727.083,40	55.849,34	768.723,40
Nov	(8.833,00)	176.855,30	143.152,84	962.683,29	(49.000,66)	678.082,74	(49.700,66)	719.022,74
Dez	187.102,74	363.958,04	(237.318,94)	725.364,35	(88.000,66)	590.082,08	(92.150,66)	626.872,08

Fonte: Adaptado do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

As adições consideradas para efeito do cálculo da CSLL correspondem a depreciações, baixas referentes às contas diferença IPC/BTNF, depreciações de contas reavaliadas e amortizações da conta concessão de linhas, classificada no imobilizado intangível.

A base de cálculo mensal corresponde especificamente a determinado mês, como, por exemplo, 01/05 a 31/05 ou 01/06 a 30/06. A base de cálculo acumulada corresponde ao ano em curso, de 1º de janeiro até o último dia do mês atual, como, por exemplo, 01/01 a 31/05 ou 01/01 a 30/06.

4.3.1.2 Estimativa

A empresa tem a opção de recolher as antecipações do IRPJ durante o exercício pela estimativa, substituindo o balancete do período em curso. É demonstrado a seguir o cálculo referente à estimativa – IRPJ correspondente ao mês de junho de 2000.

A empresa, ao longo do ano, deve comparar mensalmente o menor desembolso de antecipação de IRPJ e de CSLL pelo balancete do período em curso ou pela estimativa, em que se aplicam percentuais sobre a receita bruta, vendas e serviços, somando-se a outras receitas para alcançar a respectiva base de cálculo.

Tabela 17 – Apuração da base de cálculo do IRPJ, estimado, referente a junho de 2000

Base de cálculo estimativa 01/01 a 30/06/2000	Valor (R\$)
Receita Bruta	989.648,03
Estimativa 16%	158.343,68
Demais receitas tributáveis	8.741,87
Base de cálculo da estimativa	167.085,55

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Conforme a receita bruta e demais receitas tributáveis da empresa, em junho de 2000, é gerada, para este mês, uma base de cálculo para o recolhimento pela estimativa do IRPJ de R\$ 167.085,55.

Apurando-se pelo critério da estimativa, a empresa sempre deverá recolher o IRPJ, pois corresponde a um percentual (16%) aplicado sobre a receita do mês. Devem ser somadas as demais receitas que não sofrem tributação de IRRF para apurar-se a base de cálculo da estimativa.

As demais receitas compreendem, na empresa analisada, juros auferidos, descontos obtidos, publicidade nos ônibus, ganho na alienação do imobilizado, entre outras. O rendimento de aplicações financeiras em instituições financeiras, que sofrem retenção de imposto de renda não é considerado no cálculo da estimativa, que é uma antecipação do IRPJ, a ser ajustado no final do exercício.

Essa apuração da estimativa foi efetuada ao longo do ano, em todos os meses, cada mês separadamente. É apresentado na tabela 18 a estimativa ocorrida referente a cada mês, dos anos 2000 e 2001, e as projetadas para os anos de 2002 e 2003.

Tabela 18: Base de cálculo do IRPJ

MÊS/ANO	2000				2001			
	Receita bruta	BC 16%	Demais receitas	B. cálc. total	Receita bruta	BC 16%	Demais receitas	B. cálc. total
Jan	1.023.379,33	163.740,69	28.667,87	192.408,56	1.125.678,94	180.108,63	18.243,43	198.352,06
Fev	1.006.996,79	161.119,49	29.591,52	190.711,01	1.053.438,74	168.550,20	21.049,06	189.599,26
Mar	1.071.068,52	171.370,96	32.476,66	203.847,62	1.244.366,82	199.098,69	9.036,84	208.135,53
Abr	873.717,46	139.794,79	9.588,89	149.383,68	1.090.650,44	174.504,07	3.405,50	177.909,57
Mai	981.241,52	156.998,64	2.982,60	159.981,24	1.138.853,91	182.216,63	3.645,62	185.862,25
Jun	989.648,02	158.343,68	8.741,87	167.085,55	1.059.383,15	169.501,30	40.849,09	210.350,39
Jul	973.949,41	155.831,92	9.155,11	164.987,03	1.134.087,64	181.454,02	46.813,50	228.267,52
Ago	1.096.442,91	175.430,87	4.336,11	179.766,98	1.285.520,00	205.683,20	20.092,21	225.775,41
Set	941.803,46	150.688,54	4.930,67	155.619,21	1.100.629,89	176.100,78	21.769,59	197.870,37
Out	1.071.241,76	171.398,68	9.783,14	181.181,82	1.267.121,40	202.739,42	11.559,05	214.298,47
Nov	1.065.441,87	170.470,70	3.372,33	173.843,03	1.226.455,10	196.232,82	6.196,16	202.428,98
Dez	1.055.951,61	168.952,26	3.097,95	172.050,21	1.203.591,45	192.574,63	8.816,48	201.391,11
Total	12.150.882,70	1.944.141,23	146.724,72	2.090.865,95	13.929.777,48	2.228.764,40	211.476,53	2.440.240,93
MÊS/ANO	2002				2003			
	Receita bruta	BC 16%	Demais receitas	B. cálc. total	Receita bruta	BC 16%	Demais receitas	B. cálc. total
Jan	1.271.000,00	203.360,00	11.620,00	214.980,00	1.431.050,00	228.988,00	15.470,00	244.438,00
Fev	1.189.000,00	190.240,00	11.700,00	201.940,00	1.344.200,00	215.072,00	15.550,00	230.622,00
Mar	1.405.000,00	224.800,00	11.650,00	236.450,00	1.587.150,00	253.944,00	15.500,00	269.444,00
Abr	1.231.000,00	196.960,00	6.650,00	203.610,00	1.391.050,00	222.568,00	7.500,00	230.068,00
Mai	1.286.500,00	205.840,00	6.650,00	212.490,00	1.450.525,00	232.084,00	7.500,00	239.584,00
Jun	1.201.500,00	192.240,00	6.650,00	198.890,00	1.361.575,00	217.852,00	7.500,00	225.352,00
Jul	1.280.800,00	204.928,00	13.150,00	218.078,00	1.440.840,00	230.534,40	16.750,00	247.284,40
Ago	1.450.000,00	232.000,00	13.150,00	245.150,00	1.651.000,00	264.160,00	16.750,00	280.910,00
Set	1.242.000,00	198.720,00	7.150,00	205.870,00	1.402.500,00	224.400,00	7.750,00	232.150,00
Out	1.427.000,00	228.320,00	7.120,00	235.440,00	1.612.600,00	258.016,00	7.720,00	265.736,00
Nov	1.386.000,00	221.760,00	15.120,00	236.880,00	1.571.050,00	251.368,00	17.720,00	269.088,00
Dez	1.357.000,00	217.120,00	15.120,00	232.240,00	1.608.600,00	257.376,00	17.720,00	275.096,00
Total	15.726.800,00	2.516.288,00	125.730,00	2.642.018,00	17.852.140,00	2.856.342,40	153.430,00	3.009.772,40

Fonte: Adaptado do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

A empresa tem a obrigação de recolher as antecipações da CSLL durante o exercício pela estimativa, se este é o critério utilizado para o IRPJ, substituindo o balancete do período em curso. Na tabela 19 é apresentado o cálculo referente à estimativa - CSLL correspondente ao mês de junho de 2000.

Sendo o IRPJ, neste mês, calculado pela estimativa, obrigatoriamente a CSLL deve seguir o mesmo critério de cálculo, considerando-se o mês em curso separadamente.

Tabela 19 – Apuração da base de cálculo da CSLL

Demonstração da base de cálculo 01/06 a 30/06/2000	Valor (R\$)
Receita Bruta	989.648,03
Base de cálculo 12%	118.757,77
Demais receitas tributáveis	12.739,13
Base de cálculo CSLL	131.496,69

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

A base de cálculo da CSLL referente a junho de 2000 corresponde a R\$ 131.496,69. Sendo calculado pela estimativa, deve-se recolher a CSLL apurada, independentemente dos valores recolhidos até o mês anterior.

A base de cálculo corresponde a 12% da receita bruta, acrescida das demais receitas, inclusive rendimentos de aplicações financeiras em instituições financeiras, pois a retenção ocorrida corresponde somente ao IRPJ.

Esse cálculo de apuração da estimativa foi efetuada ao longo do ano, em todos os meses seguintes, cada mês separadamente. Na tabela 20, evidencia-se a estimativa referente a cada mês, dos anos 2000, 2001, 2002 e 2003.

Tabela 20 – Base de cálculo da CSLL pela estimativa

MÊS/ANO	Estimativa - Em R\$									
	2 0 0 0					2 0 0 1				
	Receita bruta	BC 12%	Demais receitas	B. calc. total	Receita bruta	BC 12%	Demais receitas	B. calc. total		
Jan	1.023.379,33	122.805,52	28.667,87	151.473,39	1.125.678,94	135.081,47	19.438,91	154.520,38		
Fev	1.006.996,79	120.839,61	29.591,52	150.431,13	1.053.438,74	126.412,65	23.562,00	149.974,65		
Mar	1.071.068,52	128.528,22	32.476,66	161.004,88	1.244.366,82	149.324,02	13.728,19	163.052,21		
Abr	873.717,46	104.846,10	9.588,89	114.434,99	1.090.650,44	130.878,05	7.268,70	138.146,75		
Mai	981.241,53	117.748,98	3.908,57	121.657,55	1.138.853,91	136.662,47	7.523,26	144.185,73		
Jun	989.648,03	118.757,76	12.739,13	131.496,89	1.059.383,15	127.125,98	43.836,22	170.962,20		
Jul	973.949,47	116.873,94	11.333,27	128.207,21	1.134.087,64	136.090,52	50.512,70	186.603,22		
Ago	1.096.442,91	131.573,15	7.141,45	138.714,60	1.285.520,00	154.262,40	25.384,41	179.646,81		
Set	941.803,40	113.016,41	9.352,10	122.368,51	1.100.629,89	132.075,59	27.826,83	159.902,42		
Out	1.071.241,78	128.549,01	14.127,03	142.676,04	1.267.121,40	152.054,57	20.190,74	172.245,31		
Nov	1.065.441,87	127.853,02	1.777,95	129.630,97	1.226.455,10	147.174,61	14.140,00	161.314,61		
Dez	1.055.951,87	126.714,22	4.448,41	131.162,63	1.203.591,45	144.430,97	16.304,75	160.735,72		
Total	12.150.882,96	1.458.105,96	165.152,85	1.623.258,81	13.929.777,48	1.671.573,30	269.716,71	1.941.290,01		
MÊS/ANO	2 0 0 2									
	2 0 0 2					2 0 0 3				
	Receita bruta	BC 12 %	Demais receitas	B. calc total	Receita bruta	BC 12 %	Demais receitas	B. calc total		
Jan	1.271.000,00	152.520,00	19.620,00	172.140,00	1.431.050,00	171.726,00	23.870,00	195.596,00		
Fev	1.189.000,00	142.680,00	19.700,00	162.380,00	1.344.200,00	161.304,00	23.950,00	185.254,00		
Mar	1.405.000,00	168.600,00	19.650,00	188.250,00	1.587.150,00	190.458,00	23.900,00	214.358,00		
Abr	1.231.000,00	147.720,00	16.650,00	164.370,00	1.391.050,00	166.926,00	18.000,00	184.926,00		
Mai	1.286.500,00	154.380,00	16.650,00	171.030,00	1.450.525,00	174.063,00	18.000,00	192.063,00		
Jun	1.201.500,00	144.180,00	16.650,00	160.830,00	1.361.575,00	163.389,00	18.000,00	181.389,00		
Jul	1.280.800,00	153.696,00	24.150,00	177.846,00	1.440.840,00	172.900,80	28.300,00	201.200,80		
Ago	1.450.000,00	174.000,00	24.150,00	198.150,00	1.651.000,00	198.120,00	28.300,00	226.420,00		
Set	1.242.000,00	149.040,00	18.150,00	167.190,00	1.402.500,00	168.300,00	19.300,00	187.600,00		
Out	1.427.000,00	171.240,00	19.120,00	190.360,00	1.612.600,00	193.512,00	20.320,00	213.832,00		
Nov	1.386.000,00	166.320,00	27.120,00	193.440,00	1.571.050,00	188.526,00	30.320,00	218.846,00		
Dez	1.357.000,00	162.840,00	27.120,00	189.960,00	1.608.600,00	193.032,00	30.320,00	223.352,00		
Total	15.726.800,00	1.887.216,00	248.730,00	2.135.946,00	17.852.140,00	2.142.256,80	282.580,00	2.424.836,80		

Fonte: Adaptado do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

A base de cálculo da CSLL, mensal, deve ser apurada em conjunto com o IRPJ, independentemente dos valores já recolhidos referentes a meses anteriores. Portanto, IRPJ e CSLL devem seguir o mesmo critério em cada mês, balancete do período em curso ou estimativa.

Na tabela 20 é demonstrada a CSLL devida mensalmente pela estimativa, critério de cálculo que deve ser obrigatoriamente utilizado se o IRPJ foi calculado dessa forma.

Essa estimativa é uma antecipação dos valores devidos no ano, cabendo compará-la com o resultado apurado anualmente e a respectiva CSLL devida.

Apresentou-se a base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela regra do lucro real. Outra forma de opção pela empresa é o lucro presumido, o que será demonstrado a seguir. Essa outra opção, lucro presumido, poderá resultar em valor a maior ou a menor, se comparado com o lucro real. Não existe uma regra geral, cada empresa deve observar suas particularidades e cálculos específicos para tomar a melhor decisão.

4.3.2 Lucro presumido

Apresenta-se a seguir a forma de apuração do IRPJ pelo lucro presumido, o que permite uma comparação com o lucro real, visando à economia tributária.

A empresa, apurando o IRPJ pelo lucro presumido, sempre terá valor a recolher, pois a base de cálculo corresponde à aplicação de percentuais sobre a receita bruta, que é sempre positiva. O que a empresa deve analisar é a comparação desse valor com o apurado pelo critério do lucro real e definir o mais vantajoso.

