

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

HERCULE IMBROSIO NETO

**REGIMES TRIBUTÁRIOS PARA APURAÇÃO DO IMPOSTO DE
RENDA PESSOA JURIDICA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA
APLICADA À EMPRESA HOTELEIRA ALFA**

FLORIANOPOLIS – SC

2005

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

HERCULE IMBROSIO NETO

**REGIMES TRIBUTÁRIOS PARA APURAÇÃO DO IMPOSTO DE
RENDA PESSOA JURIDICA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA
APLICADA À EMPRESA HOTELEIRA ALFA**

Monografia submetida ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Loreci João Borges, Dr.

FLORIANÓPOLIS – SC

2005

HERCULE IMBROSIO NETO

REGIMES TRIBUTÁRIOS PARA APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA APLICADA À EMPRESA HOTELEIRA ALFA

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média _____, atribuída pela banca examinadora integrada pelos professores abaixo mencionados.

Banca Examinadora:

Orientador:

Prof^o Loreci João Borges, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Membro:

Prof^o Roque Brinckmann, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Membro:

Prof^o Luiz Felipe Ferreira, MSc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Prof^a. Elisete Dahmer Pfitscher, Dr^a.
Coordenadora de Monografia do CCN

Florianópolis, 19 de dezembro de 2005.

Aos meus quatro amores: minha esposa
Ângela e meus filhos Daniel, Cristiane e
Marcus, que sem eles nada faria sentido.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que de maneira sutil conduziu os rumos de minha vida de forma tal a proporcionar-me a concretização dos meus sonhos.

À minha amada esposa Ângela, e a meus filhos Daniel, Cristiane e Marcus, que são os meus maiores tesouros e com quem posso contar a qualquer instante.

Aos meus amigos, poucos, mas verdadeiros, que me ensinaram o real significado da palavra amizade.

Aos mestres, em especial a meu orientador Prof^o Loreci João Borges, que teve importante participação neste trabalho, mostrando-me os rumos necessários a serem seguidos.

À Universidade Federal de Santa Catarina que me proporcionou a concretização de mais um sonho em minha vida.

Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende.

Leonardo da Vinci

RESUMO

NETO, Hercule Imbrosio, **Regimes tributários para a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica**: uma análise comparativa aplicada à empresa hoteleira Alfa, 2005, 76 páginas. Curso de Ciências Contábeis. UFSC, Florianópolis.

O presente estudo pretendeu evidenciar que a adoção de um planejamento tributário, juntamente com o planejamento financeiro, vem a ser uma ferramenta imprescindível para o alcance e manutenção de bons resultados das empresas, auxiliando na tomada de decisão pela escolha do regime de tributação do IRPJ, para o(s) próximo(s) exercício(s), que proporcionará uma menor carga tributária sobre os resultados das empresas. Num estudo de caso de uma empresa hoteleira, domiciliada no município de Florianópolis, denominada de Alfa, utilizado os resultados projetados (orçados) para o exercício de 2006, apurou-se os valores a pagar do IRPJ e da CSLL em cada regime de tributação (Lucro Real Anual, Lucro Real Trimestral e Lucro Presumido) e, após análise comparativa, foi possível identificar o Lucro Real Anual como sendo a melhor opção para a empresa hoteleira Alfa, no exercício de 2006.

Palavras-chaves: Planejamento Tributário. Lucro Real. Lucro Presumido.

ABSTRACT

NETO, Hercule Imbrosio, **Tributaries Regimes for an Income Tax of a Juridical Person: a comparative analysis applied to a Hotelkeeper Company Alfa, 2005**, 76 pages. Accounting Course. UFSC, Florianópolis.

This present study pretended to evidence that an adoption of a tributary planning with a financier planning comes to be an indispensable instrument for a reach and maintenance of a good results for a company, being helpfully to a decision make for what tributary regime of an ITJP, for those next financier periods, that will provide a small tributary weight on the companies results. In a practical case of a hotelkeeper company, situated in a municipal district of Florianópolis, called Company Alfa, used the projects results (estimated) for a financier period of 2006, verified that the Income Tax of a Juridical Person and Social Contribution about Liquid Gain in each tributary regime (Annual Real Gain, Threemonthly Real Gain and Presumptuous Gain) and, after this comparative analysis, has been possible to identify the Annual Real Gain as a better option for a Hotelkeeper Company Alfa in the period of 2006.

Keywords: Tributary Planning. Real Gain. Presumptuous Gain.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Carga Tributária Bruta no Brasil	23
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Percentuais de presunção para o LR (estimativa) e LP	39
Tabela 2: Receita Bruta diária da empresa Alfa com taxa de ocupação de 100%	53
Tabela 3: Orçamento das vendas (aluguel das UH) para o ano 2006	54
Tabela 4: Orçamento dos gastos fixos e variáveis para 2006	55
Tabela 5: Orçamento dos resultados projetados para 1º trimestre 2006	56
Tabela 6: Orçamento dos resultados projetados para 2º trimestre 2006	57
Tabela 7: Orçamento dos resultados projetados para 3º trimestre 2006	57
Tabela 8: Orçamento dos resultados projetados para 4º trimestre 2006	58
Tabela 9: Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real Anual para 2006	61
Tabela 10: Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real Trimestral para 2006	63
Tabela 11: Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido para 2006	64
Tabela 12: Comparação dos valores dos tributos apurados em cada regime de tributação para 2006	65
Tabela 13: Análise comparativa do adicional do IRPJ	71

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

Cofins – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Copat/SRF/MF – Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CTB – Carga Tributária Brasileira

CTN – Código Tributário Nacional

DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DIPJ – Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais

EPP – Empresa de Pequeno Porte

GF – Gastos Fixos

GV – Gastos Variáveis

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IN – Instrução Normativa

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas

ISQN – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LP – Lucro Presumido

LR – Lucro Real

ME – Microempresa

PGD – Programa Gerador de Documentos

PIB – Produto Interno Bruto

PIS/Pasep – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RFB – Receita Federal do Brasil

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

RISQN – Regulamento do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SRF – Secretaria da Receita Federal

UH – Unidades Habitacionais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	TEMA DA PESQUISA	13
1.2	FORMULAÇÃO DO PROBLEMA.....	15
1.3	OBJETIVOS	15
1.3.1	Objetivo geral	15
1.3.2	Objetivos específicos.....	16
1.4	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO.....	16
1.5	METODOLOGIA.....	18
1.6	LIMITAÇÕES	21
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	22
2.1.1	Carga tributária no Brasil	22
2.1.2	Conceito e objetivo.....	24
2.2	IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURIDICAS – IRPJ	26
2.2.1	Conceito e características	26
2.2.2	Regimes de tributação do IRPJ.....	27
2.3	OUTROS TRIBUTOS FEDERAIS	45
2.3.1	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL	45
2.3.2	PIS/Pasep e Cofins	47
3	ESTUDO DE CASO	51
3.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	51
3.2	RESULTADOS MENSAIS PROJETADOS DA EMPRESA ALFA PARA 2006	52
3.2.1	Orçamento de vendas.....	52
3.2.2	Orçamento dos gastos operacionais.....	55
3.2.3	Orçamento dos resultados projetado para 2006.....	56
3.3	APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL EM CADA REGIME TRIBUTÁRIO	60
3.3.1	Apuração pelo Lucro Real Anual	60
3.3.2	Apuração pelo Lucro Real Trimestral	63
3.3.3	Apuração pelo Lucro presumido	64
3.3.4	Comparação dos valores dos tributos apurados nos regimes tributários	65
4	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	70
	REFERÊNCIAS	73
	APÊNDICES	76

1 INTRODUÇÃO

Esta primeira seção subdivide-se em: Tema, identificando o tema da pesquisa; formulação do problema, expondo o que se pretende investigar; objetivos, demonstrando a finalidade do estudo; justificativa, evidenciando a razão da pesquisa; a metodologia aplicada e as limitações da pesquisa.

1.1 TEMA DA PESQUISA

Na escala da evolução da humanidade o homem sempre buscou maximizar seus lucros, criando registros e controles de forma padronizada. Dessa necessidade nasceu a contabilidade, que evoluiu durante o tempo, principalmente em decorrência dos interesses dos usuários externos.

Nessa escala, Hendriksen e Van Breda (1999), afirmam que o principal objetivo da contabilidade, até o século XVI, era produzir informações ao proprietário – geralmente proprietário único –, sem a existência de exigências ou pressões externas voltadas à exatidão ou a adoção de padrões uniformes. Época onde não existiam ainda os conceitos atuais de entidade, de competência, de exercício contábil e de continuidade.

Nessa época, a apuração do lucro era calculada após a realização de algum objetivo empresarial específico. Sem o conceito de lucro periódico não havia necessidade de lançamentos de receitas e despesas a realizar ou deferidas, pouca importância era dada ao cálculo de lucros periódicos.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a Itália do século XIV foi o país considerado o berço da contabilidade, para onde diversos eventos convergiram, decorrentes da

sabedoria acumulada por gerações de estudiosos da Mesopotâmia, do Egito, da Índia e do Oriente Médio. Entretanto, foi somente com o advento da Revolução Industrial que começaram a surgir especialistas em contabilidade, o que fez com que esta ciência ocupasse o seu espaço na área dos negócios.

Com a criação da necessidade do conceito de entidade contábil e do cálculo de lucros periódicos, a contabilidade foi reconhecida como ferramenta necessária na gestão do patrimônio. Nesse contexto a contabilidade evoluiu, e floresceram diversos ramos das Ciências Contábeis. Um deles foi a Contabilidade Tributária.

Segundo Oliveira (2003, p. 34), a contabilidade tributária pode ser entendida como sendo uma “especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária”.

Oliveira (2003, p. 34) afirma, ainda, que a contabilidade tributária pode ser entendida como sendo um “ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais”.

Dos tributos incidentes sobre as atividades de uma empresa destaca-se o Imposto sobre a Renda, instituído no Brasil através da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923.

Em 1966, a Lei nº 5.172, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, denominado de Código Tributário Nacional (CTN), ratificou o Imposto sobre a Renda, passando a denominá-lo de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Essa mesma Lei, através do seu artigo 44, estabeleceu três regimes de tributação para apuração da base de cálculo desse imposto: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado. Cada regime com

procedimentos e características próprias, divergindo no resultado apurado, ocasionando aumento ou diminuição do ônus tributário para as empresas.

Foi baseado nesse contexto, onde a opção por um dos regimes tributários mencionados acima pode levar as empresas a pagar mais ou menos tributos, que floresceu o interesse pelo assunto aqui abordado. Assim, esta monografia tem como tema:

“REGIMES TRIBUTÁRIOS PARA APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA APLICADA A EMPRESA HOTELEIRA ALFA”

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

Do tema proposto, procurou-se responder à seguinte pergunta: por qual regime de tributação do imposto de renda de pessoa jurídica a empresa hoteleira Alfa deve optar, no exercício de 2006, para sofrer uma menor carga tributária sobre os resultados de sua atividade?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é identificar por qual regime de tributação do IRPJ a empresa hoteleira Alfa deve optar no exercício de 2006 para que possa sofrer uma menor carga tributária sobre os resultados de sua atividade.

1.3.2 Objetivos específicos.

Em termos específicos busca-se o seguinte:

- a) identificar o planejamento tributário como uma ferramenta importante frente à elevada carga tributária do Brasil;
- b) identificar os regimes tributários existentes e seus procedimentos de apuração do IRPJ e demais tributos federais incidentes sobre o lucro e o faturamento das empresas;
- c) projetar os resultados da empresa hoteleira Alfa para o exercício de 2006 e apurar os tributos devidos em cada regime de tributação, efetuando uma análise comparativa dos valores encontrados.
- d) identificar o regime de tributação do IRPJ que a empresa hoteleira Alfa deve optar no exercício de 2006 para que possa sofrer uma menor carga tributária sobre os resultados de sua atividade.

1.4 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Ao procurar as razões do insucesso das empresas, surgem, ou são apontadas, várias causas. Entre elas estão a carga tributária imposta pela legislação fiscal e a concorrência desleal por parte daquelas empresas que se utilizam da evasão fiscal para colocar os preços dos seus produtos e serviços mais acessíveis aos consumidores. Fatores esses que, aliados a uma falta de planejamento tributário e a uma administração ineficaz dos recursos da empresa, também acabam direcionando essas empresas ao fracasso.

Adotar a evasão fiscal como meio de sobrevivência é um risco que poderá levar os sócios/administradores e os contadores a terem sérios problemas nas esferas fiscais (administrativa) e penal.

Entretanto, reduzir a carga tributária das empresas não é uma tarefa simples. A legislação ampla e complexa muitas vezes deixa dúvidas e divergências quanto ao seu entendimento.

A função de apurar o resultado tributário de determinado período fiscal, com base na legislação pertinente, para cálculo e formação das provisões contábeis destinadas ao pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro e faturamento das empresas, é da contabilidade tributária. Cabendo, portanto, ao contador identificar a legislação que deve ser aplicada para que a empresa pague os tributos da forma menos onerosa.

Oliveira (2003, p. 36) confirma esse entendimento ao afirmar que “o contador tem principalmente nas atividades de planejamento a grande oportunidade de dar enormes contribuições à alta direção da empresa”.

Ao colaborar diretamente para maximizar o lucro da empresa, através do planejamento tributário, os contadores passam a ter seus trabalhos, na área tributária, reconhecidos. O que contribui para a valorização profissional de toda classe contábil.

A apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pode ser feita através de três formas (regimes), ou seja, pelo lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado. A opção por um desses regimes tributários deve ser efetuada no início de cada exercício. Como a legislação não permite, para o Lucro Real e Presumido, que o contribuinte, espontaneamente, mude de regime no mesmo exercício, a opção por uma dessas modalidades passa a ser definitiva até o fim do exercício. Portanto, as empresas devem se preparar para definir a forma de tributação a ser usada no ano seguinte, utilizando o planejamento tributário como ferramenta para a tomada dessa decisão.

No caso desta monografia, além de procurar identificar qual o melhor regime de tributação para a empresa hoteleira Alfa no ano de 2006, pretende-se, sobre o aspecto

acadêmico, também enfatizar o planejamento tributário como um campo importante a ser explorado pelos profissionais de contabilidade.

1.5 METODOLOGIA

Na escala da evolução, os seres humanos vêm se destacando dos demais seres por possuir a virtude de estar sempre em busca de novos conhecimentos. Tais conhecimentos os situam acima dos demais seres sensíveis e dá-lhe toda vantagem e todo domínio que tem sobre eles.

Quando se fala de conhecimento, tem-se em vista um conhecimento da verdade, do pensamento verdadeiro. Mas, na realidade, nem todos os conhecimentos são considerados verdadeiramente científicos.

Todo conhecimento só passa a ser verdadeiramente científico quando propõe analisar as origens de nossas idéias, e, por conseguinte, argumentar sobre suas causas. Uma das maneiras pela qual podemos buscar esse conhecimento é através da pesquisa.

Segundo Gil (1999, p. 26), “o objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Entende-se como procedimento científico a metodologia a ser aplicada numa pesquisa, ou seja, um conjunto de regras e procedimentos que têm por finalidade apontar procedimentos e critérios que se fazem necessários, para alcançar os objetivos propostos.

Demo (1989) entende, também, que a metodologia investiga fundamentalmente os métodos. Ou seja, os procedimentos que a ciência deve seguir para alcançar com êxito seu ideal, que é a produção do saber.

È nessa linha que Gil (1999) define método como o caminho para se chegar a determinado fim e método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e

técnicos adotados para se atingir o conhecimento. Portanto, nota-se a importância dos métodos utilizados para se chegar aos objetivos propostos.

Dentre os vários tipos de pesquisas utilizadas para atingir os objetivos previamente definidos tem-se a pesquisa bibliográfica e a pesquisa estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica, de acordo com Silva (2003, p. 60), “explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos”, ou seja, é empregada utilizando-se fontes secundárias.

Para Gil (1999, p. 65) a principal vantagem da pesquisa bibliográfica está “no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Contudo, é importante destacar que a forma de processamento e coleta de dados empregados nessas fontes secundárias pode ser, nas palavras de Gil (1999), equivocada, o que exige atenção e cuidado na seleção do material.

A pesquisa estudo de caso, segundo Gil (1999), caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento. Portanto, essa característica do estudo de caso contribui de forma eficaz no objetivo geral da pesquisa proposta.

Dentre os vários procedimentos metodológicos utilizados pela ciência para expor seus estudos ou resultados encontramos a monografia. Segundo Carvalho (1989), esse tipo de abordagem se configura como uma atividade científica, em função dos recursos metodológicos exigidos durante sua elaboração, sendo geralmente solicitada nos últimos anos nos cursos de graduação e pós-graduação.

É nesse contexto que esta monografia visa alcançar o objetivo principal proposto, baseando-se na pesquisa bibliográfica e a pesquisa estudo de caso em uma empresa hoteleira de Florianópolis.

Estruturada em duas partes, além da introdutória, esta monografia aborda, na primeira parte, a fundamentação teórica necessária para entender e desenvolver a segunda parte, que trata da análise comparativa dos regimes de tributação para apuração do IRPJ aplicada à empresa hoteleira Alfa, através de um estudo de caso.

No estudo de caso tem-se, primeiramente, a elaboração das demonstrações de resultados da empresa, projetada para os meses de janeiro a dezembro de 2006, a partir dos orçamentos de vendas e dos gastos fixos e variáveis.

Para a projeção das demonstrações mensais em 2006, utilizar-se-á algumas informações obtidas junto à empresa, tais como: quantidade e tipo de unidades habitacionais (UH) disponíveis e suas tarifas previstas para 2006; comportamento dos gastos fixos e variáveis em função da demanda esperada (taxa de ocupação) nos respectivos meses de 2006, principalmente devido a sazonalidade do turismo no município de Florianópolis.

Para coleta de dados da empresa será realizada uma entrevista não estruturada, visando complementar os dados sobre o tema deste estudo, permitir projetar as demonstrações de resultados para o ano de 2006, efetuar as análises necessárias e alcançar o objetivo principal desta pesquisa.

Segundo Silva (2003, p. 70), entrevista não estruturada “consiste em uma conversação informal, que pode ser alimentada por perguntas abertas, que proporcionam maior liberdade para o informante”.

Ainda, segundo Silva (2003, p. 70), existem três formas de se conduzir uma entrevista não padronizada:

- Entrevista focalizada – mesmo sem obedecer a uma estrutura formal, preestabelecida, o pesquisador utiliza um roteiro com os principais tópicos relativos ao assunto da pesquisa.
- Entrevista clínica – para esse tipo de entrevista torna-se necessário organizar perguntas específicas, que possam esclarecer a conduta, os sentimentos do entrevistado.
- Entrevista não dirigida – o informante tem a liberdade total para relatar experiências ou apresentar opiniões. O papel do pesquisador limita-se a incentivar o informante a falar sobre determinado assunto, sem, contudo, forçá-lo a responder.

Assim, a forma utilizada da entrevista não estruturada a ser realizada com o responsável pela contabilidade da empresa hoteleira Alfa, foi a focalizada.

Depois da elaboração das demonstrações de resultados, projetadas para 2006, será procedida a apuração dos tributos em cada regime de tributação do IRPJ, e as análises necessárias para responder à pergunta formulada nesta monografia que é: por qual regime de tributação do IRPJ a empresa hoteleira Alfa deve optar no exercício de 2006 para que possa sofrer uma menor carga tributária sobre os resultados de sua atividade?

1.6 LIMITAÇÕES

Esta monografia limita-se à legislação fiscal, atualizada até 30 de novembro de 2005, aplicada a um estudo de caso, envolvendo uma empresa de hotelaria domiciliada no município de Florianópolis, com serviço de restaurante terceirizado, e impedida de optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

Embora o enfoque principal seja a uma análise comparativa da apuração do IRPJ, em cada regime de tributação, serão abordados também outros tributos, tais como: Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para os Programas de Integração Social – PIS, importantes para atingir os objetivos propostos nesta pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção aborda conceitos necessários para a compreensão dos objetivos propostos, bem como dos tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL), das diferentes formas de apuração da sua base de cálculo e de seus aspectos legais. Também trata de outros tributos federais (PIS e Cofins), necessários para o desenvolvimento do estudo de caso direcionado à empresa hoteleira Alfa. Apresenta, ainda, enfoques a respeito da carga tributária no Brasil e sobre o planejamento tributário.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O elevado montante dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas requer dos profissionais da área contábil o controle sobre essas despesas, com a elaboração de um planejamento tributário eficaz, de forma permanente. Gerenciar impostos é, hoje, uma atividade das mais importantes nas organizações, principalmente levando em consideração que o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL juntos, apurados através de uma legislação complexa e dinâmica, podem representar mais de 30% (15% do IRPJ, mais 10% do adicional do IRPJ e mais 9% da CSLL) do lucro da empresa.

2.1.1 Carga tributária no Brasil

Segundo Pêgas (2003, p. 3),

em 1980, a carga tributária era de cerca de 25%. No início da década de 90 manteve-se neste patamar, ou seja, 25%. Entre 1994 e 1998, a carga tributária beirou os 30% do PIB. A partir de 1999, esse percentual não parou mais de crescer, sendo de 32,1% em 1999, 32,9% em 2000 e 34,3% em 2001

Esse crescimento também é confirmado pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, através dos estudos tributários, sob o título Carga Tributária no Brasil - 2004 (2005, p. 1), ao confirmar que “a Carga Tributária Bruta (CTB), em 2004, atingiu 35,91% do Produto Interno Bruto (PIB) contra 34,90% em 2003, uma variação positiva de 1,01 ponto percentual”.

Isso significou que para cada R\$ 1,00 de renda gerada no Brasil, em 2004, foram recolhidos aos cofres públicos, na forma de tributos, R\$ 0,36, caracterizando, principalmente para as empresas, um encargo excessivo nas suas disponibilidades financeiras.

Como se pode perceber a participação da receita tributária no PIB vem crescendo significativamente nos últimos anos. O gráfico 1, elaborado através das informações disponibilizadas pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda – Copat/SRF/MF, traduz e confirma o quanto essa carga tributária tem onerado as disponibilidades financeiras dos contribuintes.

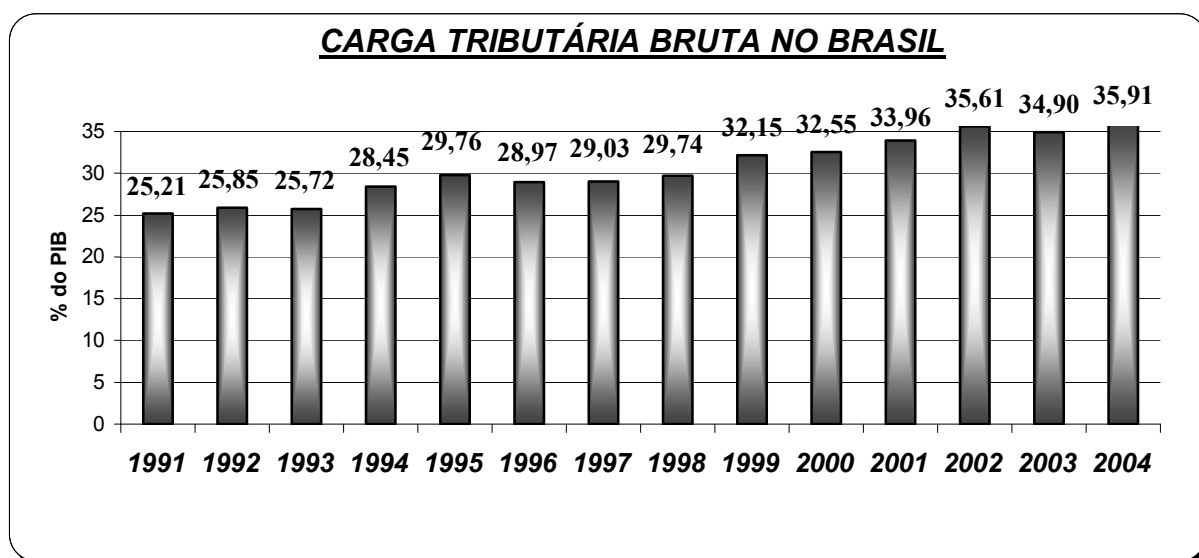


Gráfico 1: Carga Tributária Bruta no Brasil
Fonte: adaptado da Copat/SRF/MF

Pode-se notar, no gráfico 1, que nos últimos quatorze anos a carga tributária bruta brasileira aumentou 10,70 pontos percentuais em relação ao PIB, passando de 25,21%, em

1991, para 35,91%, em 2004. Essa variação correspondeu a um crescimento acumulado de 42,44%, ou crescimento anual médio de 3,03%.

2.1.2 Conceito e objetivo

Em um contexto econômico em que os tributos exigidos representam uma parcela significativa do Produto Interno Bruto do país, com uma carga tributária acima de 35,0%, em plena evolução, tem-se no Planejamento Tributário ou “elisão fiscal” um importante instrumento gerencial necessário para a manutenção da viabilidade econômica e financeira das atividades das empresas.

A elisão fiscal é considerada um ato lícito, diferentemente da evasão fiscal, como assevera Cassone (1999, p. 187), “Elisão fiscal e evasão fiscal são dois institutos do direito tributário antagônicos, pois, enquanto o primeiro expressa uma não-incidência tributária legalmente admitida (ou uma tributação reduzida), o segundo é significativo de uma ilicitude para fugir da tributação.”

Para definir o planejamento tributário deve-se, necessariamente, conhecer as duas premissas nas quais ele está fundamentado.

A primeira é a de que o contribuinte, observada a lei, não está obrigado a adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para o seu negócio, pelo contrário, está eticamente liberado para buscar a menos onerosa, prevalecendo a tese da minimização dos custos e da maximização dos resultados;

A segunda premissa está no princípio da legalidade (artigo 5º da Constituição Federal do Brasil) de que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Pêgas (2003, p. 399) define planejamento tributário, de forma simplificada, “como a utilização de alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente, amparada na legislação vigente, em comparação com alternativa que represente mais desembolso de tributos para o contribuinte”. Cita como exemplo de planejamento tributário, entre outros, a escolha adequada da forma de tributação entre o lucro real e lucro presumido.

Nessa mesma linha, Oliveira e al (2003, p. 36) afirmam:

entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Pode-se, então, conceituar planejamento tributário como o conjunto de procedimentos legais que projetam a redução do custo dos empreendimentos com o pagamento de tributos. Em outras palavras, pode-se afirmar também que o objeto do planejamento tributário é a economia tributária visando a redução de custos, a fim de tornar os produtos de uma organização mais competitivos.

