

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR
PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

THADEO SOBOCINSKI NETO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESA TRANSPORTADORA
RODOVIÁRIA DE CARGAS

CURITIBA

2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR
PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

THADEO SOBOCINSKI NETO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESA TRANSPORTADORA
RODOVIÁRIA DE CARGAS

Trabalho final apresentado como requisito para obtenção do Título de Especialização em Contabilidade e Finanças da Universidade Federal do Paraná. Orientador: Prof. Luis Carlos de Souza.

CURITIBA

2015

RESUMO

O presente trabalho busca evidenciar a importância do estudo e da aplicação do planejamento tributário no setor de transporte rodoviário de cargas, sendo esta uma alternativa lícita de redução da carga tributária.

Mais da metade da carga transportada no país é realizada através de rodovias. Dada esta importância, este trabalho procura reunir informações, análises e dados em diversas publicações sobre este segmento.

Assim, não se pretende abordar todas as questões derivadas do transporte rodoviário, sendo examinada, em particular, a escolha do regime de apuração tributária e o impacto no resultado econômico das empresas, qual deve ser analisado previamente, devido à impossibilidade de mudança de regime durante o exercício fiscal.

Além disso, também demonstra o importante papel que a contabilidade assume como instrumento de gestão, fornecendo dados e informações através de seus relatórios e demonstrações, auxiliando o administrador na tomada de decisões.

Adiante, são apresentados os regimes de tributação existentes e as diferenças encontradas na apuração dos tributos: Imposto de Renda e Adicional, Contribuição Social para o Lucro Líquido, Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, para enfim, possa ser analisada a opção que possibilite a menor tributação para o transportador.

O trabalho foi desenvolvido de forma metodológica, sendo uma pesquisa de estudo de caso, com finalidade aplicada, descritiva, quantitativa e qualitativa, voltada a uma empresa do ramo de transportes rodoviários de cargas. Os dados foram fornecidos pela empresa, sendo avaliados conforme legislação vigente. Ao final, concluiu-se que a melhor opção para empresa seria o Lucro Real.

Palavras-chave: *Transportadora. Regime de apuração. Lucro Presumido. Lucro Real. Planejamento Tributário.*

ABSTRACT

This essay aims to highlight the importance of the study and implementation of tax planning in the road transport sector of cargo, which can be a lawful alternative to reduce the tax burden.

More than half of our country loading is transported through the roads. Due to this information and its importance, this paper work seeks to gather information, research and data on several publications about this subject.

Nevertheless, it is not intended to analyse all about road transport, as the intention is, particularly, to study the taxes and its calculation systems, getting to know their economic impact on Companies, which should be analyzed in advance because once its chosen, the selected tax system cannot be changed during the fiscal year.

It also tends to demonstrate the importance of accountancy as a management tool that provides data and information through reports and statements, assisting the administrators on their decisions.

Moreover the existing tax systems will be presented, as their differences on tax calculation will be exhibited. For instance, the Income and Additional Tax, Social Contribution to Net Income, Social Integration Program and Contribution to Social Security Financing, are all options to be carefully analysed, as all of those could enable lower taxation for the Companies.

The research was developed methodologically, with case studies that could be applied to the road transport company. The data were provided by one of those companies, and evaluated according to the current law.

Finally, it was possible to conclude that the best option for the company would be the "Lucro Real".

Keywords: *Transport Company. Calculation System. Presumed profit. Real profit. Tax Planning.*

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AIRPJ - ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
ANTT - AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES TERRESTRES
BRICS - BRASIL, RÚSSIA, ÍNDIA, CHINA E ÁFRICA DO SUL
COFINS - CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS
CPRB - CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A RECEITA BRUTA
CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
DRE - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
IBTP - INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
ICMS - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO
INSS
ISS - IMPOSTO SOBRE SERVIÇO
IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA
IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
LAIR - RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO
LALUR - LIVRO DE APURAÇÃO LUCRO REAL
LP - LUCRO PRESUMIDO
LR - LUCRO REAL
PAT - PROGRAMA ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR
PIS - PROGRAMA DA INTEGRIDADE SOCIAL
RIR - REGULAMENTO IMPOSTO DE RENDA
SEBRAE - SERVIÇO DE APOIO ÀS MICROS EMPRESAS BRASILEIRAS
SELIC - SISTEMA ESPECIAL LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA
SRRF - SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL

SÚMARIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	7
1.2 OBJETIVOS	7
1.2.1 Objetivo Geral	7
1.2.2 Objetivos Específicos	8
1.3 JUSTIFICATIVA	8
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	10
2.1 A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO	12
2.1.1 Demonstração do Resultado do Exercício	14
2.1.1.1 Estrutura da demonstração do resultado do exercício	15
2.1.1.2 Modelo de demonstração do resultado do exercício	16
3 REGIMES DE APURAÇÃO TRIBUTÁRIA	17
3.1 LUCRO PRESUMIDO	17
3.2 LUCRO REAL	19
3.2.1 Lucro Real Trimestral	20
3.2.2 Lucro Real Anual (estimativa)	21
3.2.3 LALUR	23
3.2.4 Regime Não-Cumulativo do PIS/COFINS	24
3.2.4.1 Créditos de PIS/COFINS na atividade de transporte de carga rodoviária	27
4 METODOLOGIA	29
4.1 DEFINIÇÃO DO TIPO DE PESQUISA	29
4.1.1 Quanto à Natureza	30
4.1.2 Quanto à Abordagem do Problema	31
4.1.3 Quanto aos Objetivos	32
4.1.4 Quanto aos Procedimentos Técnicos	32
4.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	34
5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	34
5.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	34
5.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS DE 2014	35
5.2.1 Apuração Tributária pelo Lucro Presumido	35
5.2.2 Apuração Tributária pelo Lucro Real	40
5.2.3 Comparação entre os Regimes de Apuração Tributária	46

6 CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

O transporte de cargas rodoviário é predominante em nosso país, devido à falta de investimento em outros meios modais, tal como o aquaviário, o qual poderia ser intensamente explorado levando-se em conta a quantidade de rios e região costeira em nosso país. Além disso, o modal ferroviário é ínfimo se comparado a outros países.

Atualmente, mais da metade da carga transportada no Brasil é realizada através de rodovias, o que demonstra a importância do setor, qual tem como predomínio o transporte de insumos agrícolas (soja, cana-de-açúcar, café, milho, etc.), além de produtos provenientes da indústria agropecuária e automotiva.

Aliás, a escolha pelo modal rodoviário como principal meio de transporte de cargas fortaleceu-se na década de 50, período em que houve grande expansão da indústria automobilística, associado aos baixos preços dos combustíveis derivados do petróleo.

Mesmo com as diversas crises do petróleo, o setor manteve-se em crescimento. Segundo estudo divulgado pela ANTT (2012, p. 25), ao final de dezembro de 2012 estavam regularmente inscritos no Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Cargas cerca de 770.000 transportadores, sendo 650.450 autônomos, 119.230 empresas e 320 cooperativas, somando uma frota total de 1.823.253 veículos registrados para operar no transporte rodoviário de cargas no território nacional.

Ainda, conforme dados da própria ANTT, destas empresas habilitadas ao transporte de cargas, pouco mais de 1.000 podem ser consideradas empresas estruturadas, com atuação planejada e possibilidade de crescimento na próxima década.

De acordo com matéria publicada pelo SEBRAE (2009), um estudo realizado pelo IPEA apontou que a receita bruta de quase 2/3 das transportadoras deve suportar, de maneira geral, os seguintes custos:

- i) 20% com manutenção dos caminhões e carretas;
- ii) 19% com despesas de pessoal;
- iii) 14% com combustíveis e lubrificantes; e
- iv) 10% com material de consumo.

Ainda, levando-se em consideração os tributos incidentes sobre a operação, tem-se que a média de rentabilidade de operadores logísticos no Brasil é de, aproximadamente, 6% (seis por cento).

Uma vez que o preço da prestação de serviços de transportes de cargas, em geral, é regulado pelo próprio mercado, as empresas devem buscar outros meios de melhorar seu resultado e aumentar sua rentabilidade. Além da tentativa de redução dos custos – o que nem sempre é possível de se praticar – apresenta-se como alternativa o planejamento tributário.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O setor de transporte e logística é deficitário e carente no Brasil. Além das péssimas condições das rodovias, a falta de mão de obra qualificada dificulta a prestação dos serviços.

Não bastasse as adversidades enfrentadas pelo empresariado com a própria operação, o Governo ainda onera as empresas com uma alta carga tributária, impondo ainda, inúmeras regras e obrigações a serem observadas.