A empresa deve, obrigatoriamente, quanto à CSLL, seguir o mesmo critério de apuração do IRPJ, lucro presumido ou lucro real. Portanto, como já foi frisado, a comparação entre o critério de apuração mais econômico deve considerar o total devido de IRPJ somado à CSLL.

É demonstrada na tabela 21 a apuração da base de cálculo do IRPJ, pelo lucro presumido, referente a cada trimestre dos anos analisados e projetados.

Tabela 21 – Base de cálculo do lucro presumido – IRPJ

Base de cálculo	Receita bruta	Lucro pres 16%	Demais receitas	Lucro pres. Total
Exercício 2000				
01/01 a 31/03	3.101.444,64	496.231,14	90.736,05	586.967,19
01/04 a 30/06	2.844.607,02	455.137,12	26.236,59	481.373,71
01/07 a 30/09	3.012.195,78	481.951,32	27.826,82	509.778,14
01/10 a 31/12	3.192.635,26	510.821,64	20.353,39	531.175,03
Total exercício 2000	12.150.882,70	1.944.141,23	165.152,85	2.109.294,08
Exercício 2001				
01/01 a 31/03	3.423.484,50	547.757,52	56.729,10	604.486,62
01/04 a 30/06	3.288.887,50	526.222,00	58.828,18	584.850,18
01/07 a 30/09	3.520.237,53	563.238,00	103.723,94	666.961,94
01/10 a 31/12	3.697.167,95	591.546,87	50.635,49	642.182,36
Total exercício 2001	13.929.777,48	2.228.764,40	269.716,71	2.498.481,11
Exercício 2002				
01/01 a 31/03	3.865.000,00	618.400,00	58.970,00	677.370,00
01/04 a 30/06	3.719.000,00	595.040,00	49.950,00	644.990,00
01/07 a 30/09	3.972.800,00	635.648,00	66.450,00	702.098,00
01/10 a 31/12	4.170.000,00	667.200,00	73.360,00	740.560,00
Total exercício 2002	15.726.800,00	2.516.288,00	248.730,00	2.765.018,00
Exercício 2003				
01/01 a 31/03	4.362.400,00	697.984,00	71.720,00	769.704,00
01/04 a 30/06	4.203.150,00	672.504,00	54.000,00	726.504,00
01/07 a 30/09	4.494.340,00	719.094,40	75.900,00	794.994,40
01/10 a 31/12	4.792.250,00	766.760,00	80.960,00	847.720,00
Total exercício 2003	17.852.140,00	2.856.342,40	282.580,00	3.138.922,40

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

A legislação em vigor determina que a base de cálculo, para efeito de IRPJ, no caso de transporte coletivo de ônibus, corresponde à aplicação de 16% sobre a receita bruta, somando-se as demais receitas, como, por exemplo, receitas financeiras e ganho na alienação de bens do ativo imobilizado.

Quanto à CSLL, aplicam-se 12% sobre a receita bruta e devem ser acrescidas as demais receitas, como no IRPJ, para definir-se a base de cálculo.

No lucro presumido, o IRPJ e a CSLL devem ser apurados e recolhidos trimestralmente.

É apresentada a seguir a tabela 22, que corresponde à base de cálculo da CSLL pelo lucro presumido.

Tabela 22 – Base de cálculo da CSLL no lucro presumido

Base de cálculo	Receita bruta	Base cálculo 12%	Demais receitas	Base cálc. Total
Exercício 2000				
01/01 a 31/03	3.101.444,64	372.173,36	90.736,05	462.909,41
01/04 a 30/06	2.844.607,02	341.352,84	26.236,59	367.589,43
01/07 a 30/09	3.012.195,78	361.463,49	27.826,82	389.290,31
01/10 a 31/12	3.192.635,26	383.116,23	20.353,39	403.469,62
Total exercício 2000	12.150.882,70	1.458.105,92	165.152,85	1.623.258,77
Exercício 2.001				
01/01 a 31/03	3.423.484,50	410.818,14	56.729,10	467.547,24
01/04 a 30/06	3.288.887,50	394.666,50	58.628,18	453.294,68
01/07 a 30/09	3.520.237,53	422.428,50	103.723,94	526.152,44
01/10 a 31/12	3.697.167,95	443.660,15	50.635,49	494.295,64
Total exercício 2001	13.929.777,48	1.671.573,30	269.716,71	1.941.290,01
Exercício 2.002				
01/01 a 31/03	3.865.000,00	463.800,00	58.970,00	522.770,00
01/04 a 30/06	3.719.000,00	446.280,00	49.950,00	496.230,00
01/07 a 30/09	3.972.800,00	476.736,00	66.450,00	543.186,00
01/10 a 31/12	4.170.000,00	500.400,00	73.360,00	573.760,00
Total exercício 2002	15.726.800,00	1.887.216,00	248.730,00	2.135.946,00
Exercício 2.003				
01/01 a 31/03	4.362.400,00	523.488,00	71.720,00	595.208,00
01/04 a 30/06	4.203.150,00	504.378,00	54.000,00	558.378,00
01/07 a 30/09	4.494.340,00	539.320,80	75.900,00	615.220,80
01/10 a 31/12	4.792.250,00	575.070,00	80.960,00	656.030,00
Total exercício 2003	17.852.140,00	2.142.256,80	282.580,00	2.424.836,80

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

A base de cálculo da CSLL corresponde a 12% da receita bruta, acrescido das demais receitas, o que, nesse caso, corresponde ao mesmo valor relativo ao IRPJ.

Na comparação com o lucro real, o lucro presumido sempre resultará em base de cálculo positiva para a CSLL. O importante é a comparação com o valor devido pelo lucro real, se superior ou inferior ao apurado pelo lucro presumido.

Uma vez apurada a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o próximo passo é calcular os respectivos valores devidos, aplicando-se as alíquotas definidas em lei sobre as base de cálculo definidas, conforme demonstrado no próximo tópico.

A empresa deve optar entre o lucro real e o lucro presumido, considerando o critério mais econômico, que corresponde à somatória do valor devido a título de IRPJ e de CSLL.

4.4 APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL DEVIDOS

Apresentam-se, a seguir, os cálculos do IRPJ e da CSLL devidos pelas sistemáticas do lucro real e lucro presumido, tendo como base de cálculo os valores reais dos exercícios 2000/2001 e os valores projetados para 2002 e 2003.

Uma vez definida a base de cálculo, pelo lucro real ou lucro presumido, deve-se aplicar as alíquotas correspondentes.

• Quanto ao IRPJ, a alíquota corresponde a 15%, acrescido do adicional de 10% sobre a base de cálculo excedente a R\$ 20.000,00, multiplicado pelo número de meses do período em curso. Nesse caso, incide adicional de IRPJ sobre o lucro excedente a R\$ 60.000,00 no lucro real trimestral e a R\$ 240.000,00 no lucro real anual.

Embora a legislação preveja a hipótese de apuração do lucro real trimestral, já foi comentado anteriormente que não é vantajoso para a empresa. Higuchi e Higuchi (2002, p. 17) colocam que sendo a mesma empresa, a opção pelo lucro real trimestral é desvantajosa em comparação com o lucro real anual, pois a apuração trimestral limita, de um período para o outro, em 30% do valor tributável no trimestre, a compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL. Pode ocorrer também lucro real total anual inferior a R\$ 240.000,00, mas em um dos trimestres, superior a R\$ 60.000,00, o que resulta em adicional de IRPJ, 10%, sobre a parcela de lucro excedente a R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses de apuração.

Na tabela 12 consta o total do IRPJ devido trimestralmente da empresa analisada, pelo lucro real, que totalizou, no exercício 2000, R\$ 117.307,61. Apurando-se pelo lucro real anual, o valor devido de IRPJ corresponde a R\$ 81.405,78, conforme mostra a tabela 23.

Tabela 23 - IRPJ anual devido em 2000

Lucro Real R\$	Alíquota (%)	IRPJ devido (R\$)
421.623,19	15	63.243,47
181.623,19	10	18.162,31
Total IRPJ devido		81.405,78

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

O adicional de 10%, R\$ 18.162,31, incidiu sobre o lucro real anual de R\$ 421.623,19, diminuído do valor previsto legalmente, R\$ 240.000,00, resultando na base de cálculo do adicional de 10% em R\$ 181.623,19.

A tabela 23 mostra, portanto, o IRPJ anual devido, no valor de R\$ 81.405,78. A empresa, apurando o lucro real trimestralmente no exercício 2000 teria IRPJ devido de R\$ 117.307,61, conforme demonstrado na tabela 12.

No que diz respeito à apuração do IRPJ, observa-se que, considerando-se o mesmo resultado, a apuração trimestral é mais onerosa. Isso ocorre pelo motivo de, ocorrendo prejuízo em um trimestre, poder ser compensado no máximo 30% do lucro real do trimestre seguinte. Sendo apuração anual, o prejuízo de um período do ano em curso é compensado totalmente dentro do mesmo ano. A tabela 12, referente à apuração trimestral do lucro real, para efeito do IRPJ, mostra o adicional de IRPJ, 10%, no valor de R\$ 38.532,58, valor mais elevado se comparado com a apuração anual, em que o adicional de 10% corresponde a R\$ 18.162,31.

A apuração dos valores devidos, IRPJ e CSLL, pelo lucro presumido deve ser comparada, então, com os respectivos valores apurados pelo critério do lucro real anual, para que se recolha o menor valor.

4.4.1 Apuração pelo Lucro Real anual quanto ao IRPJ e à CSLL

Na apuração do lucro real anual, a empresa deve calcular e recolher as antecipações por estimativa ou pelo balancete de suspensão ou redução. No cálculo da estimativa seguem-se praticamente as regras do lucro presumido, ignorando-se, entretanto, na sua apuração, as receitas sujeitas a IRRF, como, por exemplo, rendimentos de aplicações financeiras, conforme o art. 225 do RIR/99.

Em cada mês, a empresa tem o direito de alterar a opção para o cálculo da antecipação, e o cálculo definitivo, acusando o valor efetivamente devido, dar-se-á através da apuração do resultado fiscal anual, apurado em 31 de dezembro.

É importante ressaltar que a legislação fiscal em vigor exige, mês a mês, que a opção escolhida para o cálculo do IRPJ deva ser utilizada, naquele mês, para o cálculo da antecipação da CSLL.

A empresa deve, mensalmente, antecipar o IRPJ e a CSLL, apurando-se pelo balancete de suspensão/redução ou pela estimativa. Qualquer que seja o critério

mensalmente utilizado pela empresa, considera-se antecipação, a ser comparada com o resultado final apurado em 31 de dezembro.

4.4.1.1 Antecipações pelo balancete de suspensão/redução

É demonstrado detalhadamente o valor do IRPJ devido pelo balancete suspensão/redução referente ao mês de junho de 2000 na tabela 24. A apuração em junho^o corresponde ao período de 1º de janeiro a 30 de junho, compensando-se os valores devidos referente aos meses anteriores

Tabela 24 – Balancete de suspensão/redução em 30 de junho de 2000

Base de cálculo 01/01 a 30/06/2000	VALOR (R\$)
Lucro real	157.968,13
IRPJ 15%	23.695,22
IRPJ adicional 10%	3.796,81
Total IRPJ	27.492,03
Antecipações IRPJ meses anteriores	(77.108,41)
Deduções Incentivos Fiscais	(947,82)
Total IRPJ pago a maior	(50.564,20)

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

O IRPJ apurado refere-se ao período acumulado no ano, neste caso janeiro a junho, cabendo, portanto, deduzir os valores já pagos a título de antecipação referente aos meses de janeiro a maio, que totaliza R\$ 77.108,41.

No período de janeiro a junho do exercício 2000, o total do IRPJ corresponde a R\$ 27.492,03, portanto inferior aos valores pagos até o mês de maio, não resultando em IRPJ devido em junho.

Em julho, a empresa, elaborando um novo balancete referente ao período de janeiro a julho e verificando o saldo devido de IRPJ, já compensados os valores devidos até o mês anterior, deverá recolher o imposto até o último dia útil do mês seguinte.

Os valores devidos mensalmente no exercício 2000 a título de IRPJ, compensando-se os valores devidos referentes aos meses anteriores, são apresentados na tabela 25, considerando-se o critério de balancete de redução ou suspensão.

Tabela 25 – IRPJ devido mensalmente no exercício 2000

MÊS/ANO	2000						
	Base de Cálculo Acumulada	IRPJ 15%	IRPJ 10%	IRPJ Total	(-) Antecipações	Valor Devido	Valor acumulado pago
Jan	61.212,95	9.181,94	4.121,30	13.303,24	-	13.303,24	13.303,24
Fev	160.603,29	24.090,49	12.060,33	36.150,82	13.303,24	22.847,59	36.150,82
Mar	340.608,29	51.091,24	28.060,83	79.152,07	36.150,82	43.001,25	79.152,07
Abr	262.882,25	39.432,34	18.288,23	57.720,56	79.152,07	-	79.152,07
Mai	211.546,31	31.731,95	11.154,63	42.886,58	79.152,07	-	79.152,07
Jun	157.968,13	23.695,22	3.796,81	27.492,03	79.152,07	-	79.152,07
Jul	242.846,42	36.426,96	10.284,64	46.711,61	79.152,07	-	79.152,07
Ago	230.086,40	34.512,96	7.008,64	41.521,60	79.152,07	-	79.152,07
Set	186.312,44	27.946,87	631,24	28.578,11	79.152,07	-	79.152,07
Out	243.909,65	36.586,45	4.390,97	40.977,41	79.152,07	-	79.152,07
Nov	229.268,95	34.390,34	926,90	35.317,24	79.152,07	-	79.152,07
Dez	421.623,19	63.243,48	18.162,32	81.405,80	79.152,07	2.253,73	81.405,80

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Durante o exercício 2000, a empresa recolheu antecipação de IRPJ em janeiro, fevereiro e março, não necessitando efetuar recolhimento algum referente aos meses de abril a novembro, pois o IRPJ devido em cada mês (acumulado) era inferior às antecipações já recolhidas referentes aos três meses iniciais. Quanto ao mês de dezembro, coube um recolhimento no valor de R\$ 2.253,73, complementando o valor total devido no exercício, que correspondeu a R\$ 81.405,80, compensando-se as antecipações ocorridas no período janeiro a março, que totalizaram R\$ 79.152,07.