Assim, o planejamento tributário, além de fundamentado juridicamente, deve ser também elaborado junto com o planejamento financeiro da empresa. Deve estar intimamente vinculado ao controle do fluxo de caixa, à apuração dos custos e à formação do preço de venda dos bens ou dos serviços relacionados às atividades próprias da empresa.

Para tanto, é necessário que as empresas estejam bem assessoradas por profissionais especializados, que saibam realizar o planejamento tributário de forma eficaz.

Essa é uma área onde existe uma demanda de trabalho bastante promissora para os profissionais da contabilidade, principalmente para os que estão entrando agora no mercado.

2.2 IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS JURIDICAS – IRPJ

2.2.1 Conceito e características

No Brasil, a cobrança de imposto geral sobre a renda, incidente sobre o conjunto líquido dos seus rendimentos de qualquer natureza, foi instituída pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923, conforme disposto no artigo 31, transcrito a seguir:

Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

Com o passar dos anos floresceu a necessidade do governo criar normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Em 25 de outubro de 1966, institui-se o Código Tributário Nacional – CTN com a publicação da Lei nº 5.172, e entre os tributos nele mencionados foi ratificado o imposto sobre a renda, com o título de “imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”, ficando definido seu fato gerador através do artigo 43, transcrito abaixo:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I – de 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.
[...]

Ficando então instituído no Brasil o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, tendo como contribuintes as pessoas jurídicas e as empresas individuais a elas equiparadas para fins de apuração e pagamento desse imposto, conforme prescreve os artigos 150 a 166 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

Portanto, os contribuintes acima qualificados estão obrigados, na existência do fato gerador, a apurar e recolher o imposto devido aos cofres públicos, podendo optar por um dos regimes tributários permitidos pela legislação tributária.

O Código Tributário Nacional, através do artigo 44, dispõe que a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributários, que segundo Oliveira e al (2003, p. 174), “essas são as três modalidades de tributação atualmente existentes para cálculo dos tributos de Imposto de Renda e contribuição social devidos pelas pessoas jurídicas sobre os lucros obtidos em determinado período”.

Embora não aplicado ao estudo de caso desta pesquisa, devido às limitações e característica da empresa escolhida, cabe mencionar que além dessas três modalidades de tributação do IRPJ existe também o Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) – SIMPLES, instituído pela Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, em atendimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988, considerado um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às pessoas jurídicas consideradas como Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte.

A seguir, serão abordados os regimes de tributação definidos pelo CTN (lucro real, presumido e arbitrado), destacando-se as informações necessárias para o desenvolvimento do estudo de caso proposto.

2.2.2 Regimes de tributação do IRPJ

Como já citado, estão disponíveis para as pessoas jurídicas quatro modalidades de apuração relativas ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas: Lucro Real, Lucro Presumido

e o Lucro Arbitrado. O contribuinte deve se enquadrar em uma das modalidades, baseado na natureza de sua atividade e/ou volume de sua receita.

O regime de apuração adotado define, basicamente, a metodologia de determinação da base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota do IRPJ, que resulta no montante do tributo a ser pago.

O lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado serão determinados por períodos de apurações trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

No caso da apuração com base no lucro real, o contribuinte ainda tem a opção de apurar anualmente o IRPJ, devendo, entretanto, recolher mensalmente o imposto por estimativa, como será visto mais adiante.

Cabe ao contribuinte efetuar a opção por um deles, no início de cada ano, através do pagamento da primeira ou única cota do IRPJ devido.

Com relação ao Lucro Real e Presumido, até 1998 era permitido mudar a opção pelo regime tributário no curso do ano-calendário ou por ocasião da entrega da declaração de imposto de renda, possibilitando ao contribuinte rever suas despesas com o IRPJ. Tal procedimento foi vedado a partir de 1999 com a publicação da Lei nº 9.718/98. Essa vedação também está confirmada no §1º, do artigo 516, do RIR/99.

Higuchi e al (2003, p. 40), registram essa vedação ao afirmar “o §1º do art. 13 da Lei nº 9.718/98, dispõe que a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário”.

Higuchi e al (2003, p. 41), esclarecem ainda que,

a opção pela tributação com base no lucro presumido deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única cota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (art. 26, §1º, da Lei nº 9.430/96.). No regime do lucro presumido, o primeiro pagamento ocorre no mês de abril.

Portanto, o que determina a opção pelo regime tributário é o pagamento da primeira ou única cota do imposto, tanto para o lucro real (trimestral ou anual, com pagamento por estimativa), presumido ou arbitrado, sendo vedado o pedido de retificação do código de recolhimento constante no documento de arrecadação federal - DARF quando ficar caracterizada a intenção de mudança de regime.

No caso do lucro arbitrado, segundo pergunta nº 561 do perguntas e respostas da DIPJ 2005 - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica,

a adoção do regime de tributação com base no lucro arbitrado só é cabível na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação tributária. Ocorrendo tal situação e conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá arbitrar o lucro tributável do respectivo ano-calendário, ou somente de um trimestre, sendo-lhe assegurado o direito de permanecer no regime do lucro real nos demais períodos de apuração trimestrais (RIR/1999, art. 531, inciso I, e IN SRF nº 93, de 1997, art. 47).

Atualmente, no que se refere ao lucro real, presumido ou arbitrado, a alíquota aplicável sobre a base de cálculo apurada é de **15%**, estando a parcela do lucro que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração sujeita a um **adicional de 10%**. No regime do SIMPLES, a alíquota é definida de acordo com a receita bruta acumulada, como será visto mais adiante.

2.2.2.1 Lucro Real

2.2.2.1.1 Conceito e características

A tributação com base no Lucro Real constitui a regra geral de imposto de renda das pessoas jurídicas, estando disponível para todos os contribuintes. Neste regime, a apuração do imposto é feita segundo registros contábeis efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. Conseqüentemente, é necessária a manutenção de escrita contábil, e, em especial, do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

O Livro de apuração do lucro real (LALUR) foi criado pelo Decreto-lei 1.598/77, para que nele se lance o ajuste do lucro líquido do período-base e se transcreva a demonstração do lucro real. Destina-se também a manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos-base subseqüentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros e que não constem da escrituração comercial.

Segundo artigo 247 do RIR/99, o “Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº1598, de 1997, art.6º).”

É nessa linha que Oliveira (2003, p.174) descreve o lucro real como sendo “o lucro líquido do período, apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”.

Portanto, no regime de tributação pelo Lucro Real, o contribuinte deve ajustar seu lucro contábil, conforme a legislação fiscal, de modo a refletir sua real capacidade contributiva, sendo que contribuinte somente estará obrigado a pagar o imposto de renda caso apure Lucro Real positivo, indicador de renda tributável.

De acordo com o artigo 248 do RIR/99, o lucro líquido do período de apuração,

é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Assim, o lucro líquido é aquele definido no art. 191 da Lei 6.404/76, porém sem as deduções do art. 189 (prejuízos contábeis acumulados e provisão para o imposto sobre a renda).

As adições são representadas por despesas contabilizadas e consideradas indedutíveis na apuração do lucro Real; por valores não contabilizados e que, de acordo com a legislação,

devam ser computados na determinação do lucro real; e por resultados contábeis anteriormente diferidos. As exclusões, em parte, são representadas pelas receitas não tributáveis contabilizadas.

Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente. O controle destes valores far-se-á no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

Os demais valores, especialmente os relativos a despesas não dedutíveis ou receitas não tributáveis, contabilizados e levados para o resultado contábil, serão, respectivamente, adicionados ao lucro líquido ou deste excluídos, sem necessidade de controle no LALUR (RIR/99, art. 262).

É importante ressaltar a distinção entre a escrita comercial (Diário e Razão) e a escrita fiscal (LALUR). A primeira serve de suporte para a apuração do resultado societário – lucro líquido, enquanto a segunda destina-se tão-somente à determinação do resultado fiscal, ou seja, o lucro real. Assim, qualquer falha na escrituração comercial que afete o resultado societário deverá ser corrigida através de lançamentos contábeis, no livro Diário e no livro Razão, enquanto, no LALUR, deverão ser feitos apenas ajustes ao lucro líquido, prescritos ou autorizados pela legislação, de forma a adequar o resultado contábil às determinações fiscais.

Algumas empresas estão obrigadas a adotar a sistemática de tributação do Lucro Real. Segundo artigo 246 do RIR/99, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas,

I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de vinte e quatro milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas

de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art.222.
VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Referente ao inciso I, a Lei 10.637/2002, através do artigo 46, passou a obrigar a apuração pelo lucro real as empresas com receita bruta total, no ano anterior, superior a quarenta e oito milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses.

Isto, entretanto, não significa que apenas estes contribuintes poderão apurar o imposto com base no lucro real. As pessoas jurídicas, mesmo se não obrigadas a tal, poderão apurar seus resultados tributáveis com base no Lucro Real, no caso em que a opção por outro regime tributário tornaria mais onerosa.

Assim, por exemplo, uma empresa que esteja prevendo pequeno lucro ou mesmo prejuízo, não estando obrigada a apurar o Lucro Real, poderá fazê-lo, visando economia tributária (planejamento tributário).

2.2.2.1.2 Considerações Gerais sobre os Ajustes por Adição

Como já comentado anteriormente, o lucro real é determinado ajustando-se o lucro líquido apurado na Demonstração de Resultados pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação.

As adições são representadas por despesas contabilizadas e consideradas indedutíveis; por valores não contabilizados e que, de acordo com a legislação, devam ser computados na determinação do lucro real; e por resultados contábeis anteriormente diferidos.

Nessa linha, o artigo 249 do RIR/99, define que na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração os seguintes elementos:

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

Assim, uma empresa que apurou um lucro contábil de R\$ 100.000,00, mas contabilizou despesas não aceitas como redutoras para fins fiscais, de R\$ 5.000,00, deverá ajustar o lucro contábil, via LALUR, uma vez que este lucro não pode e não deve ser alterado contabilmente. Desta forma, procede-se à adição ao lucro contábil, de R\$ 5.000,00, na parte “A” do LALUR, o que produz, na base de cálculo do IRPJ, a anulação da despesa contabilizada. Este ajuste não altera o lucro contábil de R\$ 100.000,00, porém o lucro fiscal será de R\$ 105.000,00, valor equivalente ao que representaria o lucro contábil caso não tivessem sido reconhecidas na escrituração as despesas não dedutíveis.

É de notar que não há, neste caso, nenhuma necessidade de controle a ser efetuado na parte “B” do LALUR, pois a despesa é indedutível. O controle, na Parte “B” do LALUR, far-se-ia necessário se a dedutibilidade fosse vinculada a um evento futuro, como, por exemplo, de despesas com a constituição de provisões que são dedutíveis apenas quando ocorrer o fato que motivou a provisão. Nesta última hipótese, a despesa seria adicionada e anotada na Parte “B” do LALUR, para ser excluída quando efetivamente a perda provisionada vier a se confirmar.

2.2.2.1.3 Considerações Gerais sobre Ajustes por Exclusão

Ainda, dentre os ajustes considerados na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda pelo Lucro Real, estão as exclusões.

As exclusões, indicadas na apuração do Lucro Real, também merecem criteriosas análises, uma vez que elas reduzem a base de cálculo do IRPJ. De acordo com o artigo 250 do RIR/99 podem ser excluídos do lucro líquido do período de apuração, para determinação do lucro real poderão:

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

As exclusões, em parte, são representadas pelas receitas não tributáveis contabilizadas e, também, pelos valores cuja tributação pode ser diferida.

Por exemplo, uma empresa que apurou um lucro líquido de R\$ 200.000,00, mas contabilizou receitas não tributáveis para fins fiscais de R\$ 50.000,00, poderá ajustar o lucro líquido, via LALUR, uma vez que este lucro não pode e não deve ser alterado contabilmente. Desta forma, procede-se à exclusão do lucro líquido no valor de R\$ 50.000,00, na Parte “A” do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o que produz, na prática, um efeito de anulação da receita contabilizada. Este ajuste não altera o lucro líquido de R\$ 200.000,00, porém o lucro real será de R\$ 150.000,00, valor equivalente ao que representaria o lucro líquido (contábil), caso não tivessem sido contabilizadas as receitas não tributáveis.

Ressalte-se que não há, neste caso, necessidade de controle na Parte “B” do LALUR, pois a receita é isenta de tributação. O controle na Parte “B” far-se-ia necessário se o valor correspondesse a uma receita diferida ou a uma parcela do lucro com tributação adiada para um período futuro, a exemplo de um lucro na venda de bens do permanente para recebimento no todo ou em parte após o término do exercício social seguinte. Nesta última hipótese, o

lucro diferido seria excluído num primeiro período e anotado na Parte “B” do LALUR, para ser adicionado quando do efetivo recebimento das parcelas originadas pela venda do bem.

2.2.2.1.4 Considerações Gerais sobre Compensação

O prejuízo fiscal (lucro real negativo) compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (RIR/99, art. 509). A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite máximo de 30% do lucro real antes da compensação dos prejuízos (RIR/99, arts. 509 e 510).