De modo a identificar os caminhos e recursos disponíveis para redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviços, indaga-se: qual a forma e quais as ferramentas existentes que possibilitam, de forma legal, a redução dos tributos incidentes sobre as empresas que prestam de serviços de transporte de cargas rodoviário?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar quais os recursos e ferramentas que a legislação e a contabilidade dispõem acerca das atividades de prestação de serviços de transporte de cargas no Brasil, possibilitando assim, a idealização de um planejamento tributário através da comparação entre os regimes de apuração pelo Lucro Presumido e Lucro Real, mediante análise e coleta de dados de uma empresa do

setor, proporcionando identificar qual trará maior economia fiscal/tributária para a mesma.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar e discorrer sobre a legislação tributária aplicável ao setor de transportes;
- b) Apresentar as ferramentas contábeis que possibilitem a empresa planejar estrategicamente e tributariamente, minimizando os riscos existentes sobre a atividade;
- c) Comparar a carga tributária dos tributos federais pelas metodologias de
- d) apuração pelos regimes tributários do Lucro Presumido e Lucro Real; Identificar os créditos de PIS/COFINS, pelo regime não-cumulativo, passíveis de aproveitamento para o setor de transportes;
- e) Coletar e analisar os dados fornecidos pela empresa, possibilitando a elaboração de uma simulação de apuração tributária, comparando os regimes de apuração pelo Lucro Presumido e Lucro Real.

1.3 JUSTIFICATIVA

O mercado brasileiro apresenta um cenário econômico de grande competitividade no setor de transportes rodoviário, posto que este é o principal sistema logístico do país, representando mais de 50% do tráfego de mercadorias. Assim, uma melhor estrutura organizacional interna das empresas pode representar sua continuidade.

Os gastos com manutenção devido às condições das rodovias, bem como a escassez de falta de mão de obra qualificada encarecem o serviço. Ainda, a preocupação com a necessidade de inovar e prestar serviços de modo diferenciado acarreta o aumento dos custos e despesas das entidades, o que muitas vezes reduz a lucratividade da empresa.

Apesar de haver a deficiência no transporte brasileiro, as empresas de menor porte encontram dificuldades em adentrar no mercado devido à concorrência.

Uma vez que a atividade tem seu preço formado pelo mercado, necessário se faz buscar alternativas para redução de custos. Desta forma, o planejamento tributário torna-se uma prática obrigatória para as empresas, visto que além de buscar a redução nos recolhimentos efetuados aos cofres públicos, minimiza os riscos inerentes à atividade, se trabalhado de forma preventiva.

Segundo recente pesquisa realizada pelo IBPT (2015), mesmo com a crise instaurada no Brasil, a carga tributária sobre o PIB – Produto Interno Bruto continuou o seu ritmo de crescimento em 2014, passando de 35,04% em 2013 para 35,42% no ano passado, resultando num aumento de 0,39 ponto percentual.

Diante de tal cenário, o planejamento tributário tido como ação para assegurar o cumprimento das obrigações fiscais de forma menos onerosa para as empresas, representa um conjunto de medidas e atos tomados com o objetivo principal de estruturar os aspectos econômico e fiscal/tributário, dentro dos limites da legalidade.

Optar erroneamente por um dos regimes de apuração tributária pode implicar em inúmeras consequências ao contribuinte, sendo imprescindível a análise de todos os aspectos pertinentes a cada sistema de apuração e recolhimento. Dentre os regimes de apuração de tributos, existem quatro modalidades passíveis de opção: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real, e Lucro Arbitrado.

Dentro destas modalidades de apuração, ainda há os tributos PIS e COFINS, quais se destacam por suas complexidades, gerando diversas discussões, principalmente no ramo de transporte, posto que a legislação não é de fácil interpretação, trazendo inúmeras exigências e obrigações a serem cumpridas pelo contribuinte.

Dessa forma, os profissionais da administração, contabilidade, direito e economia têm como responsabilidade orientar os empresários sobre o cenário fiscal, fornecendo informações fidedignas para tomada de decisões.

O presente trabalho tem por objetivo contribuir com a ampliação dos conhecimentos a respeito da legislação tributária vigente, e conseqüentemente uma visão ampla de planejamento tributário aplicado à atividade, mediante o estudo de caso fundamentado em números reais, apresentando ao empresário, ferramentas de suma importância na condução de sua tarefa como administrador.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O sistema tributário brasileiro é um dos mais caros e complexos do mundo, possuindo cerca de noventa tributos em vigor.

Em estudo público disponibilizado pelo IBPT (2013), em dezembro de 2013, ficou constatado que nos últimos vinte anos, a carga tributária teve um crescimento de 11,33 pontos percentuais, passando de 25,09% para 36,42%.

Referido estudo ainda aponta que a média da carga tributária dos BRICs (grupo de cooperação formado pelos países: Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul) é de 22%, sendo que o Brasil tem quase o dobro da média de carga tributária dos outros países que formam o grupo. Abaixo, algumas das estatísticas divulgadas:

“O Brasil tem a maior carga tributária dos países que compõem os BRICs: Brasil, Rússia, China, Índia e África do Sul. Enquanto que no Brasil a carga tributária em relação ao PIB é de mais de 36%, na Rússia é de 23%, na China de 20%, na Índia de 13% e na África do Sul de 18%.”