A tabela 26 demonstra os valores devidos mensalmente, referentes ao exercício 2001, a título de IRPJ, pelo critério de balancete de redução ou suspensão.

Tabela 26 – IRPJ devido mensalmente no exercício 2001

MÊS/ANO	2001						
	Base de Cálculo acumulada	IRPJ 15%	IRPJ 10%	IRPJ total	(-) antecipações	Valor devido	Valor Acumulado Pago
Jan	(404.676,38)	-	-	-	-	-	-
Fev	(291.530,71)	-	-	-	-	-	-
Mar	33.071,77	4.960,77	-	4.960,77	-	4.960,77	4.960,77
Abr	35.867,92	5.380,19	-	5.380,19	4.960,77	419,42	5.380,19
Mai	25.862,58	3.879,39	-	3.879,39	5.380,19	-	5.380,19
Jun	138.347,90	20.752,19	1.834,79	22.586,98	5.380,19	17.206,79	22.586,98
Jul	288.400,55	43.260,08	14.840,06	58.100,14	22.586,98	35.513,16	58.100,14
Ago	500.761,39	75.114,21	34.076,14	109.190,35	58.100,14	51.090,21	109.190,35
Set	619.877,60	92.981,64	43.987,76	136.969,40	109.190,35	27.779,05	136.969,40
Out	802.773,60	120.416,04	60.277,36	180.693,40	136.969,40	43.724,00	180.693,40
Nov	944.120,65	141.618,10	72.412,07	214.030,16	180.693,40	33.336,76	214.030,16
Dez	704.995,92	105.749,39	46.499,59	152.248,98	214.030,16	-	214.030,16

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

No exercício de 2001, a empresa recolheu, obrigatoriamente, antecipações de IRPJ, que superaram o valor efetivamente devido em R\$ 61.781,18, o que deve ser compensado no exercício seguinte.

Não caberá recolhimento referente a janeiro e fevereiro em função do prejuízo estimado. O resultado final, em 31 de dezembro, aponta um lucro tributável no valor de R\$ 704.995,92, acusando IRPJ total devido de R\$ 152.248,98. Considerando-se as antecipações superiores, que deverão ser efetuadas até o mês de novembro, no valor de R\$ 214.030,16, ocorrerá IRPJ pago a maior, que deverá ser compensado no exercício seguinte.

Para a apuração do IRPJ devido no período em curso não resultar em valor devido ao longo do ano, o valor apurado todos os meses sobre a base de cálculo, deve resultar negativo, ou ter ocorrido recolhimento a maior no ano anterior. A título de exemplo cita-se o mês de maio, quando o IRPJ apurado no período em curso, 1º de janeiro a 31 de maio, resultou em R\$ 3.879,39 e até o mês anterior o valor recolhido somava R\$ 5.380,19.

Na tabela 27 são demonstrados os valores devidos mensalmente, baseados na demonstração do resultado do exercício projetada para 2002.

É de fundamental importância observar, todos os anos, que não está prevista legalmente a seguinte hipótese: não recolher as antecipações devidas no ano e em 31 de dezembro o resultado exigir um recolhimento a menor. Não basta recolher este valor a menor, é necessário recolher as antecipações, com os acréscimos legais e, posteriormente, fazer a compensação.

No exercício 2002 o IRPJ total devido soma R\$ 118.516,52 e as antecipações obrigatórias correspondem a R\$ 159.427,68, que devem ser recolhidas, mesmo que em 31 de dezembro a empresa apurar prejuízo.

Na tabela 27, apresentam-se os valores devidos referentes ao exercício 2002.

Tabela 27 – IRPJ devido mensalmente no exercício 2002

MÊS/ANO	2002						
	Base de Cálculo acumulada	IRPJ 15%	IRPJ 10%	IRPJ total	(-) antecipações	Valor devido	Valor Acumulado Pago
Jan	116.831,34	17.524,70	9.683,13	27.207,84	-	27.207,84	27.207,84
Fev	171.742,68	25.761,40	13.174,27	38.935,67	27.207,84	11.727,84	38.935,67
Mar	372.604,02	55.890,60	31.260,40	87.151,01	38.935,67	48.215,34	87.151,01
Abr	446.465,36	66.969,80	36.646,54	103.616,34	87.151,01	16.465,34	103.616,34
Mai	475.826,70	71.374,01	37.582,67	108.956,68	103.616,34	5.340,34	108.956,68
Jun	400.188,04	60.028,21	28.018,80	88.047,01	108.956,68	-	108.956,68
Jul	481.349,38	72.202,41	34.134,94	106.337,35	108.956,68	-	108.956,68
Ago	701.710,72	105.256,61	54.171,07	159.427,68	108.956,68	50.471,01	159.427,68
Set	658.072,06	98.710,81	47.807,21	146.518,02	159.427,68	-	159.427,68
Out	710.403,40	106.560,51	51.040,34	157.600,85	159.427,68	-	159.427,68
Nov	659.734,74	98.960,21	43.973,47	142.933,69	159.427,68	-	159.427,68
Dez	570.066,08	85.509,91	33.006,61	118.516,52	159.427,68	-	159.427,68

Fonte: Sócio Gildo Fomento, adaptado pelo autor.

Observa-se que, com referência ao resultado projetado para o exercício 2002, a empresa deverá recolher, obrigatoriamente, antecipações que totalizam R\$ 159.427,68, e o resultado final planejado determina o IRPJ devido em R\$ 118.516,52, apurado somente em 31 de dezembro. O valor recolhido a maior poderá ser objeto de restituição ou compensação com pagamentos futuros, devidos a partir de janeiro do exercício seguinte. A empresa, recolhendo com atraso, no exercício seguinte, não é dispensada de multa e juros sobre o valor que deveria pagar a maior e compensar no exercício seguinte.

Na tabela 28 é apresentada, com referência ao exercício 2003, mensalmente, a projeção do IRPJ devido pelo critério de balancete de redução ou suspensão.

Tabela 28 – IRPJ devido mensalmente no exercício 2003

MÊS/ANO	2003						
	Base de Cálculo acumulada	IRPJ 15%	IRPJ 10%	IRPJ total	(-) antecipações	Valor devido	Valor Acumulado Pago
Jan	124.261,34	18.639,20	10.426,13	29.065,34	-	29.065,34	29.065,34
Fev	184.752,68	27.712,90	14.475,27	42.188,17	29.065,34	13.122,84	42.188,17
Mar	398.144,02	59.721,60	33.814,40	93.536,01	42.188,17	51.347,84	93.536,01
Abr	475.535,36	71.330,30	39.553,54	110.883,84	93.536,01	17.347,84	110.883,84
Mai	505.401,70	75.810,26	40.540,17	116.350,43	110.883,84	5.466,59	116.350,43
Jun	425.318,04	63.797,71	30.531,80	94.329,51	116.350,43	-	116.350,43
Jul	512.799,38	76.919,91	37.279,94	114.199,85	116.350,43	-	116.350,43
Ago	744.440,72	111.666,11	58.444,07	170.110,18	116.350,43	53.759,76	170.110,18
Set	698.582,06	104.787,31	51.858,21	156.645,52	170.110,18	-	170.110,18
Out	752.843,40	112.926,51	55.284,34	168.210,85	170.110,18	-	170.110,18
Nov	701.554,74	105.233,21	48.155,47	153.388,69	170.110,18	-	170.110,18
Dez	607.816,08	91.172,41	36.781,61	127.954,02	170.110,18	-	170.110,18

Fonte: Sócio Gildo Fomento, adaptado pelo autor.

No exercício de 2003, pela estimativa de resultado, a empresa deverá recolher, como antecipação, R\$ 170.110,18 e o resultado final planejado determina o IRPJ devido em R\$ 127.954,02. O valor recolhido a maior poderá ser objeto de restituição ou ser compensado em pagamentos futuros, devidos a partir de janeiro do exercício seguinte.

A empresa deve preocupar-se, mensalmente, em recolher o menor valor devido de IRPJ. Nesse caso, é necessário comparar mensalmente a estimativa devida no mês com o balancete do período em curso.

No que diz respeito à estimativa, que será demonstrada adiante, refere-se somente a determinado mês, e o balancete do período em curso refere-se ao período acumulado no exercício.

É demonstrado detalhadamente o cálculo da CSLL pelo balancete de suspensão/redução ou estimativa referente ao mês de junho de 2000.

Cabe lembrar que o critério de apuração da CSLL deve ser idêntico ao do IRPJ, ou seja, lucro presumido, lucro real trimestral ou, conforme demonstrado a seguir, lucro real anual, com cálculo das antecipações pelo balancete de suspensão ou redução.

Tabela 29 – CSLL devida pelo balancete de suspensão ou redução em 30/06/2000

Período 01/01 a 30/06/2000	Valor (R\$)
Base de cálculo	121.142,69
CSLL devida 12 - 9%	11.528,34

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Até janeiro de 2000 a alíquota da CSLL correspondia a 12%, sendo alterada para 9% a partir de 01/02/2000, mantida esta alíquota por prazo indefinido.

Durante o exercício 2000, a base de cálculo sofreu incidência de 12% e 9%, proporcionais, ou seja, a proporcionalidade da receita bruta de janeiro comparada com o total do período em curso é aplicada sobre a base de cálculo da CSLL para incidência da alíquota de 12%. Sobre o restante da base de cálculo, aplica-se a alíquota de 9%.

O valor devido ao longo do ano pelo balancete de suspensão ou redução, referente ao exercício 2000, está demonstrado na tabela 30:

Tabela 30 - CSLL devida no exercício 2000

MÊS/ANO	2 0 0 0						
	Base de Cálculo acumulada	CSLL 9%	Diferença CSLL	CSLL total	(-) antecipações	Valor devido	Valor Acumulado Pago
Jan	44.510,20	-	5.341,22	5.341,22		5.341,22	5.341,22
Fev	116.127,89	10.451,51	1.335,31	11.786,82	5.341,22	6.445,60	11.786,82
Mar	266.068,72	23.946,18	1.335,31	25.281,49	11.786,82	13.494,68	25.281,49
Abr	190.928,87	17.183,60	1.335,31	18.518,91	25.281,49	-	25.281,49
Mai	156.901,01	14.121,09	1.335,31	15.456,40	25.281,49	-	25.281,49
Jun	121.142,69	10.902,84	1.335,31	12.238,15	25.281,49	-	25.281,49
Jul	181.007,47	16.290,67	1.335,31	17.625,98	25.281,49	-	25.281,49
Agos	173.602,68	15.624,24	1.335,31	16.959,55	25.281,49	-	25.281,49
Set	144.161,82	12.974,56	1.335,31	14.309,87	25.281,49	-	25.281,49
Out	185.688,30	16.711,95	1.335,31	18.047,26	25.281,49	-	25.281,49
Nov	176.855,30	15.916,98	1.335,31	17.252,29	25.281,49	-	25.281,49
Dez	363.958,04	32.756,22	1.335,31	34.091,53	25.281,49	8.810,04	34.091,54

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Durante o exercício 2000, a empresa recolheu antecipação da CSLL em janeiro, fevereiro e março, não necessitando efetuar recolhimento algum referente aos meses de abril a novembro, pois a CSLL devida em cada mês (acumulada) era inferior às antecipações já recolhidas referentes aos três meses iniciais. Quanto ao mês de dezembro coube um recolhimento no valor de R\$ 8.810,04, complementando o valor total devido no exercício, que correspondeu a R\$ 34.091,54, e compensando-se as antecipações ocorridas no período de janeiro a março, que totalizaram R\$ 25.281,49.

A alíquota da CSLL foi reduzida de 12%, vigente até janeiro de 2000 para 9% a partir de fevereiro 2000. Sendo o período acumulado, como, por exemplo, de 1º de janeiro a 30 de abril, cabe diferença de CSLL além do cálculo de 9%, pois esse período inclui janeiro.

Na tabela 31 é apresentado, referente ao exercício 2001, mensalmente, o valor devido de CSLL, pelo critério de balancete de redução ou suspensão.

Tabela 31 - CSLL devida no exercício 2001

MÊS/ANO	2001				
	Base de Cálculo acumulada	CSLL 9%	(-) antecipações	Valor devido	Valor Acumulado Pago
Jan	(402.185,04)	-	-	-	-
Fev	(286.617,37)	-	-	-	-
Mar	40.407,11	3.636,64	-	3.636,64	3.636,64
Abr	43.875,68	3.948,81	3.636,64	312,17	3.948,81
Mai	35.378,18	3.184,04	3.948,81	-	3.948,81
Jun	149.413,91	13.447,25	3.948,81	9.498,44	13.447,25
Jul	301.116,99	27.100,53	13.447,25	13.653,28	27.100,53
Ago	514.321,67	46.288,95	27.100,53	19.188,42	46.288,95
Set	634.956,35	57.146,07	46.288,95	10.857,12	57.146,07
Out	819.530,45	73.757,74	57.146,07	16.611,67	73.757,74
Nov	962.683,29	86.641,50	73.757,74	12.883,76	86.641,50
Dez	725.364,35	65.282,79	86.641,50	-	86.641,50

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda

A CSLL foi apurada mensalmente pelo critério do balancete de suspensão ou redução, seguindo a mesma regra aplicada para o IRPJ. Os valores recolhidos, obrigatoriamente, pelos balancetes mensais totalizaram R\$ 86.641,50 e o resultado final, em 31 de dezembro, exige recolhimento total no ano de R\$ 65.282,79. O valor recolhido obrigatoriamente a maior poderá ser compensado futuramente.

Sendo o resultado sempre acumulado, em verdade paga-se, em determinado mês, o valor referente à diferença do resultado acumulado até o dia desse pagamento, deduzindo-se o acumulado no mês anterior. Em 2001, portanto, foi recolhido a maior o valor de R\$ 21.358,71.