Higuchi e al (2005, p. 32) também confirmam esse limite ao afirmar que,

a partir de 01-01-96, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social sobre o lucro estão disciplinadas, respectivamente, pelos arts. 15 e 16 da Lei nº9.065/95. Em ambas as compensações a base de cálculo dos tributos não poderá ser reduzida em mais de 30%.

Assim, os prejuízos fiscais apurados até 31/12/94 eram compensáveis até o término do quarto ano-calendário subsequente (Lei nº 8.541/92, art. 12). A partir de 1995, os prejuízos fiscais não mais estão restritos ao tempo para sua compensação, porém não podem ser compensados em patamar superior a 30% do lucro real antes da compensação. Esta regra alcançou, inclusive, os prejuízos pendentes de compensação em 31/12/94 (RIR/99, art. 510, § 2º), os quais, segundo as normas da época, poderiam ser compensados em 1995. Isto significa, por exemplo, que o prejuízo fiscal de 1990, que não foi compensado nos anos-calendário de 1991, 1992, 1993 e 1994, deve ter sido baixado da parte B do LALUR em 31/12/94. Já o prejuízo fiscal de 1991, que não foi compensado em 1992, 1993 e 1994, passou para a nova regra a partir de 1995, não mais sujeito à baixa por decurso de prazo, porém limitado aos 30% do lucro.

No caso de balanços/balancetes de redução ou suspensão, ainda que eles só produzam efeitos para fins do pagamento do IRPJ e da CSLL, também se aplica o limite de 30%, já que sua apuração está sujeita à legislação contábil e fiscal (RIR/99, art. 230, I).

Pode-se entender a sistemática de compensação de prejuízos fiscais através do exemplo a seguir, de uma empresa optante pelo lucro real trimestral em 2005:

Item	Valores em R\$
1. Prejuízos Fiscais Acumulados até 31/12/2004	50.000,00
2. Prejuízo Fiscal apurado no 1º trim. de 2005	150.000,00
3. Lucro Contábil apurado no 2º trim. de 2005	300.000,00
4. Despesas não dedutíveis contabilizadas (adições) no 2º trim. de 2005.....	30.000,00
5. Receitas não tributáveis contabilizadas (exclusões) no 2º trim. de 2005.....	70.000,00
6. Subtotal (3+4-5)	260.000,00
7. Prejuízo compensável no 2º trim. de 2005 (30% de 6)	78.000,00
8. Lucro Real do 2º trim de 2005 (6 - 7)	182.000,00
9. Prejuízos Fiscais a compensar em períodos futuros (1+2-7)	122.000,00

Percebe-se desse exemplo que do resultado obtido no item 6 (R\$260.000) somente pode-se compensar 30% desse valor, isto é, R\$78.000, ficando o saldo do prejuízo fiscal, no valor de R\$ 122.000, para serem compensados com os lucros obtidos em períodos futuros.

Cabe aqui ressaltar também a existência dos prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, que de acordo com o artigo 511 do RIR/99, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite de 30% .

Assim, para efeito de compensação dos prejuízos não operacionais em períodos-base futuros, a pessoa jurídica que apurar prejuízo fiscal em algum período-base iniciado a partir de 1996 deverá verificar se ele provém, no todo ou em parte, de resultados negativos não operacionais. Considera-se resultado não operacional a diferença, positiva ou negativa, entre o

valor pelo qual o bem ou direito do ativo permanente houver sido alienado e o seu valor contábil.

O prejuízo não operacional assim apurado deverá ser controlado em folha específica na parte B do LALUR e só poderá ser compensado em período-base subsequente onde for apurado resultado não operacional positivo, até o valor deste. O prejuízo referente às atividades operacionais, que será controlado na parte B do LALUR sem a inclusão do prejuízo não operacional, pode ser compensado sem a análise quanto à composição do lucro. A soma de ambos os prejuízos (operacionais e não operacionais), a ser compensada, não poderá exceder o limite de 30% (trinta por cento) do lucro real antes das compensações.

2.2.2.1.5 Base de cálculo da estimativa

Como abordado anteriormente, em regra geral, o IRPJ será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Entretanto, a lei permite que, alternativamente à apuração trimestral, as empresas tributadas pelo lucro real possam optar pela apuração anual, obrigando-se, entretanto, ao recolhimento mensal por estimativa, conforme estabelece o artigo 222 do RIR/99.

A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente a apuração do mês de janeiro ou de início de atividade, ainda que recolhido intempestivamente.

A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto por estimativa deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.

O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro, se positivo (a pagar), deverá ser pago em cota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente. Se negativo (a restituir), o contribuinte poderá compensar o respectivo valor com o imposto a ser pago a

partir do ano subsequente, assegurada a alternativa de restituição ou compensação com outros tributos federais, conforme disciplinado pela IN SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004 e as alterações introduzidas pela IN SRF nº 534, de 5 de abril de 2005 e pela IN RFB nº 563, de 23 de agosto de 2005.

É importante considerar que existem duas formas de apuração do imposto por estimativa: calculada sobre a receita bruta e acréscimos e calculada com base em balanço/balancete de suspensão ou redução. Essas duas formas podem ser usadas alternativamente, mês a mês, de acordo com as conveniências da empresa, conforme veremos mais adiante.

A base para cálculo da estimativa mensal, conforme ensinam Higuchi e al (2005, p. 26) “é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras.” Os percentuais a que Higuchi e al se referem estão demonstrados na tabela 1.

Tabela 1: Percentuais de presunção para o LR (estimativa) e LP

ATIVIDADES	Percentual (%)	Receita Anual até R\$ 120.000,00
. Comércio e indústria . Serviços de transporte de cargas . Sobre a receita bruta dos serviços hospitalares . Sobre a receita bruta de construção por empreitada, quando houver emprego de materiais em qualquer quantidade (Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 06/97).	8	-
. Serviços de transporte de passageiros	16	-
. Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, inclusive gás	1,6	-
. Prestação de serviços que dependam de habilitação profissional	32	-
. Intermediação de negócios, . Administração, locação ou cessão de bens imóveis, e móveis. . Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra (Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 06/97). . Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio. . Prestação de serviços em geral não especificados anteriormente	32	16
. Sobre a receita bruta das empresas financeiras, sendo ainda autorizadas, apenas para estas empresas, diversas deduções da receita bruta - ver art. 29 da Lei n.º 8.981/95 e Instrução Normativa SRF n.º 51/95 e 11/96.	16	-

Fonte: adaptado de Ferreira (2005, p. 541)

No caso das pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral (exceto serviços hospitalares e de transportes, bem como aquelas que prestam serviços que dependem de habilitação profissional), cuja receita bruta anual não ultrapassar R\$120.000,00, poderão utilizar-se do percentual de 16% sobre a receita bruta de cada mês. Caso a receita bruta auferida ultrapasse o mencionado limite, deverá ser aplicado o percentual de 32%, ficando sujeita a pessoa jurídica ao pagamento do imposto postergado em relação aos meses transcorridos no ano-calendário, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer o excesso, não incidindo acréscimos legais caso o recolhimento seja efetuado até essa dada.

A questão do percentual de estimativa diferenciado (16% ou 32%), utilizável pelas empresas de prestação de serviços em geral, em razão do montante anual do faturamento

(R\$120.000,00), apresenta-se confusa, pois a empresa normalmente não tem como prever, ao iniciar os recolhimentos mensais, se a receita do ano superará ou não o limite. Neste caso, inicia-se apurando o lucro estimado pela aplicação, sobre a receita bruta mensal, do percentual de 16%. Caso a receita bruta supere o limite anual de R\$120.000,00, o que faz com que o lucro de todos os meses do ano deva ser estimado pelo percentual de 32%, o recolhimento complementar deverá ser feito retroativamente, vencendo-se o imposto de renda (e a contribuição social sobre o lucro líquido) juntamente com aquele apurado no mês em que o limite foi ultrapassado, não havendo, porém, necessidade de recolhê-lo com acréscimos de juros e multa.

Para fins de estimativa, quando a empresa exerce diversas atividades, isto é, a receita bruta tem origem em atividades de natureza distinta, os percentuais de estimativa serão aplicados separadamente. Neste caso, mesmo que a receita anual seja inferior a R\$120.000,00, esta será estimada em 32%, pois a empresa não é exclusivamente prestadora de serviços.

Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

A receita bruta, na formação da base de cálculo da estimativa, deve ser considerada pelo regime de competência, salvo exceções previstas na legislação.

2.2.2.1.5.1 Estimativa com base em balanços de suspensão ou redução

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Sendo que os balanços em tela devem abranger, em qualquer mês que sejam levantados, o período de 1º de janeiro até o último dia do mês em que estão sendo levantados.

Ainda, destaca-se a possível alternância, mês a mês, entre os balanços de suspensão e a apuração com base na receita bruta e acréscimos. O contribuinte pode apurar ao final de cada mês o imposto por estimativa pelas duas formas, recolhendo-o pela forma que se mostrar mais vantajosa.

De acordo com parágrafo 1º do artigo 230 do RIR/99, os balanços ou balancetes de que trata este item deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário e somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário. Em seu parágrafo 2º, esclarece também que “Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.”

Assim, a empresa tributada pelo lucro real que optar pela apuração anual do Imposto de Renda não estará obrigada a recolher as antecipações apuradas por estimativa sobre a receita bruta e acréscimos. Poderá, alternativamente, reduzir ou suspender as antecipações calculadas sobre a receita bruta e acréscimos, desde que demonstre, através de balanço ou balancete, que o imposto devido até aquela data já foi parcialmente ou integralmente pago. O balanço ou balancete deve abranger sempre as operações efetuadas no período de 1º de janeiro (ou data de início de atividade) até o final do mês em que se pretende suspender ou reduzir o recolhimento por estimativa sobre a receita bruta e acréscimos. É importante notar que a suspensão ou redução do imposto devido por estimativa calculado sobre a receita bruta e acréscimos somente é possível no mês em que esta redução for comprovada mediante balanço ou balancete. Assim, mesmo que o recolhimento já efetuado possa mostrar-se claramente

excedente ao devido, esta avaliação somente é aceita se acompanhada de balanço ou balancete de suspensão ou redução.

O balanço ou balancete de suspensão ou redução deve ser transcrito no Livro Diário. Também será demonstrada a apuração do Lucro Real, com transcrição na Parte “A” LALUR.

2.2.2.2 Lucro Presumido

2.2.2.2.1 Conceito e Características

O regime tributário do Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada, opcional, para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Este regime possibilita uma significativa redução das obrigações acessórias, particularmente no que se refere à manutenção dos livros fiscais, podendo manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou utilizar apenas o Livro Caixa e o Livro Registro de Inventário. Nesse regime, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é obtida com base na presunção da margem de lucro obtível em relação à receita bruta da empresa. Os percentuais necessários ao cálculo do lucro presumido são definidos na legislação e variam segundo a atividade econômica do contribuinte.

Podem optar pela tributação com base no Lucro Presumido as pessoas jurídicas que, não estando obrigadas ao regime de tributação pelo Lucro Real (RIR/99, art. 246), tenham auferido, no ano-calendário anterior, receita total igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais).

Diferentemente do lucro real, a empresa optante pelo lucro presumido poderá apurar os tributos pelo critério do regime de caixa, conforme asseveram Higuchi e al (2005, p. 41) ao afirmar que :

A IN nº 104, de 24-08-98, veio permitir a adoção do critério de reconhecer as receitas das vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, na medida dos recebimentos, ou seja, regime de caixa, para as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido.

Assim, se a empresa optar pelo critério do regime de caixa para apuração do IRPJ, deverá também utilizar esse mesmo critério para apuração da CSLL, da Cofins e do PIS/Pasep.

A base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será apurada da mesma forma como é apurada no lucro real anual para pagamento do IRPJ mensal por estimativa, isto é, aplicando-se os mesmos percentuais de presunção constante da Tabela 1 sobre a receita bruta do trimestre de apuração.

Ao valor determinado mediante a aplicação dos percentuais de presunção sobre a receita bruta deverão ser adicionados, por inteiro, os ganhos de capital na alienação de bens e direitos, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519 do RIR/99, para efeito de incidência do imposto e do adicional.

Lunkes (2004, p. 144) também define que “a base de cálculo do Lucro Presumido para o IR será apurada trimestralmente, e determinada mediante aplicação de percentual fixado de acordo com a atividade da empresa, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital”. Ainda afirma que “os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável também compõem a base de cálculo do Imposto de Renda Trimestral”.

Segundo artigo 526 do RIR/99 poderá ser deduzido do imposto a apurado o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

2.2.2.3 Lucro Arbitrado

2.2.2.3.1 Conceito e Características

É uma forma de tributação excepcional que se aplica basicamente quando a pessoa jurídica não tem condições de apurar o lucro real ou presumido.

Na ocorrência de qualquer das hipóteses de arbitramento, previstas no artigo 530 do RIR/99, a pessoa jurídica poderá, quando conhecida a receita bruta, efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base no lucro arbitrado.

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

- I** – o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II** – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ; ou
 - b) determinar o lucro real;
- III** – o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa se tributado pelo lucro presumido;
- IV** – o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V** – o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior;
- VI** – o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas utilizados na escrituração, na forma e prazos previstos (revogado a partir de 01/01/99 pela Lei nº 9.718/98, art. 18º, inciso III);
- VII** – o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, quando tributado pelo lucro real.