Esses dados, aliados a outros fatores, contribuem com o índice de mortalidade das empresas brasileiras, que nos primeiros dois anos de atividade gira em torno de 24,40%, segundo pesquisa realizada pelo SEBRAE (2013).

Este mesmo estudo aponta que a taxa de sobrevivência das empresas de transportes terrestres é de 76%, conforme tabela abaixo:

Serviços	Total de empresas constituídas em 2007	Taxa de sobrevivência (2 anos)
Transporte terrestre	19.029	76%

Fonte: SEBRAE

Em meio a este cenário, observa-se que grande parte, ou se não a maior, dos custos das companhias está vinculada ao recolhimento de tributos. Posto isso, necessário se faz buscar meios lícitos de redução da carga tributária, assegurando o cumprimento das obrigações fiscais e legais.

CREPALDI (2012, p.4) define planejamento tributário como:

“(...) ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com pagamento de tributos, tornando-se algo latente nas administrações empresariais. Sua finalidade baseia-se em evitar a incidência tributária, com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo.”

Além disso, o planejamento precisa ser eficaz, conforme explicam POHLMAN e IUDÍCIBUS (2006, p. 31):

“Um planejamento tributário eficaz exige do planejador reconhecer que os tributos representam apenas um dentre muitos custos do negócio, e todos os custos devem ser considerados no processo de planejamento; para serem implementadas, algumas propostas exigem custosos procedimentos de reestruturação.”

Ainda, conforme ensinamentos de GRECO (2008, p. 13-18), o planejamento tributário apresenta grande importância e reflexos em sob três ângulos: econômico, jurídico e político, além de se apresentar como um tema de grande complexidade.

Assim, tem-se que o planejamento tributário representa um conjunto de medidas e atos tomados pelos administradores das empresas com o objetivo principal de estruturar a sua vida econômico-fiscal, possibilitando a redução da carga tributária dentro da legalidade.

O artigo 153 da Lei das Sociedades Anônimas por Ações (Lei nº 6.404/76) prevê o dever dos administradores da companhia em praticar planejamento tributário, conforme transcrição:

“Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.”

Dessa forma, a opção acertada por um dos regimes de apuração tributária previstos na legislação brasileira implica em um grande impacto nas atividades operacionais, tornando imprescindível a análise de todos os aspectos pertinentes a cada modelo tributário de apuração e recolhimento.

Como dito anteriormente, existem quatro sistemáticas de apuração tributária. Convém, ao presente trabalho, discorrer acerca do Lucro Presumido e Lucro Real, uma vez que a opção pelo Simples Nacional está limitada à receita anual bruta de até R\$ 3.600.000,00, e o Lucro Arbitrado somente é passível de adoção em casos específicos previstos na legislação, tal como a falta de contabilidade, e que, ainda, é uma das formas mais onerosas de tributação.

2.1 A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO

A contabilidade desde sempre apresentou-se como instrumento indispensável ao administrador. É a ferramenta essencial para o gestor, uma vez que fornecesse subsídios e informações necessárias para a tomada de decisões.

Segundo IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE (2006, p. 48):

“A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.”

Por sua vez, MARION (2006, p.23) explica que:

“A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.”

Muitas vezes a contabilidade é utilizada tão somente como mecanismo de apuração tributária, deixando de ser um instrumento para auxiliar o administrador na tomada de decisões.

É natural nos depararmos com empresas que, apesar de possuírem relatórios e informações fornecidas pela contabilidade, utilizam outros meios de controles gerenciais, uma vez que os números evidenciados na contabilidade não representam efetivamente os números realizados pela empresa.

Mesmo assim, tem-se que a contabilidade assume um importante instrumento de gestão, fornecendo dados através de seus relatórios e demonstrações inclusive para outros fins, utilizados principalmente por acionistas, angariação de investidores, obtenção de financiamentos, entre outros.

Por sua vez, temos na contabilidade tributária o ramo que objetiva o estudo dos tributos referenciados pelos entes federativos, mediante a aplicação dos princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação fiscal tributária.

Segundo FABRETTI (2007, p. 29), “(...) é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.

FABRETTI (2007, p. 31) ainda explica a contabilidade tributária como ramificação da contabilidade geral, tendo por objeto:

“(...) apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extra contábil às exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro, determinando a base de cálculo fiscal para formação das provisões destinadas aos pagamentos desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.”