Na tabela 32 é apresentado, baseado nos valores projetados, referentes ao exercício 2002, mensalmente, o valor projetado devido da CSLL pelo critério de balancete de redução ou suspensão.

Tabela 32 - CSLL devida no exercício 2002

MÊS/ANO	2002				
	Base de Cálculo acumulada	CSLL 9%	(-) antecipações	Valor devido	Valor Acumulado Pago
Jan	118.499,34	10.664,94	-	10.664,94	10.664,94
Fev	175.078,68	15.757,08	10.664,94	5.092,14	15.757,08
Mar	377.608,02	33.984,72	15.757,08	18.227,64	33.984,72
Abr	453.137,36	40.782,36	33.984,72	6.797,64	40.782,36
Mai	484.166,70	43.575,00	40.782,36	2.792,64	43.575,00
Jun	410.196,04	36.917,64	43.575,00	-	43.575,00
Jul	493.025,38	44.372,28	43.575,00	797,28	44.372,28
Ago	715.054,72	64.354,92	44.372,28	19.982,64	64.354,92
Set	673.084,06	60.577,57	64.354,92	-	64.354,92
Out	727.083,40	65.437,51	64.354,92	1.082,58	65.437,51
Nov	678.082,74	61.027,45	65.437,51	-	65.437,51
Dez	590.082,08	53.107,39	65.437,51	-	65.437,51

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Empresa.

A projeção do resultado para 2002, baseado em critérios colocados anteriormente, resulta em CSLL devida no ano no valor de R\$ 53.107,39, mas exige recolhimento antecipado de R\$ 65.437,51, e a diferença recolhida a maior poderá ser compensada em anos futuros.

A CSLL não recolhida em determinado mês deverá se paga com multa e juros no futuro, mesmo que a empresa demonstre, em balancetes dos meses seguintes, que o valor não recolhido estava a maior.

No exemplo da tabela 32, não basta, legalmente, a empresa recolher o atrasado de R\$ 53.107,39, que é o valor efetivamente devido no exercício. Deve recolher, com multa e juros as antecipações, que somam R\$ 65.437,51, e posteriormente solicitar a diferença paga a maior, R\$ 12.330,12.

Na tabela 33 apresentam-se os valores devidos mensalmente a título de CSLL, no exercício 2003, conforme valores projetados anteriormente.

Tabela 33 - CSLL devida no exercício 2003

MÊS/ANO	2003				
	Base de Cálculo acumulada	CSLL 9%	(-) antecipações	Valor devido	Valor Acumulado Pago
Jan	125.849,34	11.326,44	-	11.326,44	11.326,44
Fev	187.928,68	16.913,58	11.326,44	5.587,14	16.913,58
Mar	402.908,02	36.261,72	16.913,58	19.348,14	36.261,72
Abr	481.887,36	43.369,86	36.261,72	7.108,14	43.369,86
Mai	513.341,70	46.200,75	43.369,86	2.830,89	46.200,75
Jun	434.846,04	39.136,14	46.200,75	-	46.200,75
Jul	523.915,38	47.152,38	46.200,75	951,63	47.152,38
Ago	757.144,72	68.143,02	47.152,38	20.990,64	68.143,02
Set	712.874,06	64.158,67	68.143,02	-	68.143,02
Out	768.723,40	69.185,11	68.143,02	1.042,08	69.185,11
Nov	719.022,74	64.712,05	69.185,11	-	69.185,11
Dez	626.872,08	56.418,49	69.185,11	-	69.185,11

Fonte: Adaptado do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Como ocorreu nos exercícios anteriores, também em 2003 a empresa deve recolher as antecipações de CSLL que superarão, conforme projetado, o valor efetivamente devido, a apurar em 31 de dezembro.

Cabe lembrar que a antecipação sempre se refere a período acumulado no ano. Como, referente a janeiro a abril, o recolhimento acumulado deve ser de R\$ 43.369,86 e o período de janeiro a maio acusa CSLL devida no valor de R\$ 46.200,75, cabe recolher, referente a maio, apenas a diferença de R\$ 2.830,89.

4.4.1.2 Antecipação por estimativa

Conforme demonstrado anteriormente, o critério de cálculo pelo período em curso para o IRPJ e a CSLL abrange o período acumulado de janeiro até o mês em curso.

Outra hipótese prevista é a antecipação por estimativa, já apresentada, em que a base de cálculo independe do resultado contábil e fiscal. A apuração é idêntica ao lucro presumido, aplicando-se, para a base de cálculo, percentuais sobre a receita bruta, sendo acrescida de outras receitas, como por exemplo ganhos na alienação do imobilizado e receitas financeiras.

Esse valor pago também se refere à antecipação a ser compensada em dezembro, com o valor efetivamente devido ao final do exercício.

A título de exemplo, mostra-se a tabela 34, apurando-se o IRPJ com base de cálculo apurada pelo critério de estimativa, conforme demonstrado na tabela 17.

Tabela 34 – IRPJ devido em 06/2000 por estimativa

PERÍODO 01/06/2000 a 30/06/2000	VALOR (R\$)
Base de cálculo	167.085,55
IRPJ 15%	25.062,83
IRPJ 10% X R\$ 147.085,55 (superior a R\$ 20.000,00)	14.708,55
Total IRPJ devido no mês 06/2000	39.771,38

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte coletivo Ltda.

A estimativa devida, uma opção de antecipação de IRPJ no exercício, foi calculada com base na alíquota de 15% sobre a base de cálculo (tabela 17), acrescida de um adicional de IRPJ de 10% sobre a parcela tributável, excedente a R\$ 20.000,00 no mês.

Essa apuração da base de cálculo da estimativa foi efetuada ao longo do ano, mensalmente, sempre em separado.

No campo Demais Receitas Tributáveis foram consideradas as seguintes contas, extraídas dos balancetes da empresa Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.: receitas financeiras, outras receitas operacionais e receitas não operacionais.

Nas receitas financeiras não se incluem os rendimentos de aplicações financeiras sujeitas a IRRF no cálculo de estimativa para o IRPJ.

O IRPJ devido pela estimativa, mensalmente, está demonstrado na tabela 35, tendo sido levantados os valores reais referentes aos exercícios 2000 e 2001 e estimados referentes aos exercícios 2002 e 2003.

Portanto, mensalmente, a empresa deve recolher o valor mais vantajoso, pela estimativa ou pelo balancete do período em curso.

Tabela 35 – IRPJ devido por estimativa

MÊS/ANO	2000					2001				
	Base de Cálculo Estimativa	IRPJ devido 15%	IRPJ devido 10%	Total IRPJ devido	Base de Cálculo Estimativa	IRPJ devido 15%	IRPJ devido 10%	Total IRPJ devido		
Jan	192.408,56	28.861,28	17.240,86	46.102,14	198.352,06	29.752,81	17.835,21	47.588,02		
Fev	190.711,01	28.606,65	17.071,10	45.677,75	189.599,26	28.439,89	16.959,93	45.399,82		
Mar	203.847,62	30.577,14	18.384,76	48.961,91	208.135,53	31.220,33	18.813,55	50.033,88		
Abr	149.383,68	22.407,55	12.938,37	35.345,92	177.909,57	26.686,44	15.790,96	42.477,39		
Mai	159.981,24	23.997,19	13.998,12	37.995,31	185.862,25	27.879,34	16.586,23	44.465,56		
Jun	167.085,55	25.062,83	14.708,56	39.771,39	210.350,39	31.552,56	19.035,04	50.587,60		
Jul	164.987,03	24.748,05	14.498,70	39.246,76	228.267,52	34.240,13	20.826,75	55.066,88		
Ago	179.766,98	26.965,05	15.976,70	42.941,75	225.775,41	33.866,31	20.577,54	54.443,85		
Set	155.619,21	23.342,88	13.561,92	36.904,80	197.870,37	29.680,56	17.787,04	47.467,59		
Out	181.181,82	27.177,27	16.118,18	43.295,46	214.298,47	32.144,77	19.429,85	51.574,62		
Nov	173.843,03	26.076,45	15.384,30	41.460,76	202.428,98	30.364,35	18.242,90	48.607,25		
Dez	172.050,21	25.807,53	15.205,02	41.012,55	201.391,11	30.208,67	18.139,11	48.347,78		
Total	2.090.865,94	313.629,89	185.086,59	498.716,49	2.440.240,92	366.036,14	220.024,09	586.060,23		
MÊS/ANO	2002					2003				
	Base de Cálculo Estimativa	IRPJ devido 15%	IRPJ devido 10%	Total IRPJ devido	Base de Cálculo Estimativa	IRPJ devido 15%	IRPJ devido 10%	Total IRPJ devido		
Jan	214.980,00	32.247,00	19.498,00	51.745,00	244.438,00	36.665,70	22.443,80	59.109,50		
Fev	201.940,00	30.291,00	18.194,00	48.485,00	230.622,00	34.593,30	21.062,20	55.655,50		
Mar	236.450,00	35.467,50	21.645,00	57.112,50	269.444,00	40.416,60	24.944,40	65.361,00		
Abr	203.610,00	30.541,50	18.361,00	48.902,50	230.068,00	34.510,20	21.006,80	55.517,00		
Mai	212.490,00	31.873,50	19.249,00	51.122,50	239.584,00	35.937,60	21.958,40	57.896,00		
Jun	198.890,00	29.833,50	17.889,00	47.722,50	225.352,00	33.802,80	20.535,20	54.338,00		
Jul	218.078,00	32.711,70	19.807,80	52.519,50	247.284,40	37.092,68	22.728,44	59.821,10		
Ago	245.150,00	36.772,50	22.515,00	59.287,50	280.910,00	42.136,50	26.091,00	68.227,50		
Set	205.870,00	30.880,50	18.587,00	49.467,50	232.150,00	34.822,50	21.215,00	56.037,50		
Out	235.440,00	35.316,00	21.544,00	56.860,00	265.736,00	39.860,40	24.573,60	64.434,00		
Nov	236.880,00	35.532,00	21.688,00	57.220,00	269.088,00	40.363,20	24.908,80	65.272,00		
Dez	232.240,00	34.836,00	21.224,00	56.060,00	275.096,00	41.264,40	25.509,60	66.774,00		
Total	2.642.018,00	396.302,70	240.201,80	636.504,50	3.009.772,40	451.465,86	276.977,24	728.443,10		

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte coletivo Ltda.

A tabela 35, demonstra o valor devido mensalmente, a título de IRPJ, pelo critério de estimativa, que deve obedecer aos seguintes critérios: a base de cálculo, demonstrada na tabela 18, está sujeita ao IRPJ de 15%, acrescido do adicional de 10% em cada mês. O adicional incide sobre a parcela da base de cálculo estimativa excedente a R\$ 20.000,00 em cada mês.

A empresa deverá, mensalmente, comparar o total devido de IRPJ e de CSLL pela estimativa e pelo balancete de suspensão ou redução, devendo recolher o menor valor total apurado.

Conforme colocado anteriormente, a CSLL deverá, obrigatoriamente, ser calculada pelo critério da estimativa, se esta foi a base de cálculo do IRPJ. A base de cálculo da CSLL está demonstrada na tabela 19. Na tabela 36, abaixo, é efetuado o cálculo da CSLL devida no respectivo mês.

Tabela 36 – CSLL devida por estimativa

CSLL 01/06 a 30/06/2000	VALOR (R\$)
Base de cálculo	131.496,69
CSLL 9%	11.834,70

Fonte: Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

No critério de estimativa, sempre existirá valor a recolher. A base de cálculo é auferida aplicando-se 12% sobre a receita bruta, e, após, devem ser acrescentadas outras receitas, como ganho na alienação do imobilizado.

Sobre a respectiva base de cálculo, aplicam-se 9% para o cálculo da CSLL, que deve ser recolhida, independentemente de valores pagos nos meses anteriores, pois a estimativa está sempre vinculada a um único mês.

A estimativa devida ao longo do ano, como antecipação do valor apurado em 31 de dezembro, referente aos períodos 2000, 2001, 2002 e 2003 está relacionada na tabela 37.

Tabela 37 - CSLL devida por estimativa

MÊS/ ANO	2000		2001		2002 (PREVISÃO)		2003 (PREVISÃO)	
	Base de Cálculo Estimativa	CSLL devida	Base de Cálculo Estimativa	CSLL devido	Base de Cálculo Estimativa	CSLL devida	Base de Cálculo Estimativa	CSLL devida
Jan	151.473,39	18.176,81	154.520,38	13.906,83	172.140,00	15.492,60	195.596,00	17.603,64
Fev	150.431,13	13.538,80	149.974,65	13.497,72	162.380,00	14.614,20	185.254,00	16.672,86
Mar	161.004,88	14.490,44	163.052,21	14.674,70	188.250,00	16.942,50	214.358,00	19.292,22
Abr	114.434,99	10.299,15	138.146,75	12.433,21	164.370,00	14.793,30	184.926,00	16.643,34
Mai	121.657,55	10.949,18	144.185,73	12.976,72	171.030,00	15.392,70	192.063,00	17.285,67
Jun	131.496,89	11.834,72	170.962,20	15.386,60	160.830,00	14.474,70	181.389,00	16.325,01
Jul	128.207,21	11.538,65	186.603,22	16.794,29	177.846,00	16.006,14	201.200,80	18.108,07
Ago	138.714,60	12.484,31	179.846,81	16.168,21	198.150,00	17.833,50	226.420,00	20.377,80
Set	122.368,51	11.013,17	159.902,42	14.391,22	167.190,00	15.047,10	187.600,00	16.884,00
Out	142.676,04	12.840,84	172.245,31	15.502,08	190.360,00	17.132,40	213.832,00	19.244,88
Nov	129.630,97	11.666,79	161.314,61	14.518,31	193.440,00	17.409,60	218.846,00	19.696,14
Dez	131.162,63	11.804,64	160.735,72	14.466,21	189.960,00	17.096,40	223.352,00	20.101,68
Total	1.623.258,79	150.637,49	1.941.290,01	174.716,10	2.135.946,00	192.235,14	2.424.836,80	218.235,31

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda

A tabela 37 demonstra a CSLL devida mensalmente pelo critério de estimativa, cujo cálculo é efetuado, independentemente para cada mês, aplicando-se sobre a respectiva base de cálculo a alíquota de 12% em janeiro de 2000 e 9% a partir de fevereiro de 2000.