A apuração do IRPJ pelo regime do lucro arbitrado poderá abranger todos os trimestres do ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real ou presumido relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos pela

tributação com base no lucro arbitrado (RIR/99, art. 531) ou puder optar pelo lucro presumido.

O lucro arbitrado das pessoas jurídicas em geral, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados para o lucro presumido, acrescidos de 20% (vinte por cento). A receita bruta é considerada pelo regime de competência.

Serão acrescidos à base de cálculo os ganhos de capital, aos rendimentos e ganhos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo 531 do RIR/99, auferido no período de apuração, para efeito de incidência do imposto e do adicional.

Poderá ser deduzido do imposto o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

Quando a receita bruta não for conhecida, o arbitramento somente poderá ser determinado pela autoridade fiscal, de ofício, de acordo com o previsto no artigo 535 do RIR/99.

2.3 OUTROS TRIBUTOS FEDERAIS

2.3.1 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal para atender à seguridade social da nação. Foi instituída pela Lei nº 7.689/88.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei nº 8.981/95, art. 57). Assim, a regra geral para apuração da CSLL, quanto ao período de apuração, é o trimestre civil. Se o contribuinte adotar para o IRPJ o regime de tributação com base no Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, semelhante sistemática também deverá ser adotada com relação à determinação da CSLL.

No caso de empresas tributadas pelo lucro real, a forma de apuração e de pagamento adotada para o IRPJ também vincula a determinação da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Se o IRPJ for apurado trimestralmente, a CSLL também o será. Se o IRPJ for apurado anualmente, a CSLL também terá apuração anual.

No caso de lucro real anual, a forma de apuração das estimativas da CSLL também está atrelada ao IRPJ. Se o valor do imposto de renda for determinado com base em balanço/balancete de suspensão ou redução, a contribuição social também deverá ser calculada com base nesse critério, ainda que este valor seja maior do que aquele que seria apurado com base na receita bruta e acréscimos. De outra parte, se a estimativa do IRPJ for calculada com base na receita bruta e acréscimos, a CSLL obedecerá, obrigatoriamente, a esse critério.

A base de cálculo da CSLL para as pessoas jurídicas que optaram pela apuração do lucro real corresponde ao resultado contábil do período ajustado pelas adições determinadas, pelas exclusões admitidas e pelas compensações de base de cálculo negativa até o limite definido em legislação específica vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º e alterações posteriores).

O valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real e da própria base de cálculo (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

As empresas tributadas na forma do lucro presumido ou arbitrado apurarão a CSLL trimestralmente. Nesses casos, a base de cálculo da CSLL será a soma dos seguintes valores:

- a) o valor correspondente a 12% ou 32% (para as receitas provenientes da prestação de serviços) da receita bruta auferida no trimestre, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador dos quais o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário;
- b) os valores correspondentes aos demais resultados e ganhos de capital, nos termos da legislação vigente;
- c) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável;
- d) os juros sobre o capital próprio auferidos;
- e) os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos e outros valores determinados pela legislação.

A CSLL a pagar será obtida aplicando a alíquota de 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo apurada.

2.3.2 PIS/Pasep e Cofins

A Contribuição para os Programas de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS-Pasep) são destinadas à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e a formação do patrimônio do servidor público, nos termos das leis complementares nº 7, de 7 de dezembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, respaldada no artigo 195 da Constituição Federal, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, como objetivo de financiar a seguridade social, assegurando aos cidadãos brasileiros os direitos à saúde, à previdência e à assistência Social.

O PIS/Pasep e a Cofins, considerados tributos indiretos, estão regulamentados pelo Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, instituída pelas Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão cobradas e fiscalizadas de conformidade com o disposto neste Decreto.

De acordo com o art..2º do referido Decreto, o PIS/Pasep e a Cofins têm como fatos geradores:

- I - na hipótese do PIS/Pasep:
 - a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e
 - b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e
- II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

O artigo 3º desse decreto identifica quais são os contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento:

Art. 3º São contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60, Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, e Lei nº 10.431, de 24 de abril de 2002, art. 6º, inciso II).
§ 1º As entidades fechadas e abertas de previdência complementar são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade de incidência prevista neste artigo, sendo irrelevante a forma de sua constituição.
§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo, sujeitam-se às disposições deste Decreto.

Bem como o artigo 9º identifica os contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários:

Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 13):
I - templos de qualquer culto;
II - partidos políticos;
III - instituições de educação e de assistência social que preenchem as condições e requisitos do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997;
IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preenchem as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
V - sindicatos, federações e confederações;
VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;
VIII - fundações de direito privado;
X - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

IX - Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB) e as organizações estaduais de cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

2.3.2.1 Base de Cálculo e Apuração do PIS e da Cofins

As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º do decreto 4.524/2002 , têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º , Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º , Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º , Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º , e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).

A base de cálculo do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários mensal, das entidades relacionadas no art. 9º do decreto 4.524/2002, corresponde à remuneração paga, devida ou creditada a empregados. Não integram a base de cálculo o salário família, o aviso prévio indenizado, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa, desde que dentro dos limites legais.

O período de apuração do PIS e da Cofins é mensal , sendo seu vencimento até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência dos correspondentes fatos geradores

2.3.2.1.1 Apuração pelo regime cumulativo

O PIS e a Cofins a pagar pelas empresas que optarem pelo lucro presumido, arbitrado e aquelas autorizadas pela legislação, devido a origem de suas receitas, embora optantes pelo lucro real, serão obtidos utilizando as alíquotas do regime cumulativo do PIS e da Cofins, ou sejam: 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, sobre a base de cálculo apurada.

No caso das entidades, que utilizam como base de cálculo a folha de pagamento, apurarão o PIS aplicando a alíquota de 1%.

2.3.2.1.2 Apuração pelo regime não-cumulativo

Aquelas empresas que optarem pelo Lucro Real, utilizarão as alíquotas do regime não-cumulativo, ou seja: 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,60% (sete inteiro e sessenta centésimos por cento), respectivamente, para apuração do PIS e da Cofins, exceto aquelas empresas que devido a origem de suas receitas, embora optante pelo lucro real, permanecem no regime cumulativo, como é o caso das receitas oriundas dos serviços de hotelaria, como será visto no capítulo seguinte (estudo de caso).

O tributo é não-cumulativo quando a legislação pertinente permite aos contribuintes compensar valores pagos nas etapas anteriores, isto é, permite que se faça a compensação do que for devido com créditos acumulados às operações anteriores.

Para o cálculo do PIS e da Cofins a pagar, as empresas poderão compensar valores pagos nas etapas anteriores, isto é, as empresas poderão fazer a compensação do que for devido com créditos acumulados referente às operações anteriores.

3 ESTUDO DE CASO

Nesta seção será procedido um estudo de caso visando identificar qual o melhor regime de tributação do IRPJ para a empresa hoteleira Alfa para o ano de 2006.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

O estudo de caso a ser apresentado trata de uma empresa que presta serviços de hospedagem, ou seja: uma empresa hoteleira.

As empresas hoteleiras podem ser comparadas a uma indústria de bens de serviço. Como qualquer indústria, possui suas características próprias de organização e sua finalidade principal é o fornecimento de hospedagem, alimentação, segurança, e vários outros serviços coligados à atividade de hospedagem, que seguem as leis vigentes e as normas específicas da atividade.

Lunkes (2004, P. 42) assevera que as empresas hoteleiras “Além de seguir as leis que regem as demais empresas brasileiras, as hoteleiras têm normas próprias que regem sua atividade. Essas normas são estabelecidas pela Embratur, instituto que regulamenta a atividade hoteleira no Brasil.”

Esses serviços geralmente são prestados pelos hotéis, estabelecimentos que nada mais são do que empresas que, além da obrigação de cumprir a legislação comercial e fiscal, estão sujeitas também às normas estabelecidas pela Embratur.

Para atingir o objetivo proposto desta monografia, escolheu-se um hotel, cujo nome empresarial será preservado para protegê-lo das concorrentes existente no mercado de Florianópolis. Assim, adotar-se-á o nome fictício de “Alfa” para a referida empresa.

A empresa Alfa, situada no município da Florianópolis, está constituída sob a forma de sociedade limitada, atuando na prestação de serviços de fornecimento de hospedagem e de alimentação, este terceirizado, sendo um hotel classificado pelo Instituto Brasileiro de Hospedagem (IBH) na categoria de turismo (3 estrelas). Optou, nos últimos anos, pelo regime do Lucro Real, apuração anual, destinando os eventuais saldos negativos do IRPJ e da CSLL para compensar diversos tributos apurados nos períodos seguintes, através do PER/DCOMP (programa aprovado pela Instrução Normativa SRF nº 517, de 25 de fevereiro de 2005 e alterada pela Instrução Normativa nº 535, de 8 de abril de 2005 para pedido eletrônico de restituição ou ressarcimento e da declaração de compensação).

3.2 RESULTADOS MENSAIS PROJETADOS DA EMPRESA ALFA PARA 2006.

Conforme ensina Lunkes (2003), a demonstração de resultado é elaborada com base nos orçamentos operacionais auxiliares. Assim, para a elaboração das demonstrações de resultados mensais, projetadas para 2006, utilizar-se-á dos orçamentos auxiliares de vendas e dos gastos operacionais, elaborados levando-se em consideração a sazonalidade do turismo em Florianópolis, ou seja, a taxa de ocupação das Unidades habitacionais – UH, em função da alta, média e da baixa temporadas.

3.2.1 Orçamento de vendas

A tabela 2 mostra o orçamento de vendas (aluguel) diário, elaborado de acordo com as informações fornecidas pela empresa, referente às unidades habitacionais – UH e às tarifas previstas para serem cobradas no ano de 2006.

Tabela 2: Receita Bruta diária da empresa Alfa com taxa de ocupação de 100%

Tipo de UH	N° de UH	Tarifa		
		Alta Temporada	Média Temporada	Baixa Temporada
		01/01 a 05/03/06 18/12 a 31/12/06	01/09 a 17/12/06	06/03 a 31/08/06
Apartamento Duplo	24	152,00	105,00	83,00
Apartamento Triplo	20	185,00	126,00	98,00
Apartamento Quádruplo (1 ambiente)	14	210,00	143,00	112,00
Apartamento Conjugado 2 Ambientes	6	290,00	195,00	154,00
Receita bruta diária		12.028,00	8.212,00	6.444,00

Fonte: elaborada pelo autor

Pode-se perceber na tabela 2 que a empresa Alfa disponibiliza quatro tipos de apartamento: duplo; triplo; quádruplo e conjugado, e com tarifas diferentes em determinados períodos do ano. Tal procedimento é adotado pela empresa para poder obter uma taxa de ocupação satisfatória das suas UH, de tal modo que possa auferir receitas suficientes para cobrir seus custos fixos durante a baixa temporada, mantendo, assim, a empresa em funcionamento durante o ano todo.

Ainda na tabela 2 percebe-se que durante a alta temporada, que segundo a previsão da empresa, ocorrerá no período de 1º/01 a 05/03/2006 e de 18/12 a 31/12/2006, com uma taxa de ocupação das UH de 100%, o valor orçado da receita bruta diária é de R\$ 12.028,00. Na média temporada, prevista para 1º/09 a 17/12/2006, o valor orçado da receita bruta diária é de R\$ 8.212,00. Na baixa temporada, prevista para 06/03/2006 a 31/08/2006, o valor orçado da receita bruta diária é de R\$ 6.444,00.

A tabela 3, elaborada a partir da tabela 1, nos mostra o orçamento mensal de vendas (aluguel), e com a informação fornecida pela empresa sobre a taxa de ocupação mensal de sua UH, previstas para o ano de 2006, em função da sazonalidade do mercado já mencionada.

Tabela 3: Orçamento das vendas (aluguel das UH) para o ano de 2006.

Mês	Alta temporada		Média temporada		Baixa temporada		Taxa de ocupação	Receita Bruta
	Dias	RB diária	Dias	RB diária	Dias	RB diária		
Janeiro	31	12.028,00	0	8.212,00	0	6.444,00	78%	290.837,04
Fevereiro	28	12.028,00	0	8.212,00	0	6.444,00	75%	252.588,00
Março	5	12.028,00	0	8.212,00	26	6.444,00	42%	95.627,28
Abril	0	12.028,00	0	8.212,00	30	6.444,00	38%	73.461,60
Mai	0	12.028,00	0	8.212,00	31	6.444,00	38%	75.910,32
Junho	0	12.028,00	0	8.212,00	30	6.444,00	38%	73.461,60
Julho	0	12.028,00	0	8.212,00	31	6.444,00	45%	89.893,80
Agosto	0	12.028,00	0	8.212,00	31	6.444,00	40%	79.905,60
Setembro	0	12.028,00	30	8.212,00	0	6.444,00	48%	118.252,80
Outubro	0	12.028,00	31	8.212,00	0	6.444,00	48%	122.194,56
Novembro	0	12.028,00	30	8.212,00	0	6.444,00	53%	130.570,80
Dezembro	14	12.028,00	17	8.212,00	0	6.444,00	63%	194.037,48
								1.596.740,88

Fonte: elaborada pelo autor

A tabela 3 mostra, mês-a-mês, a receita bruta da empresa Alfa, orçada para o ano de 2006. Essas receitas foram apuradas somando-se os resultados da multiplicação das quantidades de dias do mês correspondente a cada temporada pela respectiva receita bruta diária, e, posteriormente, multiplicando-se esse resultado pela taxa de ocupação do respectivo mês, conforme exemplificado, abaixo, para o mês de março.

$$\text{Exemplo de março: } (5 \cdot 12.028,00 + 0 \cdot 8.212,00 + 26 \cdot 6.444,00) \cdot 42\% = 95.627,28$$

Em relação às taxas de ocupação, cabe destacar que são percentuais previstos pela empresa para 2006, baseados nas taxas de ocupação dos últimos anos. Nota-se que a média mensal ficou em 51%, que comparada com a taxa média de ocupação do turismo dos últimos anos (entre 50% e 60%), divulgada pela Associação Brasileira da Indústria de Hotéis - SC e, pode-se aceitar essa informação da empresa como um retrato previsível para 2006, principalmente levando-se em consideração a sazonalidade do turismo no município de Florianópolis.