Deste modo, dentro das atribuições da contabilidade tributária estão presentes a correta apuração e gerenciamento dos tributos que incidem sobre diferentes atividades operacionais, registros contábeis, escrituração dos documentos fiscais, preenchimento das guias de recolhimento, interdisciplinaridade com outros ramos da contabilidade, entre outros.

2.1.1 Demonstração do Resultado do Exercício

As demonstrações contábeis são parte da dinâmica patrimonial da empresa, e tem como principal objetivo simplificar a informação, estruturando a posição patrimonial e financeira no período, bem como o desempenho da entidade.

Estas devem ser estruturadas e apresentadas nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 26 - “Apresentação das Demonstrações Contábeis”.

O objetivo das demonstrações contábeis, nos termos do referido CPC 26, é a de:

“(...) proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados.”

Dentre uma gama de demonstrações contábeis encontra-se a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

Este demonstrativo visa sintetizar as operações de resultado da empresa, confrontando receitas e despesas, dentro de um exercício ou ano-calendário (período de 12 meses).

Ensina IUDÍCIBUS (2009, p.38), que a demonstração do resultado do exercício é um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período, apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas.

Assim, através da confrontação de receitas, custos, despesas e resultados apurados, a DRE demonstra o resultado líquido da empresa, ou seja, o quanto de receita foi gerado para cobrir o capital investido e se obteve algum retorno.

Por se tratar de uma demonstração que evidencia o aumento e as reduções causadas no patrimônio líquido da entidade, destaca-se como um relatório

de extrema importância para tomada de decisões, principalmente nas questões relacionadas à apuração tributária.

Isto posto, a DRE constitui-se como uma ferramenta de análise e reflexão, qual proporciona ao gestor, com base nas informações apresentadas, planejar-se com a adoção de medidas que visem auxiliá-lo, dentre outras decisões, na busca por mecanismos de redução da carga tributária.

Além disso, sob o olhar de PADOVEZE (2010, p. 198):

“A avaliação sobre a empresa tem por finalidade detectar os pontos fortes e os pontos fracos do processo operacional e financeiro da companhia, objetivando propor alternativas de curso futuro a serem tomadas e seguidas pelos gestores da empresa”.

Vale ressaltar que para uma análise aprimorada seja feita, é necessário que as demonstrações contábeis apresentem informações corretas e se possível ser realizada após uma auditoria independente ou revisada por auditoria interna.

2.1.1.1 Estrutura da demonstração do resultado do exercício

Nos termos do item 82 do Pronunciamento Técnico CPC 26, a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as demais determinações legais:

- (a) receitas;
- (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- (c) lucro bruto;
- (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- (e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- (g) despesas e receitas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;

- (i) despesa com tributos sobre o lucro;
- (j) resultado líquido das operações continuadas;
- (k) valor líquido dos seguintes itens:
 - (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
 - (ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada.
- (l) resultado líquido do período.

2.1.1.2 Modelo de demonstração do resultado do exercício

Diante da estrutura mínima que deve conter a DRE, apresenta-se abaixo um modelo deste demonstrativo, qual será utilizado adiante para sintetizar os resultados e apurações tributárias da empresa a ser analisada.

MODELO DE DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)

RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS PRESTADOS
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA
(-) IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
PIS
COFINS
ISS
ICMS
CPRB
(-) DESCONTOS
(-) CANCELAMENTOS E DEVOLUÇÕES
(=) RECEITA LÍQUIDA
(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS
CUSTOS COM INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO
DEPRECIAÇÕES DE VEÍCULOS E CARRETAS
(=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO
(-) DESPESAS
(-) DESPESAS OPERACIONAIS
DESPESAS COM SERVIÇOS PRESTADOS
(-) DESPESAS ADMINISTRATIVAS

DESPESAS COM PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS
DESPESAS TRIBUTÁRIAS
DESPESAS GERAIS
(-) DEPRECIações
OUTRAS DEPRECIações
(-) OUTRAS DESPESAS
(+) OUTRAS RECEITAS
(=) RESULTADO ANTES DAS RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS
(-) DESPESAS FINANCEIRAS
(+) RECEITAS FINANCEIRAS
(=) RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO (LAIR)
(-) PROVISÃO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
PROVISÃO IMPOSTO DE RENDA
PROVISÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO

Cumprе ressaltar que a elaboração de um plano de contas contábil deve ser específico para cada empresa, principalmente as do setor de transportes, observadas ainda as normas internacionais de contabilidade, o que certamente auxiliará na correta contabilização dos custos operacionais e despesas, apropriação de créditos, e visualização das informações pelo gestor para tomadas de decisões.

3 REGIMES DE APURAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 LUCRO PRESUMIDO

O regime de apuração tributária pelo Lucro Presumido foi criado através do Decreto Lei nº 5844/1943. Atualmente a legislação de regência é a Lei nº 9.430/1996, bem como o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, Decreto nº 3.000/99.

O Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos casos em que a pessoa jurídica que não esteja obrigada à apuração do Lucro Real. Nesse regime, os tributos IRPJ e CSLL devem ser recolhidos trimestralmente, calculados com base na receita bruta da empresa.

Vale ressaltar que o conceito de receita bruta foi recentemente atualizado pela Lei nº 12.973/2014, conforme disposto no art. 12, abaixo reproduzido:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

Esta alteração, com nova redação dada ao art. 12 do Decreto-Lei 1.598 de 1977, estendeu o novo conceito às demais legislações que utilizam a receita bruta como base de cálculo, como o Lucro Presumido, a Estimativa Mensal e PIS/COFINS.

Retomando a apuração tributária pelo Lucro Presumido, tem-se que a base de cálculo do imposto de renda e do adicional, para a atividade de transporte de cargas, será determinada trimestralmente, mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida no período de apuração. Sobre a base de cálculo, incidirá a alíquota de 15% (quinze por cento) de IRPJ.

Ainda, sobre o valor que exceder o montante de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais, deduzidos da mesma base de cálculo do IRPJ, incidirá o adicional de imposto de renda, à alíquota de 10% (dez por cento). Como o Lucro Presumido é apurado trimestralmente, a base de cálculo será determinada mediante a exclusão do valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), compreendendo o valor do trimestre.

Com relação à base de cálculo da CSLL, o artigo 22 da Lei nº 10.684/2003 determina que esta corresponde a 12% (doze por cento) da receita bruta nas atividades de prestação de serviços de transportes.

Por sua vez, a opção pelo Lucro Presumido implica na apuração cumulativa para as contribuições para o PIS e a COFINS, quais são regulamentadas pelas Leis nº 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03. O regime cumulativo não permite o desconto de créditos, sendo que os tributos serão calculados mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, sobre a receita bruta da empresa (mesmo conceito pela Lei nº 12.973/2014), com as deduções legais.

Sem adentrar nos demais tributos que possam incidir sobre as prestações de serviços de transportes, tais como o ICMS, ISS e INSS ou CPRB, posto que o recolhimento destes se dá de forma igual à apuração pelo Lucro Real, apresenta-se abaixo um quadro resumo, consolidando as alíquotas dos tributos incidentes sobre a apuração pelo Lucro Presumido:

LUCRO PRESUMIDO			
Tributos	Presunção (B.C.)	Alíquota	Alíquota Efetiva
IRPJ	8%	15%	1,20%
AIRPJ*	8%	10%	0,80%
CSLL	12%	9%	1,08%
PIS	-	0,65%	0,65%
COFINS	-	3%	3,0%
Total		37,65%	6,73%

Obs.: a alíquota de 10% do adicional de imposto de renda incidirá sobre o valor que exceder o montante de R\$20.000,00 mensais sobre a base de cálculo.

3.2 LUCRO REAL

O Lucro Real, diferentemente dos outros regimes, não adota apenas a receita bruta para a apuração tributária. Nesse regime são levados em consideração toda a receita, custos e despesas da empresa, de modo a determinar a parcela tributável.

De acordo com o art. 247 do RIR, Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, sendo registrados na parte A do LALUR. Assim, a determinação do Lucro Real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

A alíquota do imposto de renda no Lucro Real é de 15% (quinze por cento). Ainda, será devido o adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais. Por fim, ainda há a incidência da contribuição social sobre o lucro com a alíquota de 9% (nove por cento).

A apuração para as contribuições para o PIS e a COFINS é calculada pelo regime não-cumulativo, ou seja, permite o desconto de créditos para o cálculo da apuração destes tributos. O regime não-cumulativo das contribuições está previsto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sendo que as alíquotas incidentes são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

A opção de apuração tributária pelo Lucro Real ainda permite a escolha por duas modalidades distintas de recolhimento: Trimestral ou Anual (estimativa). Na sequência serão apresentadas as diferenças existentes entre as duas modalidades.

3.2.1 Lucro Real Trimestral

O imposto de renda devido com base no Lucro Real, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. Assim, as empresas que optarem pelo Lucro Real Trimestral estão dispensadas de efetuar mensalmente o pagamento por estimativa do imposto de renda e da contribuição social.

Como opção, o contribuinte poderá recolher o imposto devido em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder.

Caso sejam recolhidas em parcelas, as quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

No Lucro Real Trimestral, o lucro do trimestre anterior não poderá ser compensado integralmente com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá ser

compensado até o limite de 30% (trinta por cento) do lucro real dos trimestres seguintes.