O valor total devido, somando-se IRPJ mais CSLL, é que deve ser comparado para a tomada de decisão entre os critérios de apuração pela estimativa ou balancete do período em curso. Esses cálculos estão demonstrados em detalhes nas tabelas 38 a 41.

4.4.1.3 Comparação entre recolhimento mensal por estimativa versus balancete de suspensão ou redução

Apresenta-se, a seguir, a tabela comparativa de cada exercício, no critério do lucro real anual, com o recolhimento por estimativa ou balancete de suspensão ou redução.

As tabelas 38 e 39 demonstram, com referência aos exercícios 2000 e 2001, respectivamente, os valores devidos por cada critério, estimativa ou balancete de suspensão ou redução, e a empresa deve recolher o menor valor, legalmente exigido, mensalmente.

Tabela 38 – Comparação entre recolhimento mensal por estimativa versus balancete em 2000

Mês	Estimativa			Suspensão ou Redução			Valor pago no mês			Valor pago acumulado		
	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	46.102	18.177	64.279	13.303	5.341	18.644	13.303	5.341	18.644	13.303	5.341	18.644
Fev	45.678	13.539	59.217	22.848	6.446	29.293	22.848	6.446	29.294	36.151	11.787	47.938
Mar	48.962	14.490	63.452	43.001	13.495	56.496	43.001	13.495	56.496	79.152	25.282	104.434
Abr	35.346	10.299	45.645	-	-	-	-	-	-	79.152	25.282	104.434
Mai	37.995	10.949	48.944	-	-	-	-	-	-	79.152	25.282	104.434
Jun	39.771	11.835	51.606	-	-	-	-	-	-	79.152	25.282	104.434
Jul	39.247	11.539	50.785	-	-	-	-	-	-	79.152	25.282	104.434
Ago	42.942	12.484	55.426	-	-	-	-	-	-	79.152	25.282	104.434
Set	36.905	11.013	47.918	-	-	-	-	-	-	79.152	25.282	104.434
Out	43.295	12.841	56.136	-	-	-	-	-	-	79.152	25.282	104.434
Nov	41.461	11.667	53.128	-	-	-	-	-	-	79.152	25.282	104.434
Dez	41.013	11.805	52.817	2.254	8.810	11.064	2.254	8.810	11.064	81.406	34.092	115.498
Total	498.717	150.638	649.354	81.406	34.092	115.497	81.406	34.092	115.498	81.406	34.092	115.498

Tabela 39 – Comparação entre recolhimento mensal por estimativa versus balancete em 2001

Mês	Estimativa			Suspensão ou Redução			Valor pago no mês			Valor pago acumulado		
	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	47.588	13.907	61.495	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Fev	45.400	13.498	58.898	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Mar	50.034	14.675	64.709	4.961	3.637	8.597	4.961	3.637	8.598	4.961	3.637	8.598
Abr	42.477	12.433	54.911	419	312	732	419	312	732	5.380	3.949	9.329
Mai	44.466	12.977	57.442	-	-	-	-	-	-	5.380	3.949	9.329
Jun	50.588	15.387	65.974	17.207	9.498	26.705	17.207	9.498	26.705	22.587	13.447	36.034
Jul	55.067	16.794	71.861	35.513	13.653	49.166	35.513	13.653	49.166	58.100	27.100	85.200
Ago	54.444	16.168	70.612	51.090	19.188	70.279	51.090	19.188	70.278	109.190	46.288	155.478
Set	47.468	14.391	61.859	27.779	10.857	38.636	27.779	10.857	38.636	136.989	57.145	194.114
Out	51.575	15.502	67.077	43.724	16.612	60.336	43.724	16.612	60.336	180.693	73.757	254.450
Nov	48.607	14.518	63.126	33.337	12.884	46.221	33.337	12.884	46.221	214.030	86.641	300.671
Dez	48.348	14.466	62.814	-	-	-	-	-	-	214.030	86.641	300.671
Total	586.060	174.716	760.776	214.030	86.642	300.672	214.030	86.641	300.672	214.030	86.641	300.671

A empresa, tributada pelo lucro real anual, deve observar, mensalmente, o critério de apuração do menor desembolso pela estimativa ou balancete de suspensão ou redução, devendo ser observado, em cada mês, para efeito de comparação, o total devido de IRPJ somado à CSLL.

Portanto, em nenhum dos meses coube aplicar o critério da estimativa, que resultaria em um desembolso maior. Por exemplo, como se observa no mês de janeiro de 2000, o desembolso pelo critério de balancete de suspensão ou redução foi de R\$ 18.644,00, enquanto se a opção fosse pelo critério de estimativa, o desembolso seria de R\$ 64.279,00 .

Conseqüentemente, referente ao exercício 2000, aplicou-se o critério do balancete de redução nos meses de janeiro a março e dezembro, e nos demais meses aplicou-se o critério do balancete de suspensão, não resultando em valores devidos.

A tabela 39 demonstrou, com referência ao exercício 2001, os valores devidos por cada critério, a título de IRPJ somado à CSLL, estimativa ou balancete de suspensão ou redução.

Em nenhum dos meses do ano coube a aplicação do critério pela estimativa, que resultaria em valores a maior a recolher como antecipação do valor devido no exercício.

O critério utilizado no ano sempre foi o de balancete de suspensão ou redução. Em 31 de dezembro apurou-se valor devido de R\$ 300.671,00. Considerando-se que esse valor já estava recolhido, referente a novembro, não cabe valor devido em dezembro.

Se o recolhimento fosse pelo critério de estimativa, o desembolso total, considerando-se IRPJ e CSLL, atingiria R\$ 760.776,00. O valor devido ao final do exercício não seria alterado, correspondendo a R\$ 300.671,00, e a diferença seria compensada ou restituída no exercício seguinte. É fundamental considerar o prejuízo que a empresa sofreria no fluxo de caixa, pois, mesmo restituindo o valor pago a maior, no exercício seguinte, ocorreria antecipação desnecessária por vários meses anteriores.

Portanto, com referência ao exercício 2001, aplicou-se o critério do balancete de redução nos meses de março, abril e junho a novembro, e nos demais meses aplicou-se o critério do balancete de suspensão, não resultando em valores devidos.

As tabelas 40 e 41 demonstram, com referência aos exercícios de 2002 e 2003, respectivamente, os valores projetados, devidos segundo cada critério, estimativa ou balancete de suspensão ou redução.

Tabela 40 – Comparação entre recolhimento mensal por estimativa versus balancete em 2002

Mês	Estimativa			Suspensão ou Redução			Valor pago no mês			Valor pago acumulado		
	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	51.745	15.493	67.238	27.208	10.665	37.873	27.208	10.665	37.873	27.208	10.665	37.873
Fev	48.485	14.614	63.099	11.728	5.092	16.820	11.728	5.092	16.820	38.936	15.757	54.693
Mar	57.113	16.943	74.055	48.215	18.228	66.443	48.215	18.228	66.443	87.151	33.985	121.136
Abr	48.903	14.793	63.696	16.465	6.798	23.263	16.465	6.798	23.263	103.616	40.782	144.399
Mai	51.123	15.393	66.515	5.340	2.793	8.133	5.340	2.793	8.133	108.957	43.575	152.532
Jun	47.723	14.475	62.197	-	-	-	-	-	-	108.957	43.575	152.532
Jul	52.520	16.006	68.526	-	797	797	-	797	797	108.957	44.372	153.329
Ago	59.288	17.834	77.121	50.471	19.983	70.454	50.471	19.983	70.454	159.428	64.355	223.783
Set	49.468	15.047	64.515	-	-	-	-	-	-	159.428	64.355	223.783
Out-	56.860	17.132	73.992	-	1.083	1.083	-	1.083	1.083	159.428	65.438	224.865
Nov	57.220	17.410	74.630	-	-	-	-	-	-	159.428	65.438	224.865
Dez-	56.060	17.096	73.156	-	-	-	-	-	-	159.428	65.438	224.865
Tot	636.505	192.235	828.740	159.428	65.438	224.865	159.428	65.438	224.865	159.428	65.438	224.865

Tabela 41 – Comparação entre recolhimento mensal por estimativa versus balancete em 2003

Mês	Estimativa			Suspensão ou Redução			Valor pago no mês			Valor pago acumulado		
	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	59.110	17.604	76.713	29.065	11.326	40.392	29.065	11.326	40.392	29.065	11.326	40.392
Fev	55.656	16.673	72.328	13.123	5.587	18.710	13.123	5.587	18.710	42.188	16.914	59.101
Mar	65.361	19.292	84.653	51.348	19.348	70.696	51.348	19.348	70.696	93.536	36.262	129.797
Abr	55.517	16.643	72.160	17.348	7.108	24.456	17.348	7.108	24.456	110.884	43.370	154.253
Mai	57.896	17.286	75.182	5.467	2.831	8.297	5.467	2.831	8.297	116.350	46.201	162.551
Jun	54.338	16.325	70.663	-	-	-	-	-	-	116.350	46.201	162.551
Jul	59.821	18.108	77.929	-	952	952	-	952	952	116.350	47.152	163.502
Ago	68.228	20.378	88.605	53.760	20.991	74.750	53.760	20.991	74.750	170.110	68.143	238.253
Set	56.038	16.884	72.922	-	-	-	-	-	-	170.110	68.143	238.253
Out-	64.434	19.245	83.679	-	1.042	1.042	-	1.042	1.042	170.110	69.185	239.295
Nov	65.272	19.696	84.968	-	-	-	-	-	-	170.110	69.185	239.295
Dez-	66.774	20.102	86.876	-	-	-	-	-	-	170.110	69.185	239.295
Tot	728.443	218.235	946.678	170.110	69.185	239.295	170.110	69.185	239.295	170.110	69.185	239.295

Considerando-se a projeção realizada referente ao exercício 2002, observa-se, como nos anos anteriores analisados, uma grande diferença no recolhimento pela estimativa, que resultaria em R\$ 828.740,00 e na utilização do critério pelo balancete de suspensão ou redução, que demonstra um valor devido em R\$ 224.865,00. Considera-se que os valores apresentados referem-se à somatória de IRPJ mais CSLL no exercício.

A aplicação correta do cálculo, evitando-se desembolsos a maior desnecessários, é de fundamental importância para a administração da empresa, que poderá utilizar com benefício para a empresa os valores não desembolsados.

Portanto, com referência ao exercício 2002, projetado, deve-se aplicar o critério do balancete de redução nos meses de janeiro a maio, julho, agosto e outubro, e nos demais meses deve-se aplicar o critério do balancete de suspensão, não tendo valores devidos como resultado.

A empresa deve sempre ter condições de apurar em dia os valores devidos ao fisco. Ocorrendo esse fato, a tabela 41 mostra a grande economia tributária, permitida legalmente, de desembolso ao longo do exercício, que totaliza R\$ 239.295,00 pelo lucro real, critério de balancete de suspensão ou redução, considerando-se o IRPJ somado à CSLL. Ocorrendo o recolhimento pela estimativa, a somatória do desembolso ao longo do ano seria de R\$ 946.678,00.

Com referência ao exercício 2003, projetado, deve-se aplicar o critério do balancete de redução também nos meses de janeiro a maio, julho, agosto e outubro, e nos demais meses deve-se aplicar o critério do balancete de suspensão, o que não resulta em valores devidos.

4.4.2 Apuração trimestral do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido

É apresentada a seguir a apuração do IRPJ e da CSLL trimestral, pela sistemática do lucro presumido, para, após, permitir a comparação do IRPJ e da CSLL devidos segundo cada critério, lucro presumido e lucro real, considerando-se o total anual devido.

Essa diferença de apuração de período justifica-se pela legislação em vigor, que determina a apuração do lucro presumido sempre trimestral e a do lucro real, trimestral ou anual. Neste estudo de caso, observa-se que a empresa em análise

adotou o critério do lucro real anual, que é mais vantajoso que o lucro real trimestral, conforme já colocado.

A tabela 42 demonstra o IRPJ devido em cada trimestre, com a alíquota de 15% e adicional de 10% sobre a base de cálculo excedente a R\$ 60.000,00 em cada trimestre, conforme determina a legislação em vigor. Os valores referentes aos exercícios 2000 e 2001 são relativos ao faturamento real da empresa, e os referentes aos exercícios 2002 e 2003 são os mesmos projetados para os cálculos anteriores em relação ao lucro real.

Tabela 42 – Cálculo IRPJ lucro presumido

Base de cálculo	Lucro Pres. total	IRPJ 15%	IRPJ 10%	IRPJ total
Exercício 2000				
01/01 a 31/03	586.967,19	88.045,08	52.696,72	140.741,80
01/04 a 30/06	481.373,71	72.206,06	42.137,37	114.343,43
01/07 a 30/09	509.778,14	76.466,72	44.977,81	121.444,54
01/10 a 31/12	531.175,07	79.676,26	47.117,51	126.793,77
Total exercício 2000	2.109.294,11	316.394,12	186.929,41	503.323,53
Exercício 2001				
01/01 a 31/03	• 604.486,62	90.672,99	54.448,66	145.121,66
01/04 a 30/06	584.850,18	87.727,53	52.485,02	140.212,55
01/07 a 30/09	666.961,94	100.044,29	60.696,19	160.740,49
01/10 a 31/12	642.182,36	96.327,35	58.218,24	154.545,59
Total exercício 2001	2.498.481,10	374.772,17	225.848,11	600.620,28
Exercício 2002				
01/01 a 31/03	677.370,00	101.605,50	61.737,00	163.342,50
01/04 a 30/06	644.990,00	96.748,50	58.499,00	155.247,50
01/07 a 30/09	702.098,00	105.314,70	64.209,80	169.524,50
01/10 a 31/12	740.560,00	111.084,00	68.056,00	179.140,00
Total exercício 2002	2.765.018,00	414.752,70	252.501,80	667.254,50
Exercício 2003				
01/01 a 31/03	769.704,00	115.455,60	70.970,40	186.426,00
01/04 a 30/06	726.504,00	108.975,60	66.650,40	175.626,00
01/07 a 30/09	794.994,40	119.249,16	73.499,44	192.748,60
01/10 a 31/12	847.720,00	127.158,00	78.772,00	205.930,00
Total exercício 2003	3.138.922,40	470.838,36	289.892,24	760.730,60

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda

A coluna IRPJ 10% demonstra o valor devido, em que se aplica a alíquota de 10% sobre a parcela do lucro presumido tributável, excedente a R\$ 60.000,00 no trimestre, conforme RIR/99, art. 542.