3.2.2 Orçamento dos gastos operacionais

A tabela 4 mostra o orçamento dos gastos operacionais, elaborado de acordo com as informações fornecidas pela empresa, referente aos gastos fixos e variáveis mensais previstos para cada mês de 2006.

Boeger e Yamashita (2005, p. 27), asseveram que Gastos Fixos (GF) são gastos que “permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, não se alterando com as modificações na quantidade produzida/vendida. Não são proporcionais ao volume de vendas”.

Assim, no caso das empresas hoteleiras, os gastos fixos existem mesmo que não haja nenhum hóspede no período considerado.

Boeger e Yamashita (2005, p. 27) asseveram que os Gastos Variáveis (GV) “são gastos que variam proporcionalmente ao volume de vendas ou à taxa de ocupação”

Assim, foi elaborada a tabela 4 – Orçamento dos gastos fixos e variáveis para 2006, considerando-se os gastos fixos, os variáveis e as taxas de ocupação previstas para 2006, fornecidas pela empresa.

Tabela 4: Orçamento dos gastos fixos e variáveis para 2006.

Mês	Gastos Fixos	Taxa de ocupação		Gastos variáveis	Total dos gastos
		%	Índice de ajuste		
Janeiro	45.250,00	78%	1,00	98.200,00	143.450,00
Fevereiro	45.250,00	75%	0,96	94.423,08	139.673,08
Março	45.250,00	42%	0,54	52.876,92	98.126,92
Abril	45.250,00	38%	0,49	47.841,03	93.091,03
Mai	45.250,00	38%	0,49	47.841,03	93.091,03
Junho	45.250,00	38%	0,49	47.841,03	93.091,03
Julho	45.250,00	45%	0,58	56.653,85	101.903,85
Agosto	45.250,00	40%	0,51	50.358,97	95.608,97
Setembro	45.250,00	48%	0,62	60.430,77	105.680,77
Outubro	45.250,00	48%	0,62	60.430,77	105.680,77
Novembro	45.250,00	53%	0,68	66.725,64	111.975,64
Dezembro	45.250,00	63%	0,81	79.315,38	124.565,38
Total	543.000,00			762.938,46	1.305.938,46

Fonte: elaborada pelo autor

Cabe comentar que na tabela 4, tendo em vista que a empresa forneceu somente a previsão dos gastos variáveis para o mês de janeiro de 2006, onde a taxa de ocupação prevista é de 78%, tornou-se necessário criar um índice de ajuste para representar a variação da taxa de ocupação (%), em cada mês, em relação à taxa de ocupação do mês de janeiro, caracterizada pela seguinte fórmula:

$$\text{Índice ajuste} = \% \text{ do Mês desejado (atual)} / \% \text{ Mês de Janeiro (inicial)}$$

3.2.3 Orçamento dos resultados projetado para 2006

Os resultados da empresa Alfa, projetados mensalmente para o primeiro trimestre de 2006, serão demonstrados na tabela 5.

Tabela 5: Orçamento dos resultados projetados para 1º trimestre 2006

	Janeiro		Fevereiro		Março		Total do 1º Trim.
	Mês	Acum.	Mês	Acum.	Mês	Acum.	
Receita Bruta							
Receita de Hospedagem	290.837	290.837	252.588	543.425	95.627	639.052	639.052
Deduções							
(-) Cofins	(8.725)	(8.725)	(7.578)	(16.303)	(2.869)	(19.172)	(19.172)
(-) Pis	(1.890)	(1.890)	(1.642)	(3.532)	(622)	(4.154)	(4.154)
(-) ISS	(7.271)	(7.271)	(6.315)	(13.586)	(2.391)	(15.976)	(15.976)
Receita Líquida	272.951	272.951	237.054	510.004	89.746	599.751	599.751
Gastos operacionais							
(-) Gastos Fixos	(45.250)	(45.250)	(45.250)	(90.500)	(45.250)	(135.750)	(135.750)
(-) Gastos Variáveis	(98.200)	(98.200)	(94.423)	(192.623)	(52.877)	(245.500)	(245.500)
Resultado Projetado	129.501	129.501	97.381	226.881	(8.381)	218.501	218.501

Fonte: elaborada pelo autor

Os resultados da empresa Alfa, projetados mensalmente para o segundo trimestre de 2006, constam demonstrados na tabela 6.

Tabela 6: Orçamento dos resultados projetados para 2º trimestre 2006

	Abril		Maio		Junho		Total do 2º Trim.
	Mês	Acum.	Mês	Acum.	Mês	Acum.	
Receita Bruta							
Receita de Hospedagem	73.461	712.514	75.910	788.424	73.462	861.886	222.833
Deduções							
(-) Cofins	(2.204)	(21.375)	(2.277)	(23.653)	(2.204)	(25.857)	(6.685)
(-) Pis	(477)	(4.631)	(493)	(5.125)	(478)	(5.602)	(1.448)
(-) ISS	(1.837)	(17.813)	(1.898)	(19.711)	(1.837)	(21.547)	(5.571)
Receita Líquida	68.943	668.694	71.242	739.936	68.944	808.880	209.129
Gastos operacionais							
(-) Gastos Fixos	(45.250)	(181.000)	(45.250)	(226.250)	(45.250)	(271.500)	(135.750)
(-) Gastos Variáveis	(47.841)	(293.341)	(47.841)	(341.182)	(47.841)	(389.023)	(143.523)
Resultado Projetado	(24.148)	194.353	(21.849)	172.504	(24.147)	148.357	(70.144)

Fonte: elaborada pelo autor

Os resultados da empresa Alfa, projetados mensalmente para o terceiro trimestre de 2006, constam demonstrados na tabela 7.

Tabela 7: Orçamento dos resultados projetados para 3º trimestre 2006

	Julho		Agosto		Setembro		Total do 3º Trim.
	Mês	Acum.	Mês	Acum.	Mês	Acum.	
Receita Bruta							
Receita de Hospedagem	89.894	951.779	79.906	1.031.685	118.253	1.149.938	288.052
Deduções							
(-) Cofins	(2.697)	(28.553)	(2.397)	(30.951)	(3.548)	(34.498)	(8.642)
(-) Pis	(584)	(6.187)	(519)	(6.706)	(769)	(7.475)	(1.872)
(-) ISS	(2.247)	(23.794)	(1.998)	(25.792)	(2.956)	(28.748)	(7.201)
Receita Líquida	84.365	893.245	74.991	968.236	110.980	1.079.217	270.337
Gastos operacionais							
(-) Gastos Fixos	(45.250)	(316.750)	(45.250)	(362.000)	(45.250)	(407.250)	(135.750)
(-) Gastos Variáveis	(56.564)	(445.587)	(50.359)	(495.946)	(60.431)	(556.377)	(167.354)
Resultado Projetado	(17.449)	130.908	(20.618)	110.290	5.299	115.590	(32.767)

Fonte: elaborada pelo autor

Os resultados da empresa Alfa, projetados mensalmente para o quarto trimestre de 2006, constam demonstrados na tabela 8.

Tabela 8: Orçamento dos resultados projetados para 4º trimestre 2006

	Outubro		Novembro		Dezembro		Total do 4º Trim.
	Mês	Acum.	Mês	Acum.	Mês	Acum.	
Receita Bruta							
Receita de Hospedagem	122.195	1.272.132	130.571	1.402.703	194.037	1.596.741	446.803
Deduções							
(-) Cofins	(3.666)	(38.164)	(3.917)	(42.081)	(5.821)	(47.902)	(13.404)
(-) Pis	(794)	(8.269)	(849)	(9.118)	(1.261)	(10.379)	(2.904)
(-) ISS	(3.055)	(31.803)	(3.264)	(35.068)	(4.851)	(39.919)	(11.170)
Receita Líquida	114.680	1.193.896	122.541	1.316.437	182.104	1.498.541	419.324
Gastos operacionais							
(-) Gastos Fixos	(45.250)	(452.500)	(45.250)	(497.750)	(45.250)	(543.000)	(135.750)
(-) Gastos Variáveis	(60.431)	(616.807)	(66.726)	(683.533)	(79.315)	(762.848)	(206.472)
Resultado Projetado	8.999	124.589	10.565	135.154	57.539	192.693	77.103

Fonte: elaborada pelo autor

Com relação às tabelas 5, 6, 7 e 8, cabe tecer os seguintes comentários:

a) Em relação aos resultados financeiros e às receitas/despesas não-operacionais:

Não se considerou tanto o resultado financeiro (receita financeira – despesa financeira) quanto o resultado não-operacional, tendo em vista que a empresa não tinha essas informações projetadas para 2006 e nem forneceu o histórico dos últimos anos.

b) Em relação às deduções da receita bruta (Cofins, PIS, e ISS).

Em regra geral, as empresas com apuração do IRPJ no regime do Lucro Real devem apurar a Cofins e o PIS pelo sistema não-cumulativo. Entretanto, dependendo da atividade econômica que a empresa exerce, esses tributos poderão ser apurados pelo sistema cumulativo.

A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ao instituir o sistema não-cumulativo para o Cofins, excluiu os serviços de hospedagem desse sistema, como se constata no inciso XXI do artigo 10 dessa lei, transcrito seguir:

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo.

Logo depois, a lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, também excluiu o PIS do sistema não-cumulativo, que através do artigo seu 21 alterou o artigo 15 da lei nº 10.833 o qual passou a vigorar com a redação transcrita a abaixo:

"Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:
I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei;
II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 6º, inciso I, e 10 a 15 do art. 3º desta Lei;
III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;
IV - nos arts. 7º e 8º desta Lei;
V - no art. 10, incisos VI, IX e XI a XXI desta Lei; e
VI - no art. 13 desta Lei." (NR)

Tal dispensa ficou evidenciada quando, no dia 9 de março de 2005, os Ministérios da Fazenda e do Turismo publicaram no diário Oficial da união a Portaria Interministerial nº 33, de 3 de março de 2005, estabelecendo os termos e as condições para a permanência no regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins das receitas decorrentes da exploração de parques temáticos e da prestação de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme estava previsto na Lei nº 10.833.

Essa portaria, através do artigo 2º definiu, para fins de enquadramento no regime cumulativo do PIS e da Cofins, que os serviços de hotelaria compreende os serviços de oferta de alojamento temporário para hóspedes, por meio de contrato tácito ou expresso de hospedagem, mediante cobrança de diária pela ocupação de unidade habitacional com as características definidas pelo Ministério do Turismo. Também, através do artigo 3º, definiu que as disposições desta Portaria aplicam-se somente às pessoas jurídicas previamente cadastradas no Ministério do Turismo.

Assim, no caso da empresa hoteleira Alfa, por encontra-se cadastrada no Ministério do Turismo, e independentemente do regime de tributação do IRPJ utilizado, a apuração do PIS e da Cofins incidente sobre as receitas provenientes de serviços de hospedagem será pelo regime cumulativo, utilizado as alíquotas de 3% para a Cofins e a alíquota de 0,65% para o PIS.

A exclusão desse serviço do sistema não-cumulativo de apuração do PIS e da Cofins a pagar, além de desonerar as empresas de hotelaria, optantes pelo Lucro Real, de alíquotas maiores, também fez com que esses tributos deixassem de ser um fator de influência no momento de optar por um dos regimes de apuração do IRPJ.

O ISQN, no município de Florianópolis, está regulamentado pelo decreto municipal nº 2154, de 23 de dezembro de 2003, e as edições com as alterações nº 001 a 014. Esse decreto aprovou o Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – RISQN.

O artigo 6º do RISQN define a base de cálculo como sendo o preço do serviço. No § 1º desse mesmo artigo esclarece dever-se entender por preço de serviço a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de condição.

Já o artigo 10 define as alíquotas para serem aplicadas nas bases de cálculo apuradas, estabelecendo a alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) para os serviços relativos à hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

3.3 APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL EM CADA REGIME TRIBUTÁRIO

3.3.1 Apuração pelo Lucro Real Anual

A tabela 9 mostra a valor apurado do IRPJ e da CSLL por estimativa em cada mês e pelo lucro real acumulado até o mês da apuração, podendo, assim, comparar os valores apurados por essas duas formas e decidir o momento em que se deva proceder a suspensão ou redução do pagamento do IRPJ e/ou da CSLL.

Tabela 9: Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real Anual para 2006.