3.2.2 Lucro Real Anual (estimativa)

As pessoas jurídicas que optarem pela apuração do Lucro Real Anual terão que pagar, mensalmente, o imposto de renda e contribuição social sobre o lucro calculados por estimativa. O imposto e a contribuição sobre as operações do mês terão que ser pagos até o último dia útil do mês seguinte. As alíquotas dos tributos incidentes são as mesmas.

A base de cálculo do recolhimento por estimativa é muito similar à do recolhimento pelo Lucro Presumido, devendo ser considerada a soma das seguintes parcelas: (a) aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente; (b) ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive rendimentos em operações de mútuo, alienação de participações societárias, operações de hedge, receita de locação de imóvel (quando não for objeto social), juros relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados, variações monetárias ativas; entre outros (arts. 223 e 225 do RIR).

Como alternativa ao recolhimento estimado, o art. 35 da Lei nº 8.981/95, com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, prevê que 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 e seu adicional, calculado com base no lucro real do período em vigor. A suspensão ou redução do pagamento é aplicável para todo o exercício. Assim, se por exemplo, a empresa teve prejuízo fiscal no mês de janeiro e realizou o levantamento de balancete, poderá suspender o pagamento do imposto.

Portanto, a suspensão ou redução do imposto é uma faculdade para as pessoas jurídicas que optarem pelo Lucro Real Anual.

O balanço ou balancete de suspensão ou redução deve contemplar o período entre 1º de janeiro e a data da apuração do lucro. Assim, a pessoa jurídica que pagar, por exemplo, o imposto dos meses de janeiro, fevereiro e março com base na receita bruta e em abril levantar o balanço, o lucro real desse balanço

deverá compreender o período de 1º de janeiro a 30 de abril. Por conseguinte, O imposto de renda e o adicional calculados com base no Lucro Real daquele período serão comparados com o imposto e o adicional pagos sobre operações dos meses de janeiro, fevereiro e março. Se a soma dos pagamentos efetuados for maior que o imposto devido apurado com base no balanço, a empresa não terá que pagar o imposto relativo às operações de abril. Se o imposto sobre o lucro apurado no balanço ou balancete for um pouco maior, a empresa deverá pagar a diferença. Ainda, o balanço de abril não serve para suspender ou reduzir o pagamento relativo ao mês de maio. Neste caso, a empresa terá que levantar novo balanço ou balancete compreendendo o período de 1º de janeiro a 31 de maio e os tributos devidos são comparados com os tributos pagos nos meses de janeiro a abril.

Na apuração com base no Lucro Real Anual não cabe observar o limite de 30% do lucro tributável a ser compensado com prejuízo fiscal gerado no próprio ano-calendário (somente em relação a prejuízos gerados em anos anteriores), porque nos balanços ou balancetes levantados para fins de suspensão ou redução do imposto de renda apura-se o resultado acumulado desde o mês de janeiro, de modo que os prejuízos de um mês são automaticamente absorvidos por lucros de outro, sem nenhuma restrição. Como exemplo, o lucro de janeiro poderá ser compensado com o prejuízo de fevereiro ou dezembro; o lucro de março com o prejuízo de qualquer mês, e assim por diante.

Abaixo reproduz-se um quadro com as alíquotas dos tributos incidentes sobre a apuração pelo Lucro Real:

LUCRO REAL	
Tributos	Alíquota
IRPJ	15%
AIRPJ*	10%
CSLL	9%
PIS	1,65%
COFINS	7,6%
Total	43,25%

Obs.: a alíquota de 10% do adicional de imposto de renda incidirá sobre o valor que exceder o montante de R\$20.000,00 mensais sobre a base de cálculo.

3.2.3 LALUR

O LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real é um livro de escrituração de natureza fiscal, utilizado para a apuração extra contábil do Lucro Real.

Encontra previsão legal no art. 262 do RIR, qual dispõe que nele serão efetuados os seguintes procedimentos:

- (i) Lançamento dos ajustes do lucro líquido do período de apuração;
- (ii) Transcrição da demonstração do lucro real;
- (iii) Manutenção dos registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, 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 de apuração futuros e não constem da escrituração comercial; e
- (iv) Manutenção dos registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos em lei.

Referido livro divide-se em duas partes: parte A e parte B. Na parte A serão lançados e efetuados todos os ajustes, com adições exclusões e compensações, apresentando o Lucro Real do exercício e valores de IRPJ, AIRPJ e CSLL a pagar. Já a parte B é destinada ao controle dos valores que não constem da escrituração comercial, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros, tais como o registro de lucros e prejuízos acumulados.