Como exemplo, observa-se o primeiro trimestre do exercício 2000, quando o lucro presumido total atingiu R\$ 586.967,19, e o valor excedente a R\$ 60.000,00 corresponde a R\$ 526.967,19, sobre o qual incide o adicional de 10%.

A empresa, aplicando a sistemática do lucro presumido, deveria recolher a título de IRPJ valores bem superiores comparando-os com o lucro real, conforme demonstrado na tabela 46.

Como no cálculo do IRPJ, demonstrado anteriormente, a CSLL também é apurada trimestralmente. A alíquota, independentemente do valor da base de cálculo, corresponde a 9% desde fevereiro de 2000. No mês de janeiro de 2000 a alíquota da CSLL foi de 12%.

Tabela 43 - Cálculo da CSLL - lucro presumido

Base de cálculo	Base cálc total	CSLL 9%
Exercício 2000		
01/01 a 31/03	462.909,41	46.244,19
01/04 a 30/06	367.589,43	33.083,05
01/07 a 30/09	389.290,31	35.036,13
01/10 a 31/12	403.469,65	36.312,27
Total exercício 2000	1.623.258,80	150.675,64
Exercício 2001		
01/01 a 31/03	467.547,24	42.079,25
01/04 a 30/06	453.294,68	40.796,52
01/07 a 30/09	526.152,44	47.353,72
01/10 a 31/12	494.295,64	44.486,61
Total exercício 2001	1.941.290,00	174.716,10
Exercício 2002		
01/01 a 31/03	522.770,00	47.049,30
01/04 a 30/06	496.230,00	44.660,70
01/07 a 30/09	543.186,00	48.886,74
01/10 a 31/12	573.760,00	51.638,40
Total exercício 2002	2.135.946,00	192.235,14
Exercício 2003		
01/01 a 31/03	595.208,00	53.568,72
01/04 a 30/06	558.378,00	50.254,02
01/07 a 30/09	615.220,80	55.369,87
01/10 a 31/12	656.030,00	59.042,70
Total exercício 2003	2.424.836,80	218.235,31

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda

A tabela 43 demonstra a CSLL devida em cada trimestre, com a alíquota de 12% em janeiro 2000, e a partir de fevereiro 2000 a alíquota corresponde a 9%. Os valores referentes aos exercícios 2000 e 2001 dizem respeito ao faturamento real da empresa, e referentes aos exercícios 2002 e 2003 são os mesmos projetados para os cálculos anteriores de acordo com o lucro real.

A empresa, aplicando a sistemática do lucro presumido, deveria recolher a título de CSLL valores bem superiores, se comparado com os apurados com o lucro real.

O IRPJ e a CSLL devidos foram demonstrados. É importante a empresa observar que poderá existir adicional de IRPJ, dependendo da base de cálculo em cada trimestre. Quanto à CSLL, não existe adicional, a alíquota a ser aplicada será sempre de 9%.

4.4.3 IRPJ e adicional de IRPJ

Os cálculos do IRPJ, demonstrados nas tabelas 25 a 28 e 35, referentes ao lucro real, e na tabela 42, referentes ao lucro presumido, foram baseados na alíquota de 15% e, dependendo da base de cálculo, houve incidência adicional de 10%, sobre a base de cálculo excedente a R\$ 20.000,00, multiplicado pelo número de meses do período de apuração.

• Enquanto no lucro presumido há incidência de adicional de 10% sobre o lucro tributável excedente a R\$ 60.000,00, no lucro real anual, esse mesmo adicional incide sobre o lucro excedente a R\$ 240.000,00.

No lucro real anual, com pagamento pelo balancete do período em curso, incide adicional de IRPJ, 10%, sobre a parcela da base de cálculo excedente a R\$ 20.000,00, multiplicado pelo número de meses. Por exemplo, na apuração em maio, pelo balancete do período em curso (01/01 a 31/05), sobre a parcela excedente a R\$ 100.000,00 (R\$ 20.000,00 X 5 meses) incide o adicional de 10%.

4.4.4 CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A CSLL foi calculada pela mesma alíquota para o lucro real e o lucro presumido, ou seja, 12% referente a janeiro 2000 e 9% a partir de fevereiro de 2000.

4.4.5 Prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL

A compensação de prejuízos fiscais para efeito de IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL ocorreu, para a empresa em estudo, em alguns meses, cabendo a aplicação das respectivas alíquotas sobre a base de cálculo já compensada com prejuízos anteriores.

Conforme demonstrado na tabela 14, por exemplo, referente ao exercício 2001, em março foi apurado lucro real no valor de R\$ 324.602,48, mas a tributação ocorreu, nesse momento, sobre o valor de R\$ 33.071,77, compensando-se, portanto, o prejuízo acumulado no ano, até fevereiro, que somava R\$ 291.530,71.

4.5 ANÁLISE COMPARATIVA DOS RESULTADOS

A análise comparativa dos resultados efetivos produz dados relevantes para a tomada de decisões sobre a forma de tributação do IRPJ e CSLL, ou seja, pelo lucro real ou lucro presumido.

Deve ser analisado o IRPJ e a CSLL devida nos quatro exercícios em discussão, buscando sempre projetar o ano seguinte, procurando a melhor opção, que deve ser efetuada no início do exercício, entre lucro real e lucro presumido.

4.5.1 Lucro real realizado e projetado

Apresenta-se na tabela 44 o valor total devido em cada ano, pelo lucro real anual, quanto ao IRPJ e à CSLL.

Tabela 44 – Valor devido anualmente pelo lucro real

ANO	IRPJ	CSLL	TOTAL
2000	81.405,80	34.091,53	115.497,33
2001	152.248,98	65.282,79	217.531,77
2002	118.516,52	53.107,39	171.623,91
2003	127.954,02	56.418,49	184.372,51

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

Conforme a legislação atual determina, a opção pelo lucro real ou pelo lucro presumido deve, obrigatoriamente, ser conjunta para a tributação do IRPJ e da CSLL. Os valores demonstrados acima representam o custo tributário anual do IRPJ e da CSLL pela tributação no critério do lucro real anual.

Portanto, o valor total devido é que deve ser comparado com o lucro presumido, como será observado na tabela 46.

4.5.2 Lucro presumido realizado e projetado

A empresa, adotando o critério do lucro presumido, deverá recolher os valores apresentados na tabela 45, a título de IRPJ e de CSLL.

Tabela 45 – Valor devido anualmente pelo lucro presumido

ANO	IRPJ	CSLL	TOTAL
2000	503.323,53	150.675,64	653.999,17
2001	600.620,28	174.716,10	775.336,38
2002	667.254,50	192.235,14	859.489,64
2003	760.730,60	218.235,31	978.965,91

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda

Esta demonstrado na tabela acima os valores totais devidos em cada ano, pelo lucro presumido. Este valor deve ser comparado com a apuração pelo lucro real, procurando a melhor economia tributária.

4.5.3 Análise comparativa das duas modalidades de tributação: Lucro real versus Lucro presumido

Apresenta-se, na tabela 46, o valor total devido em cada ano, pelo lucro real e pelo lucro presumido, considerando-se, em cada critério de apuração, a somatória do IRPJ com a CSLL.

Tabela 46 – Valores devidos comparativos entre lucro real versus lucro presumido

ANO	Lucro Real	Lucro Presumido	Varição (%)
2000	115.497,33	653.999,17	466,25
2001	217.531,77	775.336,38	256,42
2002	171.623,91	859.489,64	400,80
2003	184.372,51	978.965,91	430,97

Fonte: Adaptada do Departamento Contábil da Ribeironense Transporte Coletivo Ltda

Conforme demonstrado na tabela 46, a opção pelo lucro real demonstra, nos quatro exercícios, grande vantagem de economia tributária, comparando-se com o lucro presumido.

No exercício 2000, por exemplo, a opção pelo lucro presumido acarretaria um acréscimo no total a pagar, referente a IRPJ e a CSLL, em 466,25%. Nos demais exercícios também acusa vantagem significativa a opção pelo lucro real, comparada com o lucro presumido.

4.5.4 Ponto de equilíbrio entre lucro real e lucro presumido

Segundo Dutra (1995, p. 169-170), o ponto de equilíbrio é o parâmetro que determina o ponto onde a empresa equilibra custos com receitas. Com esse parâmetro, a empresa não tem lucro nem prejuízo; a produção é o suficiente para a receita cobrir os custos.

Nesse mesmo aspecto, Horngren (1986, p. 66-67) cita que “ponto de equilíbrio é o ponto das atividades (volume de vendas) onde as receitas e custos totais se igualam, é o ponto de lucro zero”.

Considerando as citações acima, passa-se a analisar o ponto de equilíbrio no aspecto fiscal. Qual o faturamento/lucro que demonstra que a opção pelo lucro real ou lucro presumido determinará o mesmo valor a pagar, de IRPJ somado à CSLL?

A dúvida é quando a empresa deve optar pelo lucro real ou pelo lucro presumido. Inicialmente, a empresa deve fazer um estudo acurado sobre suas atividades e o comportamento dos lucros nos últimos períodos, ou seja, nos últimos três ou quatro anos, conjugado ao orçamento de vendas, custos, despesas e, por fim, o lucro do período vindouro ou exercício seguinte.

Com o resultado deste estudo, a empresa já terá uma definição clara da previsão para o exercício seguinte se deve optar pelo lucro real ou lucro presumido de acordo com as regras estabelecidas pela Receita Federal previstas no art. 246 do Decreto nº. 3.000/99 .

Para melhor esclarecimento e orientação, demonstra-se o ponto de equilíbrio tributário entre o lucro real e lucro presumido, cujo percentual de lucro apurado acarretará na igualdade de carga tributária dos Impostos (IR e CSLL).

Para cálculo do ponto de equilíbrio, devem ser consideradas as bases de cálculos previstas na legislação, pela regra do lucro presumido, que corresponde a 16% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

Para as empresas de prestação de serviços em geral e transportes coletivos, o ponto de equilíbrio será quando a empresa apurar um lucro líquido antes dos impostos de 14,5%, conforme demonstrado na tabela 47.

Tabela 47 – Cálculo do ponto de equilíbrio

Imposto/contribuição	Base cálculo (%)	Alíquota (%)	Resultado
IRPJ	16	15	2,40
CSLL	12	9	1,08
Total		24	3,48

Os valores acima colocados referem-se à alíquota diretamente devida, no lucro presumido, relativa à somatória de IRPJ e de CSLL.

Quanto ao IRPJ, aplicam-se 16% para determinar a base de cálculo e, após, a alíquota de 15% define o IRPJ devido, o que equivale a um índice direto de 2,40%.

Quanto à CSLL, aplicam-se 12% para determinar a base de cálculo que sofrerá incidência da alíquota de 9%, o que equivale a um índice direto de 1,08%.

Considerando-se esses cálculos, o valor devido no lucro presumido equivale a 3,48% da receita bruta.

O ponto de equilíbrio é calculado aplicando-se a seguinte equação: $3,48 / 24,00 = 14,50\%$

O índice de 24% corresponde à alíquota de 15% referente ao IRPJ somada à alíquota de 9% referente à CSLL.

O ponto de equilíbrio equivale a 14,5%, ou seja, se a base de cálculo do IRPJ e da CSLL for 14,5% sobre a receita bruta, a opção pelo lucro real ou lucro presumido resultará no mesmo valor a pagar, na somatória de IRPJ e CSLL.

A tabela 48 demonstra a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real. Neste exemplo, foi considerado que uma empresa auferiu faturamento bruto anual de R\$ 1.200.000,00 e apurou um lucro líquido, após deduzidos todos os custos e despesas, antes da CSLL, equivalente a 14,5%.

Tabela 48 – IRPJ e CSLL pelo lucro real

Descrição	Valor (R\$)
Serviços prestados	1.200.000,00
(-) Deduções	(43.800,00)
(=) Receitas líquidas	1.156.200,00
(-) Custos	(600.000,00)
(=) Lucro bruto	556.200,00
(-) Despesas operacionais	(382.200,00)
(+/-) Resultado não operacional	
(=) Resultado antes CSLL e IRPJ (14,5%)	174.000,00
(-) CSLL 9%	(15.660,00)
(-) IRPJ 15%	(26.100,00)
Total CSLL + IRPJ	(41.760,00)

Com o lucro resultante de 14,5% da receita bruta, o total de IRPJ e CSLL pelo lucro real resulta em R\$ 41.760,00. Esse valor corresponde a 3,48% da receita bruta, que atingiu R\$ 1.200.000,00.

Com esse mesmo faturamento, demonstra-se na tabela 49 o valor total devido de IRPJ somado à CSLL pelo critério do lucro presumido.

Tabela 49 - IRPJ e CSLL pelo lucro presumido

Descrição	Valor (R\$)
Serviços Prestados	1.200.000,00
Base cálculo CSLL (12%)	144.000,00
CSLL 9%	12.960,00
Base de cálculo IRPJ (16%)	192.000,00
IRPJ 15%	28.800,00
Total CSLL + IRPJ	41.760,00

Nesse caso, ocorrendo lucro líquido antes dos impostos referentes a 14,50% da receita bruta, a opção pelo lucro presumido ou lucro real não acusa diferença nos valores devidos.