Mês	Estimativa				Balanco de Suspensão/Redução				Valor a pagar			Valor Acumulado		
	Receita Bruta	IRPJ	CSLL	TOTAL	Lucro Real	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	290.837	21.267	8.376	29.643	129.501	30.375	11.655	42.030	21.267	8.376	29.643	21.267	8.376	29.643
Fev	252.588	18.207	7.275	25.482	226.881	52.720	20.419	73.140	18.207	7.275	25.482	39.474	15.651	55.125
Mar	95.627	5.650	2.754	8.404	218.501	48.625	19.665	68.290	5.650	2.754	8.404	45.124	18.405	63.529
Abr	73.461	3.877	2.116	5.993	194.353	40.588	17.492	58.080	0	0	0	45.124	18.405	63.529
Mai	75.910	4.073	2.186	6.259	172.504	33.126	15.525	48.651	0	0	0	45.124	18.405	63.529
Jun	73.461	3.877	2.116	5.993	148.357	25.089	13.352	38.441	0	0	0	45.124	18.405	63.529
Jul	89.893	5.191	2.589	7.780	130.908	18.727	11.782	30.509	0	0	0	45.124	18.405	63.529
Ago	79.905	4.392	2.301	6.694	110.290	16.544	9.926	26.470	0	0	0	45.124	18.405	63.529
Set	118.252	7.460	3.406	10.866	115.590	17.339	10.403	27.742	0	0	0	45.124	18.405	63.529
Out	122.194	7.776	3.519	11.295	124.589	18.688	11.213	29.901	0	0	0	45.124	18.405	63.529
Nov	130.570	8.446	3.760	12.206	135.154	20.273	12.164	32.437	0	0	0	45.124	18.405	63.529
Dez	194.037	13.523	5.588	19.111	192.693	28.904	17.342	46.246	0	0	0	45.124	18.405	63.529
Saldos negativos =>												16.220	1.062	17.283

Fonte: adaptado da apostilha da disciplina de contabilidade tributária II da UFSC.

Com relação à tabela 9, cabe tecer alguns comentários:

a) O IRPJ apurado pelo sistema de estimativa mensal seguiu os seguintes passos:

1. sobre a receita bruta aplica-se o percentual de presunção de 32% para se apurar a receita estimada do referido mês; 2. sobre a receita estimada apurada do mês, aplica-se a alíquota normal de 15% para apurar o IRPJ; 3. da receita estimada do mês deduz-se o valor de R\$20.000,00 e, se o resultado for maior que zero, aplica-se a alíquota adicional de 10% sobre esse resultado para apurar o IRPJ adicional; 4. soma-se o IRPJ apurado pela alíquota normal de 15% com o IRPJ adicional apurado com a alíquota de 10% para se chegar ao imposto devido por estimativa no mês de referência.

b) A CSLL apurada pelo sistema de estimativa mensal seguiu os seguintes passos:

1. sobre a receita bruta aplica-se o percentual de presunção de 32% para se apurar a receita estimada do referido mês; 2. sobre a receita estimada apurada do mês, aplica-se a alíquota normal de 9% para apurar a CSLL devida no mês de referência, facilmente observado na apuração do mês de janeiro de 2006, demonstrada abaixo:

c) O IRPJ apurado pelo sistema do Lucro Real no mês de referência seguiu os seguintes passos: 1. Sobre o lucro real acumulado até o mês de referência aplica-se a alíquota normal de 15% para apurar o IRPJ devido no ano-calendário até o mês de referência.; 2. do lucro real apurado no ano-calendário até o mês de referência deduz-se o valor de R\$20.000,00 multiplicado pelo número de meses acumulado até o mês de referência , se o resultado for maior que zero, aplica-se a alíquota adicional de 10% sobre esse resultado para apurar o IRPJ adicional; 3. Soma-se o IRPJ apurado pela alíquota normal de 15% com o IRPJ adicional ,apurado com a alíquota de 10%, para se chegar ao imposto devido apurado pelo Lucro Real no mês de referência.

d) Para apurar a CSLL pelo sistema do Lucro Real no mês referência aplica-se simplesmente a alíquota de 9% sobre a mesma base de cálculo utilizada para a apuração do IRPJ, sem qualquer adicional.

e) Nota-se que o do IRPJ e da CSLL a pagar referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março referem-se aos valores apurados pela modalidade da estimativa mensal, por ser a mais favorável para a empresa, comparada com a modalidade de apuração pelo Lucro Real nos meses de referência. Entretanto, a partir de abril, o valor apurado pelo Lucro Real no mês de referência passou a assumir um valor menor que a soma dos valores mensais apurado pela modalidade de estimativa, até o mês de referência apurados, o que irá ocasionar a suspensão do pagamento do IRPJ e da CSLL nos meses seguintes.

f) Na apuração anual, em 31/12/2006, a empresa ficará com saldo negativo do IRPJ de R\$ 16.220,00, referente à diferença do imposto pago de R\$45.124,00 e o valor efetivamente devido no final do ano-calendário de 2006, de R\$ 28.904,00. O mesmo irá acontecer com a CSLL, que ficará com um saldo negativo de R\$ 1.063,00. Esses saldos negativos (créditos que a empresa terá com a SRF) poderão ser restituídos ou compensados com débitos futuros, conforme previsto na Instrução Normativa SRF nº 517, de 25 de fevereiro de 2005.

3.3.2 Apuração pelo Lucro Real Trimestral

A tabela 10 mostra os valores apurados do IRPJ e da CSLL, pelo regime do Lucro Real Trimestral, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de 2006. Não foram previstas deduções e/ou exclusões para o exercício de 2006.

Tabela 10: Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real Trimestral para 2006.

Trimestre	Lucro Real Trimestral antes compensações.	Compensação de Prejuízo	Lucro Real trimestral após compensações..	IRPJ	CSLL	TOTAL
1° Trim.	218.501	0	218.501	48.625	19.665	68.290
2° Trim.	(70.144)	0	(70.144)	0	0	0
3° Trim.	(32.767)	0	(32.767)	0	0	0
4° Trim.	77.103	(23.131)	53.972	7.493	4.857	12.351
				56.118	24.523	80.641

Fonte: elaborada pelo autor

Referente a tabela 10, cabe tecer os seguintes comentários:

- a) o IRPJ apurado pelo sistema do Lucro Real Trimestral seguiu os seguintes passos:
1. Sobre o lucro real do trimestre (resultado projetado, após as adições, exclusões e compensações permitidas), aplica-se a alíquota normal de 15% para apurar o IRPJ devido em cada trimestre no mês de referência, sendo que, no caso de prejuízo fiscal ocorrido no trimestre, o IRPJ deixará de ser apurado;
 2. Do lucro real apurado no trimestre deduz-se o valor de R\$ 60.000,00; se o resultado for maior que zero, aplica-se a alíquota adicional de 10% sobre esse resultado para apurar o IRPJ adicional;
 3. Soma-se o IRPJ apurado pela alíquota normal de 15% com o IRPJ adicional apurado com a alíquota de 10% para se chegar ao IRPJ a pagar referente ao trimestre de apuração.

b) para apurar a CSLL a pagar referente ao trimestre de apuração, aplica-se simplesmente a alíquota de 9 % sobre a mesma base de cálculo utilizada para a apuração do IRPJ, sem qualquer adicional.

c) nota-se que no 2º e 3º trimestres a empresa apurou prejuízo fiscal, sendo que esse prejuízo somente poder ser utilizado para compensar bases de cálculo de períodos futuros. Isso só pode acontecer no 4º período, onde a empresa poderá utilizar somente o valor correspondente a 30% do Lucro Real. No caso da empresa hoteleira Alfa, as exclusões e adições não foram identificadas e, conseqüentemente, também não foram projetadas para 2006, fazendo com que o resultado apurado seja igual ao lucro real.

3.3.3 Apuração pelo Lucro presumido

A tabela 11 mostra os valores apurados do IRPJ e da CSLL, pelo regime do Lucro Presumido, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de 2006.

Tabela 11: Apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido para 2006

Trimestre	Receita Bruta	IRPJ	CSLL	Total
1º Trim.	639.052	45.124	18.405	63.529
2º Trim.	222.833	11.827	6.418	18.244
3º Trim.	288.052	17.044	8.296	25.340
4º Trim.	446.803	29.744	12.868	42.612
	Total	103.739	45.986	149.725

Fonte: elaborada pelo autor

Com relação à tabela 11, cabe tecer alguns comentários:

a) O IRPJ apurado pelo Lucro Presumido seguiu os seguintes passos: 1. Sobre a receita bruta do trimestre aplica-se o percentual de presunção de 32% para se apurar o Lucro Presumido do referido trimestre; 2. Sobre o Lucro Presumido apurado no trimestre aplica-se a alíquota normal de 15% para apurar o IRPJ; 3. Do lucro presumido apurado no trimestre

deduz-se o valor de R\$ 60.000,00 e , se o resultado for maior que zero, aplica-se a alíquota adicional de 10% sobre esse resultado para apurar o IRPJ adicional; 4. Soma-se o IRPJ apurado pela alíquota normal de 15% com o IRPJ adicional apurado com a alíquota de 10% para se chegar ao imposto a pagar referente ao trimestre de apuração.

b) A CSLL apurada neste regime seguiu os seguintes passos: 1. Sobre a receita bruta aplica-se o percentual de presunção de 32% para se chegar à base de cálculo dessa contribuição no trimestre; 2. Sobre essa base de cálculo aplica-se a alíquota normal de 9% para apurar a CSLL a pagar referente ao trimestre de apuração, sem qualquer adicional.

3.3.4 Comparação dos valores dos tributos apurados nos regimes tributários

A tabela 12 mostra os valores apurados do IRPJ e da CSLL em cada regime tributário.

Tabela 12: Comparação dos valores dos tributos apurados em cada regime de tributação para 2006.

Mês	Lucro Real Anual			Lucro Real Trimestral			Lucro Presumido		
	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL	IRPJ	CSLL	TOTAL
Jan	21.267	8.376	29.643						
Fev	18.207	7.275	25.482	48.625	19.665	68.290	45.124	18.405	63.529
Mar	5.650	2.754	8.404						
Abr	0	0	0						
Mai	0	0	0	0	0	0	11.827	6.418	18.245
Jun	0	0	0						
Jul	0	0	0						
Ago	0	0	0	0	0	0	17.044	8.296	25.340
Set	0	0	0						
Out	0	0	0						
Nov	0	0	0	7.493	4.857	12.350	29.744	12.868	42.612
Dez	0	0	0						
Totais	45.124	18.405	63.529	56.118	24.522	80.640	103.739	45.987	149.726
Saldo negativo =>	16.220	1.063	17.283						

Fonte: elaborada pelo autor

Como se pode perceber na tabela 12, o regime do Lucro Real Anual transparece ser a melhor opção para a empresa Alfa, em 2006. O total do valor dos tributos a pagar no ano ficou em R\$ 63.529,00, sendo que no ajuste final (anual), posição de 31/12/2006, fica

constatado que desse valor a pagar a empresa terá o direito de pedir a restituição ou pleitear a compensação do valor de R\$17.238,00, sendo R\$16.220,00 a título de IRPJ e R\$1.063,00 a título de CSLL.

Em termos totais (IRPJ e CSLL), sem considerar a desvalorização da moeda, a opção pelo Lucro Real Trimestral fará com que a empresa Alfa tenha que pagar de tributos, R\$ 34.394,00 a mais do que o valor apurado pela opção pelo Lucro Real Anual.

$$\text{R\$ } 34.394,00 = \text{R\$ } 80.640,00 - \text{R\$ } 63.529,00 + \text{R\$ } 17.283,00$$

No caso da opção pelo Lucro Presumido, a carga tributária será ainda maior, ou seja, sem considerar a inflação, o valor a pagar a mais que o valor apurado no sistema do Lucro Real anual será de R\$ 103.480,00.

$$\text{R\$ } 103.480,00 = \text{R\$ } 149.726,00 - \text{R\$ } 63.529,00 + \text{R\$ } 17.283,00$$

A grande diferença entre os valores apurados no Lucro Real Anual e o Lucro Real Trimestral está na limitação que a legislação impõe à compensação de prejuízos.

Higuchi e al (2005, p. 32) ensinam que,

em relação aos prejuízos fiscais e às bases negativas da CSLL de anos-calendário anteriores não há diferença entre o lucro real trimestral e o balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento. Ambas as formas de apuração terão que observar o limite de 30% na compensação. A diferença surge nos prejuízos fiscais do ano-calendário em curso.

Como os prejuízos fiscais de um período somente podem ser compensados com lucros de períodos seguintes, os prejuízos fiscais previstos para a empresa Alfa, apurados no 2º e 3º trimestres, através do regime pelo Lucro Real Trimestral, somente poderá ser compensado com o lucro real obtido no 4º trimestre.

Diferentemente da apuração pelo Lucro Real Anual, a empresa Alfa pode, durante o ano, compensar todo prejuízo fiscal do exercício.

E é assim que ensina Higuchi e al (2005, p. 32), ao afirmar que:

“A pessoa jurídica que paga mensalmente o imposto de renda pelo cálculo estimado, no balanço ou balancete de suspensão ou balanço anual em 31 de dezembro, poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases de cálculo da CSLL de

determinados meses do ano-calendário com os lucros de outros meses do mesmo ano.”