Observa-se que a carga tributária de IR e de CSLL nessa condição, em que correspondem a 14,5%, nas duas formas de tributação, lucro real e lucro presumido, o total da carga tributária é a mesma, ou seja, corresponde a R\$ 41.760,00.

O lucro líquido a considerar é o já ajustado com as respectivas adições, exclusões e compensações. Não devem ser consideradas nesse lucro líquido as receitas em que a tributação é idêntica no lucro real e no lucro presumido, como, por exemplo, rendimentos de aplicação financeira e ganhos na alienação do imobilizado.

Portanto, observa-se que na empresa prestadora de serviços em geral, quando o lucro antes do IRPJ e da CSLL for menor que 14,5%, a opção mais vantajosa para a empresa será pelo lucro real; e, se for maior, a opção deverá ser pelo lucro presumido. Nos quatro exercícios demonstrados no presente estudo constatou-se que o lucro antes do IRPJ e da CSLL foi inferior a 14,5% da receita bruta. Conclui-se que na empresa analisada, nos exercícios 2000 a 2003, o lucro real é mais vantajoso.

O ponto de equilíbrio é de suma importância para a empresa, pois permite melhores condições de análise e tomada de decisão, pela melhor forma de tributação.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo são enunciadas as conclusões do estudo realizado e as recomendações de estudos tributários que objetivem, legalmente, alcançar a menor carga tributária para as empresas.

5.1 CONCLUSÕES

Nos dias de hoje, a competitividade é uma palavra de ordem e as empresas devem sempre procurar novas e benéficas estratégias, que assegurem sua continuidade no mercado.

A competitividade é imprescindível para a manutenção e crescimento da empresa. Em virtude de existirem alguns critérios tributários, de livre escolha, para determinar diversos impostos e contribuições, inclusive o IRPJ e a CSLL devidos, a dúvida de qual é o mais vantajoso é inevitável.

Procurou-se realizar um trabalho que de alguma forma pudesse contribuir para a economia tributária da empresa, buscando a melhor opção entre os critérios existentes, para definir a tributação do IRPJ e da CSLL.

O objetivo deste trabalho consistiu em verificar o impacto da escolha entre os critérios de lucro real e lucro presumido na apuração do IRPJ e da CSLL em uma empresa prestadora de serviços.

Procurando cumprir esse objetivo, realizou-se um estudo de caso na empresa Ribeironense Transporte Coletivo Ltda., analisando dois exercícios anteriores e projetando dois exercícios futuros, em que foi constatado que a tributação pelo lucro real foi a mais vantajosa.

Foram realizadas visitas à empresa para que fosse possível identificar seus dados contábeis dos exercícios 2000 e 2001 e projetá-los para 2002 e 2003, e, assim, ter condições de orçar a carga tributária e a melhor opção quanto à tributação do lucro, para cada exercício.

Os objetivos da pesquisa foram atingidos, conforme o estudo de caso demonstrado no capítulo 4.

Atendendo ao primeiro objetivo específico, foram elaboradas diversas tabelas, que demonstraram os valores devidos nos dois exercícios pesquisados e outros dois projetados, pelos dois critérios de análise, lucro real e lucro presumido.

A comparação dos valores devidos, a título de IRPJ e de CSLL, pelas duas formas de tributação propostas constatou a economia tributária, nos quatro exercícios, dois analisados e dois projetados, pelo opção do critério de lucro real. Com essa situação, deu-se atendimento aos segundo e terceiro objetivos específicos de comparação dos critérios de tributação propostos.

A demonstração do ponto de equilíbrio, calculando o valor do faturamento e resultado em que a tributação pelo lucro real ou lucro presumido representa valores idênticos devidos, atendeu ao último objetivo específico.

Desse modo, demonstrou-se a forma de proceder à análise da melhor e mais econômica forma de tributação para a empresa, observando-se as regras legais.

Concluiu-se que, para a empresa analisada, com referência aos quatro exercícios, dois passados (2000 e 2001) e dois projetados (2002 e 2003), mostrou-se a mais vantajosa opção, pelo lucro real.

É importante colocar que a conclusão acima leva em conta os valores constantes dos dois exercícios projetados, que pode não se confirmar, o que poderia gerar outras conclusões.

Cabe destacar que a análise efetuada deve continuar sendo realizada a cada novo exercício fiscal, pois mudanças na economia no mercado e na legislação tributária podem determinar que, em dado momento, a opção pelo lucro presumido venha a ser a mais vantajosa para a empresa em estudo, Ribeironense Transporte Coletivo Ltda.

5.2 RECOMENDAÇÕES

A partir do trabalho executado, embora as constatações sejam restritas à organização estudada, dão origem a algumas questões que podem definir novas pesquisas, relacionadas à carga tributária que envolve as empresas, como:

- mesma análise tributária em outros tipos de negócios, como comércio e indústria;

- mesmo critério de comparação da carga tributária de uma mesma empresa, incluindo-se a hipótese legal de opção pelo SIMPLES;
- comparação da tributação, referente a IRPJ e a CSLL, entre empresas de diferentes atividades.

REFERÊNCIAS

ALBERS, Henry. **Princípios de administração**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1971. Reimpressão 1977.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

ANSOFF, H. Igor. **Administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1990.

ATC – Assessoria Tributável e Contábil. **Curso prático IR pessoa jurídica**. Boletim 05/2002.

BAZARIAN, Jacob. **Os graus do conhecimento: o problema da verdade**. 2. ed. São Paulo: Alfa-Omega, 1985.

BEVILACQUA, Clóvis. **O Código Civil brasileiro**. Rio de Janeiro, 1917.

BORGES, H. B. **Planejamento tributário: IPI, ICMS e ISS**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BRASIL. **Decreto n.º 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, 29 de março de 1999. Republicado no Diário Oficial da União de 17 de junho de 1999.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 1.598**, de 26 de dezembro de 1977. Regulamenta a lei das sociedades por ações. Lei nº 6.404/76.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 4.657**, de 4 de setembro de 1942. Dispõe sobre a Lei de Introdução do Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, 9 de setembro de 1942.

BRASIL. **Instrução Normativa n.º 118**, de 10 de janeiro de 2002. Dispõe sobre o cálculo e recolhimento do IR/Fonte a partir de 01/01/2002. Diário Oficial da União, Brasília, 11 de janeiro de 2002.

BRASIL. **Instrução Normativa n.º 104**, de 24 de agosto de 1998. Dispõe sobre as normas para a apuração do lucro presumido com base no regime de caixa. Diário Oficial da União, Brasília, 26 de agosto de 1998.

BRASIL. **Instrução Normativa n.º 96**, de 1º de dezembro de 1993. Dispõe sobre a diferença da correção monetária de balanço IPC/BTNF. Diário Oficial da União, Brasília, 2 de dezembro de 1993.

BRASIL. **Lei de Introdução do Código Civil**. Decreto-Lei nº 4.657/42.

BRASIL. **Lei n.º 9.732**, de 11 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a alteração da lei n.º 9.317/96 – SIMPLES. Diário Oficial da União, Brasília, 14 de dezembro de 1998.

BRASIL. **Lei n.º 9.718**, de 28 de novembro de 1998. Dispõe sobre a legislação tributária Federal, as contribuições para a seguridade social, a tributação dos rendimentos de estrangeiros que ingressarem no País e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28 de novembro de 1998.

BRASIL. **Lei n.º 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28 de dezembro de 1996.

BRASIL. **Lei n.º 9.317**, de 5 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte (SIMPLES). Diário Oficial da União, Brasília, 6 de dezembro de 1996.

BRASIL. **Lei n.º 9.250**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 27 de dezembro de 1995.

BRASIL. **Lei n.º 9.065**, de 20 de junho de 1995. Altera a legislação do imposto de renda pessoa jurídica. Diário Oficial da União, Brasília, 21 de junho de 1995.

BRASIL. **Lei n.º 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 23 de janeiro de 1995.

BRASIL. **Lei n.º 8.200**, de 28 de junho de 1991. Dispõe sobre a correção monetária de balanços das empresas e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 29 de junho de 1991.

BRASIL. **Lei n.º 7.689**, de 15 de dezembro de 1988. Dispõe sobre a contribuição social sobre o lucro líquido. Diário Oficial da União, Brasília, 16 de dezembro de 1988.

BRASIL. **Medida provisória n.º 2.158-35**. Altera a legislação da COFINS, PIS/PASEP e do imposto de renda e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 27 de agosto de 2001.

BRASIL. **Medida provisória n.º 2.037-19**. Altera a alíquota da CSLL e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 29 de junho de 2000.

BRASIL. **Medida provisória n.º 812**. Altera a legislação do imposto de renda pessoa jurídica. Diário Oficial da União, Brasília, 31 de dezembro de 1994.

CAMPOS, C. H. de. **Planejamento tributário: imposto de renda pessoas jurídicas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

D'ÁRAÚJO, Luiz Antônio. **Princípios de organização**. Rio de Janeiro. Fórum, 1973.

- DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- DRUCKER, Peter F. **As novas realidades**: no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão do mundo. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1968.
- DUTRA, Rene Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- FARIA, A. Nogueira. **Organização de empresas**. Teoria e prática de organização. 5. ed. Rio de Janeiro: Livro Técnicos e Científicos, 1974.
- FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- FRANKENFELD, Norman. **Produtividade**: a média e pequena indústria. Rio de Janeiro: CNI – Departamento de Assistência a Média e Pequena Indústria, 1990.
- FERREIRA, Antônio Carlos. **A Empresa**. Como organizar e dirigir. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1997.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI**: o dicionário da língua portuguesa/Aurélio Buarque de Holanda. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GRECO, M. A. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.
- HENRY, Étienne. Escala de produção em empresas de transporte por ônibus – A experiência brasileira. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, Fundação Getúlio Vargas, jan./mar. 1997.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. Traduzido por José R. B. Azevedo. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- JARDIM, Eduardo M. F. **Manual de direito financeiro e tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: um tratamento conceitual. São Paulo: Edusp, 1980.

- KRONBERG, Helcio. **Gestão de patrimônio pessoal**. São Paulo: Hemus, 2002.
- LATORRACA, Nilton. **Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1990.
- MATTAR, Fauze Nazib. **Pesquisa de marketing: métodos de planejamento, execução e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. v. 1.
- MARTINS, Ives Granda da Silva (Org.). **Empresas familiares brasileiras: perfil e perspectivas**. São Paulo: Negócios, 1999.
- MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995.
- NEVES, N. J. O.; FAGUNDES, M. **Mais lucros com menos impostos**. São Paulo: Mission, 1999.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1991.
- RICHARDSON, Robert Jarry et al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.
- RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. Petrópolis: Vozes, 1985.
- SÁ, A. Lopes; SÁ, A. M. Lopes. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- SELLTIZ, Claire et al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária, 1965.
- SHLOMO, Maital. **Economia para executivos: dez ferramentas essenciais para empresários e gerentes**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- TACHIZAWA, Takeshy; CRUZ JÚNIOR, João B.; ROCHA, José A. O. **Gestão de negócios: visões e dimensões empresariais da organização**. São Paulo: Atlas, 2001.
- TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- UNB Contábil. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília: Departamento, 1998. Brasília, segundo semestre 2000.

VALÉRIO, W. P. Programa de direito tributário: parte geral. 3. ed. Porto Alegre: Sulina, 1974.

VASCONCELOS, Flávio C.; CYRINO, Álvaro B. Vantagem Competitiva: os modelos teóricos atuais e a convergência entre estratégia e teoria organizacional. RAE – Revista de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, out./dez. 2000.

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

WAHRLICH, Beatriz M. de Souza. Uma análise das teorias de organização. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1977.

ANEXOS

ANEXO 1 – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS REFERENTES A 2000 E 2001

RIBEIRONENSE TRANSPORTES COLETIVOS LTDA

CNPJ: 83.874.867/0001-01

BALANÇO PATRIMONIAL DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM	31/12/2001	31/12/2000
ATIVO		
ATIVO CIRCULANTE	1.214.123,73	475.881,65
DISPONIBILIDADE	765.849,30	92.106,21
Bens numerários	99.525,72	82.241,91
Bancos contas movimento	194.964,51	9.864,30
Investimentos temporários	471.359,07	-
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO	448.274,43	383.775,44
Clientes	71.865,26	74.154,04
Estoques	264.243,08	274.211,09
Despesas pagas antecipadamente	12.321,19	18.872,53
Outros créditos	99.844,90	16.537,78
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	219.818,58	135.305,76
Depósitos judiciais	207.794,89	135.305,76
Outros créditos	12.023,69	-
ATIVO PERMANENTE	10.160.027,13	10.496.707,81
INVESTIMENTOS	668.013,75	288.761,04
Participação em sociedades coligadas e controladas	662.612,71	283.360,00
Investimentos por incentivos fiscais	5.401,04	5.401,04
IMOBILIZADO	9.492.013,38	10.201.706,77
Custo original corrigido	7.083.713,39	7.267.078,57
Depreciação acumulada	(3.982.720,76)	(3.764.328,63)
Imobilizações em andamento	54.169,57	54.169,57
Concessões de linhas recebidas	6.798.755,30	6.798.755,30
Amortizações acumuladas	(461.904,12)	(153.968,04)
DIFERIDO	-	6.240,00
Estudos, projetos e detalhamento	-	6.240,00
Amortizações acumuladas	-	-
TOTAL DO ATIVO	11.593.969,44	11.107.895,22
PASSIVO		
PASSIVO CIRCULANTE	2.131.095,80	1.822.010,65
EXIGIBILIDADES	2.131.095,80	1.822.010,65
Obrigações sociais e previdenciárias	918.301,33	859.562,49
Obrigações fiscais	382.866,62	61.928,19
Fornecedores	230.703,43	169.535,19
Empréstimos e financiamentos	111.925,15	506.271,08
Outras obrigações	487.299,27	224.713,70
PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	390.984,55	353.535,20
Empréstimos e financiamentos	65.509,75	144.391,56
Obrigações sociais e previdenciárias	325.474,80	209.143,64
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	9.071.889,09	8.932.349,37
Capital social	752.000,00	752.000,00
Reservas de capital	6.805.648,29	6.647.450,28
Reservas de reavaliação	1.549.710,92	1.588.890,92
Prejuízos acumulados	(35.470,12)	(55.991,83)
TOTAL DO PASSIVO	11.593.969,44	11.107.895,22