Assim, os prejuízos fiscais previstos para a empresa Alfa no ano de 2006, se optar pelo regime do lucro real trimestral será de R\$ 102.911,00 do qual somente poderá compensar R\$23.121,00 no 4º trimestre de 2006 (30% do lucro apurado após as adições e deduções prevista na legislação fiscal), ficando o saldo para ser compensado nos períodos seguintes. Entretanto, caso faça a opção pelo lucro real anual irá absorver esse prejuízo no próprio exercício. Porém, se optar pelo lucro presumido, além de não considerar os prejuízos existentes, estará também apurando tributos sobre lucros bem maiores, não retratando a realidade da empresa.

Outra análise que se pode fazer é sobre a apuração do adicional do IRPJ em cada regime tributário, conforme demonstrado na tabela 13.

Tabela 13: Análise comparativa do adicional do IRPJ

	Base de cálculo aliquota Normal de 15%	Base de cálculo Adicional de 10%	IRPJ (15%)	Adicional (10%)	Total do IRPJ
Lucro Presumido					
1º trimestre RB = 639.052,00	204.496	144.496	30.674	14.450	45.124
2º trimestre RB = 222.833,00	71.306	11.306	10.696	1.131	11.827
3º trimestre RB = 288.052,00	92.176	32.176	13.826	3.218	17.044
4º trimestre RB = 446.803,00	142.976	82.976	21.446	8.298	29.744
Total do Presumido			76.643	27.095	103.739
Lucro Real Trimestral					
1º trimestre	218.501	158.501	32.775	15.850	48.625
2º trimestre	(70.144)		0	0	0
3º trimestre	(32.767)		0	0	0
4º trimestre	53.972		8.096	0	8.096
Total do Lucro Real Trimestral			40.871	15.850	56.721
Lucro Real Anual					
Total do Lucro Real Anual	192.693	0	28.904	0	28.904

Fonte: elaborada pelo autor

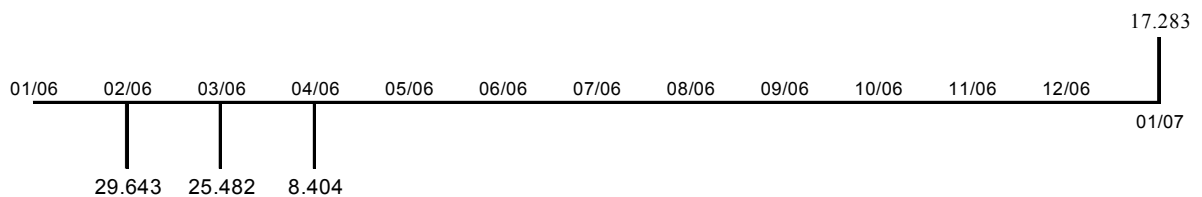
Nota-se que o Regime do Lucro real com apuração Anual mostra-se mais uma vez como a opção mais favorável para a empresa Alfa no ano de 2006.

Apurando-se o IRPJ pelo Lucro Presumido tem-se um adicional de R\$27.095,00 a pagar em 2006 e, pelo Lucro real trimestral esse valor reduz para R\$12.850,00 e pelo Lucro real Anual, o adicional reduz para zero.

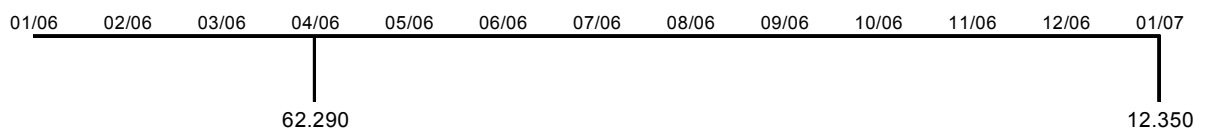
Com relação à apuração do lucro real trimestral comparado com o Lucro real trimestral, a diferença apontada no adicional está no fato de que os prejuízos apurados no 2º e 3ª trimestres, pelo lucro real trimestral, não serão totalmente absorvidos (compensados) no exercício de 2006. Caso contrario, não teria essa diferença.

Analisando em termos de fluxo de caixa de cada regime de apuração, pode-se observar, nos esquemas a seguir, as entradas (saldo negativo do IRPJ e da CSLL) representadas na parte superior e as saídas (pagamentos de tributos em quota única) representadas na parte inferior.

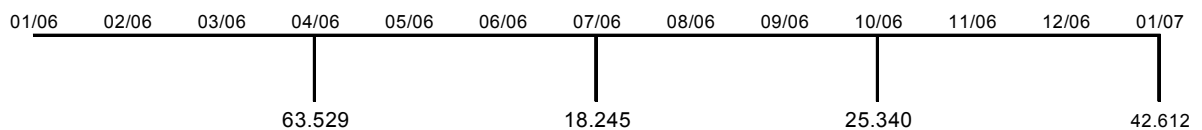
Fluxo de caixa do regime do Lucro Real Anual



Fluxo de caixa do regime do Lucro Real Trimestral



Fluxo de caixa do regime do Lucro Presumido



Aplicando o método do fluxo de caixa descontado, utilizando a taxa Selic (taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia) mensalizada de 1,5105% (referente ao mês de outubro/2005) como taxa de desconto e, como data presente o mês de fevereiro de 2006 (data do pagamento da primeira antecipação do regime do Lucro Real Anual) obtem-se os seguintes valores presentes:

= Valor Presente no Regime do Lucro Real Anual

$$= 29.643 + 25.482 / (1,015105)^1 + 8.404, / (1,015105)^2 - 17.283 / (1,015105)^{11}$$

= R\$ 48.247,00

= Valor Presente no Regime do Lucro Real Trimestral

$$= 62.290 / (1,015105)^2 + 12.350, / (1,015105)^{11}$$

= R\$ 70.922,00

= Valor Presente no Regime do Lucro Presumido

$$= 63,529 / (1,015105)^2 + 18.245 / (1,015105)^5 + 25.340 / (1,015105)^8 + 42.612 / (1,015105)^{11}$$

= R\$ 137.188,00

Comparando os valores apurados por esse método, do fluxo de caixa descontado, fica ainda mais evidente que o regime de apuração do Lucro Real Anual é para a empresa Alfa a melhor opção para ano de 2006.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Sem ter a pretensão de abordar detalhadamente toda a legislação que envolve a apuração dos tributos mencionados nesta monografia, principalmente considerando que tal tarefa exigiria uma pesquisa exaustiva e extensa em matéria tributária, o presente trabalho objetivou identificar, mediante uma análise comparativa dos regimes tributários do IRPJ, por qual regime de tributação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica a empresa hoteleira Alfa deve optar no exercício de 2006 para que possa sofrer uma menor carga tributária sobre os resultados de sua atividade.

Mediante a análise dos resultados, foi possível averiguar que, para a empresa hoteleira Alfa, a melhor opção de regime de tributação do IRPJ no ano de 2006 é o Lucro Real com apuração anual. Nesse regime a empresa pagará de IRPJ e CSLL em 2006 o valor total de R\$ 63.529,00, sendo que, desse valor, terá o direito de solicitar restituição ou compensar futuramente com outros tributos apurados, o valor de R\$ 17.283,00.

Caso venha optar pelo Lucro Real Trimestral pagará de IRPJ e CSLL em 2006 o valor total de R\$ 80.641,00, que representa 26,94% a mais que o valor apurado pelo Lucro Real Anual, sem direito a pedir restituição ou compensação.

Caso venha optar pelo Lucro Presumido terá que pagar de IRPJ e CSLL no ano de 2006 o valor total de R\$ 149.725,00, representando 135,68% a mais que o valor apurado pelo Lucro real Anual.

Pode-se também perceber que a sazonalidade do turismo, com alta , média e baixa temporada, faz com que os hotéis do município de Florianópolis tenham uma taxa de ocupação elevada nos meses de janeiro e fevereiro, enquanto nos demais meses registram uma baixa taxa de ocupação.

Em decorrência desse mercado muitos hotéis são obrigados a reduzirem suas tarifas na média e baixa temporadas para poderem, pelo menos, cobrir os gastos fixos contabilizados nesses períodos.

Percebe-se, também, a importância que o planejamento tributário tem num país em que a carga tributária supera a casa dos 35% do PIB. Ao se falar em planejamento tributário, deve-se entender que ele não existe se não estiver diretamente ligado ao planejamento financeiro da empresa e seus orçamentos e projeções de resultados.

Pesquisas como essa podem ser efetuadas em outras empresas com atividade diferente, incluindo-se na análise a não-cumulatividade do PIS e da Cofins e a dedutibilidade de algumas despesas, como, por exemplo, os pagamento de juros sobre o capital próprio, que reduzem a base de cálculo (lucro real) e, conseqüentemente, o pagamento do IRPJ e da CSLL.

Pesquisas futuras no ramo de hotelaria podem também ser realizadas a partir deste trabalho, efetuando-se uma análise mais aprofundada dessa atividade no contexto econômico do Brasil e dos países vizinhos, podendo-se estender a pesquisa enfocando vários cenários possíveis.

Essa análise comparativa, poderá envolver três cenários projetados para os exercícios seguintes, tais como:

- um cenário pessimista, onde seriam projetados os resultados de forma precavida, prevendo uma queda na taxa de ocupação decorrente da situação econômica do Brasil e dos países vizinhos do Mercosul;
- um cenário realista, onde praticamente teríamos como informações a coleta de dados históricos e a tendência de uma economia estável nos países do Mercosul;
- um cenário otimista, prevendo aumento da taxa de ocupação em decorrência do poder aquisitivo dos turistas, do planejamento de estratégico da empresa, do investimento da

Prefeitura de Florianópolis na área do Turismo e na realização de diversos eventos durante o ano, complementados com uma maior divulgação das belezas e atrações da cidade.

Podendo-se, assim, obter mais informações para que o tomador de decisão possa optar, de forma mais segura, por um dos regimes tributários do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

REFERÊNCIAS

Associação Brasileira da Indústria de Hotéis. **Estatística:** Taxa de ocupação da rede hoteleira. Disponível em <<http://www.abih-sc.com.br/>>, acessado em 27/11/2005.

BRASIL, **Código Comercial, Código Tributário Nacional, Constituição Federal.** Organizadora do código comercial Vera Helena de Mello Franco; Organizador do CTN Roque Antonio Carrazza. – 5 ed. Ver. atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

BRASIL. Decreto nº. 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, republicado em 28 de julho de 2002.

BRASIL. **Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002.** Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 01 out. 2005.

BRASIL. **Lei nº 9.317, 05 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências.. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 05 set. 2005.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social (PIS) e de formação do patrimônio do servidor público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e da outras providências. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 01 out. 2005.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral.. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 01 out. 2005.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 29 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 01 out. 2005.

BRASIL. **Portaria Interministerial nº 33, de 9 de março de 2005.** Estabelece os termos e as condições para a permanência no regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins das receitas decorrentes da exploração de parques temáticos e da prestação de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos. Disponível em: < <https://www.receita.fazenda.gov.br> >. Acesso em: 17 out. 2005.

BOEGER, Marcelo Assad; YAMASHITA, Ana Paula. **Gestão Financeira para Meios de Hospedagem:** hotéis, pousadas, hotelaria e a hospitalidade. São Paulo: Atlas, 2005.

CASSONE, **Vittorio. Direito Tributário.** 11 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FERREIRA, Antônio Airton e al. **Regulamento do Imposto de Renda 1999 Anotado:** atualizado até 6 de maio de 2005.. 8 ed. São Paulo: Fiscosofh, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1997

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira.** 7.ed. São Paulo: Harbra, 2002.

HIGUCHI, Hiromi et al. **Imposto de renda das empresas:** interpretação e prática. 30 ed. São Paulo: IR publicações, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade.** Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/default.htm. Acesso em: 06 nov. 2005

http://www.portalbrasil.net/indices_selic.htm. Acesso em: 29 nov. 2005.

LUNKES, Rogério João. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. Leme : LED Editora de Direito, 2000.

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

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Freitas Bastos, 2003.

Secretaria da Receita Federal. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil - 2004**. Brasília: agosto de 2005. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2004.pdf>>
Acesso em: 02 out. 2005.

SILVA, Antônio Carlos R. da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Perguntas elaboradas na entrevista focalizada com o responsável pela contabilidade da empresa hoteleira Alfa.

A entrevista focalizada não segue roteiro fixo, portanto as perguntas eram elaboradas no desenvolver da entrevista. Algumas delas estão relacionadas a seguir:

- qual a natureza jurídica da empresa hotelira Alfa?
- quantas unidades habitacionais -UH e quais tipos o hotel disponibiliza?.
- quais as tarifas de cada tipo de unidade adotada em 2005 e as projetadas para 2006?
- qual o comportamento da taxa de ocupação durante a alta, média e baixa temporada?
- a atividade de restaurante é exercida pelo hotel ou é terceirizada?
- qual o montante dos gastos fixos mensais esperados para 2006, ou o realizado em 2005?
- qual o valor dos gastos variáveis considerando uma taxa de ocupação de 100% ou o do mês em que houve a maior taxa de ocupação em 2005? É possível prever esses gastos para o mês de janeiro de 2006?
- qual o regime de tributação do IRPJ que a empresa optou nos últimos cinco anos?
- existe saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores?
- a empresa apurou em períodos anteriores saldo negativo do IRPJ e da CSLL e qual a destinação dada a eles?
- qual o resultado financeiro esperado para 2006?
- existe previsão de receita ou despesa não operacional para 2006?
- quais as adições e exclusões previstas para 2006, no caso de apuração do IRPJ e da CSLL pelo regime de tributação do Lucro Real?