RIBEIRONENSE TRANSPORTES COLETIVOS LTDA
CNPJ: 83.874.867/0001-01

	31/12/2001	31/12/2000
DEMONSTRAÇÃO DO RESULT. DOS EXERC. FINDOS EM		
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	13.929.777,48	12.150.882,70
Receitas por serviços prestados	13.929.777,48	12.150.882,70
DEDUÇÕES DA RECEITA	(745.868,66)	(656.635,32)
Impostos sobre faturamento	(745.868,66)	(656.635,32)
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	13.183.908,82	11.494.247,38
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	(10.631.838,77)	(9.654.958,65)
• Custo dos serviços prestados	(10.631.838,77)	(9.654.958,65)
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	2.552.070,05	1.839.288,73
DESPESAS OPERACIONAIS	(2.245.651,68)	(1.627.386,23)
Despesas administrativas	(1.691.442,19)	(1.397.476,46)
Resultado financeiro líquido	(712.769,08)	-
Despesas com vendas	(7.047,87)	(331.310,68)
Outras receitas operacionais	165.607,46	101.400,91
LUCRO OPERACIONAL	306.418,37	211.902,50
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	45.642,56	28.759,39
Receitas não operacionais	70.000,00	32.353,00
Despesas não operacionais	(24.357,44)	(3.593,61)
LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES	352.060,93	240.661,89
IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES SOBRE LUCRO	(213.301,78)	(112.551,88)
Contribuição Social	(65.282,79)	(33.675,83)
Imposto de Renda	(148.018,99)	(78.876,05)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	138.759,15	128.110,01

RIBEIRONENSE TRANSPORTES COLETIVOS LTDA
CNPJ: 83.874.867/0001-01

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

CONTAS	CAPITAL SOCIAL	RESERVAS DE CAPITAL	RESERVA DE REAVIAÇÃO	LUCROS OU (PREJUÍZOS) ACUMULADOS	TOTAL
SALDO EM 1/DEZ/1999	389.000,00	363.133,29	-	(283.028,49)	469.104,80
Aumento de capital	363.000,00	(363.000,00)	-	-	-
Lucro Líquido do Exercício	-	-	-	128.110,01	128.110,01
Concessões de Linhas Recebidas	-	6.798.755,30	-	-	6.798.755,30
Reavaliação de Imóveis	-	-	1.606.719,57	-	1.606.719,57
(-) Realização de Reservas	-	(153.968,04)	(17.828,65)	171.796,69	-
Ajustes de Exercícios Anteriores	-	-	-	(70.340,31)	(70.340,31)
Dedução PAT IRPJ	-	2.529,73	-	(2.529,73)	-
SALDO EM 31/DEZ/2000	752.000,00	6.647.450,28	1.588.890,92	(55.991,83)	8.932.349,37
Lucro Líquido do Exercício	-	-	-	138.759,15	138.759,15
(-) Realização de Reservas	-	-	(39.180,00)	39.180,00	-
Ajustes de Exercícios Anteriores	-	153.968,04	-	(153.187,47)	780,57
Dedução PAT IRPJ	-	4.229,97	-	(4.229,97)	-
SALDO EM 31/DEZ/2001	752.000,00	6.805.648,29	1.549.710,92	(35.470,12)	9.071.889,09

RIBEIRONENSE TRANSPORTES COLETIVOS LTDA

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

	31/12/2001	31/12/2000
I. ORIGENS DE RECURSOS		
1. LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO AJUSTADO	1.095.322,39	870.402,16
Lucro Líquido do Exercício	138.759,15	128.110,01
(+) Depreciação e Amortização	956.563,24	742.292,15
2. REDUÇÃO DO ATIVO PERMANENTE	53.137,44	232.394,51
Alienação de Investimentos	22.540,00	
Alienação do Imobilizado	30.597,44	232.394,51
3. ACRÉSCIMO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	780,57	8.163.337,87
Avaliação de Concessão de Linhas Recebidas	-	6.644.787,26
Ajustes de Exercícios Anteriores	780,57	(70.340,31)
Reserva de Reavaliação de Imóveis	-	1.588.890,92
4. ACRÉSCIMO NO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	359.383,00	278.570,03
Empréstimos e Financiamentos	25.087,70	243.600,00
Atualização Monetária de Parcelamentos de Tributos	334.295,30	34.970,03
TOTAL DAS ORIGENS	1.508.623,40	9.544.704,57
II. APLICAÇÕES DE RECURSOS		
1. ACRÉSCIMO NO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	84.512,82	85.048,60
Depósitos Judiciais	72.489,13	85.048,60
Outros Depósitos	12.023,69	-
2. ACRÉSCIMO NO ATIVO PERMANENTE	673.020,00	9.226.766,74
Aplicações de Investimentos	401.792,71	283.360,00
Aquisições de Itens do Ativo Imobilizado e Diferido	271.227,29	709.728,56
Avaliação de Concessões de Linhas Recebidas	-	6.644.787,26
Reavaliação de Bens Imóveis	-	1.588.890,92
3. REDUÇÃO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	321.933,65	1.162.837,78
Transferência p/Passivo Circulante	321.933,65	1.162.837,78
TOTAL DAS APLICAÇÕES	1.079.466,47	10.474.653,12
III. AUMENTO (REDUÇÃO) DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO	429.156,93	(929.948,55)
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO		
	31/12/2001	31/12/2000
ATIVO CIRCULANTE		
No fim do exercício	1.214.123,73	475.881,65
No início do exercício	475.881,65	794.836,31
	738.242,08	(318.954,66)
PASSIVO CIRCULANTE		
No fim do exercício	2.131.095,80	1.822.010,65
No início do exercício	1.822.010,65	1.211.016,76
	309.085,15	610.993,89
AUMENTO (REDUÇÃO) DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO	429.156,93	(929.948,55)

ANEXO 2 – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PROJETADAS REFERENTES A 2002 E 2003

RIBEIRONENSE TRANSPORTES COLETIVOS LTDA

CNPJ: 83.874.867/0001-01

BALANÇO PATRIMONIAL DOS EXERCÍCIOS FINDOS EM	31/12/2003	31/12/2002
ATIVO		
ATIVO CIRCULANTE	1.661.000,00	1.325.000,00
DISPONIBILIDADE	1.163.000,00	880.000,00
Bens numerários	110.000,00	100.000,00
Bancos contas movimento	253.000,00	230.000,00
Investimentos temporários	800.000,00	550.000,00
REALIZÁVEL A CURTO PRAZO	498.000,00	445.000,00
Clientes	90.000,00	80.000,00
Estoques	330.000,00	300.000,00
Despesas pagas antecipadamente	18.000,00	15.000,00
Outros créditos	60.000,00	50.000,00
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	300.000,00	260.000,00
Depósitos judiciais	300.000,00	260.000,00
Outros créditos	-	-
ATIVO PERMANENTE	10.417.380,06	10.239.316,14
INVESTIMENTOS	836.401,04	760.401,04
Participação em sociedades coligadas e controladas	820.000,00	750.000,00
Investimentos por incentivos fiscais	16.401,04	10.401,04
IMOBILIZADO	9.580.979,02	9.478.915,10
Custo original corrigido	8.290.000,00	7.650.000,00
Depreciação acumulada	(4.430.000,00)	(4.200.000,00)
Imobilizações em andamento	-	-
Concessões de linhas recebidas	6.798.755,30	6.798.755,30
Amortizações acumuladas	(1.077.776,28)	(769.840,20)
DIFERIDO	-	-
Estudos, projetos e detalhamento	-	-
Amortizações acumuladas	-	-
TOTAL DO ATIVO	12.378.380,06	11.824.316,14
PASSIVO		
PASSIVO CIRCULANTE	2.866.747,39	2.387.450,96
EXIGIBILIDADES	2.866.747,39	2.387.450,96
Obrigações sociais e previdenciárias	920.000,00	1.000.000,00
Obrigações fiscais	550.000,00	400.000,00
Fornecedores	300.000,00	250.000,00
Empréstimos e financiamentos	300.000,00	200.000,00
Outras obrigações	796.747,39	537.450,96
PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	180.000,00	250.000,00
Empréstimos e financiamentos	-	-
Obrigações sociais e previdenciárias	180.000,00	250.000,00
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	9.331.632,67	9.186.865,18
Capital social	1.467.872,16	1.059.936,08
Reservas de capital	6.200.776,13	6.502.712,21
Reservas de reavaliação	1.471.350,92	1.510.530,92
Prejuízos acumulados	191.633,46	113.685,97
TOTAL DO PASSIVO	12.378.380,06	11.824.316,14

RIBEIRONENSE TRANSPORTES COLETIVOS LTDA**CNPJ: 83.874.867/0001-01**

DEMONSTRAÇÃO DO RESULT. DOS EXERC. FINDOS EM	31/12/2003	31/12/2002
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	17.852.140,00	15.726.800,00
Receitas por serviços prestados	17.852.140,00	15.726.800,00
DEDUÇÕES DA RECEITA	(964.000,00)	(849.200,00)
Impostos sobre faturamento	(964.000,00)	(849.200,00)
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	16.888.140,00	14.877.600,00
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	14.100.000,00	(12.420.000,00)
Custo dos serviços prestados	14.100.000,00	(12.420.000,00)
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	2.788.140,00	2.457.600,00
DESPESAS OPERACIONAIS	(2.513.000,00)	(2.219.000,00)
Despesas administrativas	(2.040.000,00)	(1.800.000,00)
Resultado financeiro líquido	(565.000,00)	(500.000,00)
Despesas com vendas	-	-
Outras receitas operacionais	92.000,00	81.000,00
LUCRO OPERACIONAL	275.140,00	238.600,00
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	48.000,00	43.000,00
Receitas não operacionais	60.000,00	50.000,00
Despesas não operacionais	(12.000,00)	(7.000,00)
LUCRO ANTES DOS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES	323.140,00	281.600,00
IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES SOBRE LUCRO	(184.372,51)	(171.623,91)
Contribuição Social	(56.418,49)	(53.107,39)
Imposto de Renda	(127.954,02)	(118.516,52)
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	138.767,49	109.976,09

RIBEIRONENSE TRANSPORTES COLETIVOS LTDA
CNPJ: 83.874.867/0001-01

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

CONTAS	CAPITAL SOCIAL	RESERVAS DE CAPITAL	RESERVA DE REAVALIAÇÃO	LUCROS OU (PREJUÍZOS) ACUMULADOS	TOTAL
SALDO EM 31/DEZ/2001	752.000,00	6.805.648,29	1.549.710,92	(35.470,12)	9.071.889,09
Aumento de capital	363.000,00	(363.000,00)	-	-	-
Lucro Líquido do Exercício	-	-	-	109.976,09	109.976,09
Concessões de Linhas Recebidas	-	-	-	-	-
Reavaliação de Imóveis	-	-	-	-	-
(-) Realização de Reservas	-	-	(39.180,00)	39.180,00	-
Ajustes de Exercícios Anteriores	-	-	-	-	-
Dedução PAT IRPJ	-	5.000,00	-	-	5.000,00
SALDO EM 31/DEZ/2000	1.059.936,00	6.502.712,21	1.510.530,92	113.685,97	9.186.865,18
Lucro Líquido do Exercício	-	-	-	138.759,15	138.759,15
(-) Realização de Reservas	-	-	(39.180,00)	39.180,00	-
Aumento de Capital	407.936,08	(307.936,08)	-	(100.000,00)	-
Dedução PAT IRPJ	-	6.000,00	-	-	6.000,00
SALDO EM 31/DEZ/2003	1.467.872,16	6.200.776,13	1.471.350,92	191.633,48	9.331.632,67

RIBEIRONENSE TRANSPORTES COLETIVOS LTDA

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

	31/12/2003	31/12/2002
I. ORIGENS DE RECURSOS		
1. LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO AJUSTADO	682.703,52	694.360,08
Lucro Líquido do Exercício	138.767,49	109.976,09
(+) Depreciação e Amortização	543.936,08	584.384,89
2. REDUÇÃO DO ATIVO PERMANENTE	28.400,00	13.098,28
Alienação de Investimentos		
Alienação do Imobilizado	28.400,00	13.098,28
3. ACRÉSCIMO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
Avaliação de Concessão de Linhas Recebidas		
Ajustes de Exercícios Anteriores		
Reserva de Reavaliação de Imóveis		
4. ACRÉSCIMO NO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		
Empréstimos e Financiamentos		
Atualização Monetária de Parcelamentos de Tributos		
TOTAL DAS ORIGENS	711.103,57	707.459,26
II. APLICAÇÕES DE RECURSOS		
1. ACRÉSCIMO NO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	40.000,00	40.181,42
Depósitos Judiciais	40.000,00	40.181,42
Outros Depósitos		
2. ACRÉSCIMO NO ATIVO PERMANENTE	744.400,00	671.772,18
Aplicações de Investimentos	76.000,00	92.387,29
Aquisições de Itens do Ativo Imobilizado e Diferido	668.400,00	579.384,89
Avaliação de Concessões de Linhas Recebidas		
Reavaliação de Bens Imóveis		
3. REDUÇÃO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	70.000,00	140.984,55
Transferência p/Passivo Circulante	70.000,00	140.984,55
TOTAL DAS APLICAÇÕES	854.400,00	852.938,15
III. AUMENTO (REDUÇÃO) DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO	(143.296,43)	(145.478,89)
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO		
	31/12/2003	31/12/2002
ATIVO CIRCULANTE		
No fim do exercício	1.661.000,00	1.325.000,00
No início do exercício	1.325.000,00	1.214.123,73
	336.000,00	110.876,27
PASSIVO CIRCULANTE		
No fim do exercício	2.866.747,39	2.387.450,96
No início do exercício	2.387.450,96	2.131.095,80
	479.296,43	256.355,16
AUMENTO (REDUÇÃO) DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO	(143.296,43)	(145.478,89)