Todas as pessoas jurídicas que apurarem seus tributos pelo no Lucro Real ficam obrigadas à escrituração do LALUR. Diante da obrigatoriedade na utilização deste livro para o registro e apuração dos tributos, apresenta-se abaixo um modelo da parte A do LALUR:

LALUR PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	
	Período
RESULTADO DO PERÍODO	-
ADIÇÕES	
Despesas indedutíveis	-
Multas indedutíveis	-
TOTAL	-
EXCLUSÕES	
(-) PAT	-
(-) Doações	-
TOTAL	-
LUCRO REAL DO EXERCÍCIO	-
IRPJ	-
AIRPJ	-
CSLL	-
COMPENSAÇÕES	
(-) IRPJ pago meses anteriores	-
TOTAL DE IRPJ A PAGAR	-
(-) CSLL pago meses anteriores	-
TOTAL DE CSLL A PAGAR	-

3.2.4 Regime Não-Cumulativo do PIS/COFINS

A não-cumulatividade surgiu na Europa e foi incorporada em nosso ordenamento jurídico através da Emenda nº 18, à Constituição de 1946. Inicialmente era aplicado aos impostos: ICM (antigo ICMS) e IPI. Posteriormente, a não-cumulatividade passou a integrar o PIS e a COFINS.

De forma geral, a não-cumulatividade designa o caminho que o tributo deve seguir, de tal forma que os créditos dos tributos das operações anteriores serão compensados com os débitos dos tributos das operações posteriores.

O significado de regime de compensação do imposto é a “periodicidade e a forma com que o contribuinte deverá proceder à apuração do imposto” (MELO e

LIPPO, p. 101). Essa compensação também é conhecida como sistema de abatimento.

Para entender o sistema de abatimento, MACHADO (1999, p.138) explica a não-cumulatividade como sistema de compensação entre créditos e débitos, conforme abaixo:

“Efetiva-se a não-cumulatividade no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. As entradas de mercadorias e os recebimentos de serviços tributados, de um lado, ensejarem crédito. De outros as saídas de mercadorias e as prestações de serviços tributadas a ensejarem débito. Toma-se então o total dos débitos, e dos créditos, em determinado período, subtraindo-se um do outro. O saldo devedor é o valor do imposto a ser pago naquele período. Havendo saldo credor, será este transferido para o período seguinte. Opera-se a compensação entre os créditos e os débitos, recolhendo-se o saldo devedor, quando for o caso, ou transferindo-se para o período seguinte o saldo credor que porventura existir.”

Esta sistemática de apuração visa evitar o efeito cascata destes tributos, de tal forma que sobre a atividade não haja um aumento de carga tributária. Desse modo, há a desoneração do contribuinte de direito, o qual não suporta a carga tributária dos tributos, sendo transmitida, através da não-cumulatividade, ao consumidor final, qual realmente é o contribuinte de fato.

Diferentemente do ICMS, os créditos de PIS/COFINS não são apurados mediante toda e qualquer aquisição tributada em operação anterior. Enquanto no ICMS o crédito é apurado em conta gráfica, calculando-se o crédito do ICMS em função das aquisições tributadas pelo imposto em operações anteriores e desde que relacionadas com a atividade produtiva da empresa, os créditos de PIS/COFINS encontram-se previsto em lei, num rol taxativo.

A base de cálculo do PIS/COFINS é a mesma descrita no art. 12 da Lei nº 12.973/2014, ou seja, a receita bruta auferida, sendo que não integram a base de cálculo os seguintes itens (§ 3º do art. 1º da Lei 10.833/03):

- a) Receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- b) Receitas decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;
- c) Receitas auferidas na revenda de mercadorias sujeitas à substituição tributária;
- d) Referentes vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- e) Reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;
- f) Decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de originados de operações de exportação;
- g) Receitas financeiras decorrentes do ajuste a valor presente;
- h) Receitas relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;
- i) Subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;
- j) Receitas reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

Após apurada a base de cálculo, devido à sistemática da não-cumulatividade, há o desconto de créditos, chegando-se ao valor de tributo a recolher. Com relação aos créditos, temos que estes encontram previsão na legislação tributária, conforme será discorrido a seguir.

3.2.4.1 Créditos de PIS/COFINS na atividade de transporte de carga rodoviária

Como visto, a opção pelo Lucro Real implica na apuração para as contribuições para o PIS e a COFINS, pelo regime da não-cumulatividade, possibilitando a empresa descontar créditos para o cálculo dos tributos.

Conforme disposição contida no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

- a) bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à incidência monofásica e à substituição tributária;
- b) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;
- c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;
- e) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- f) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- g) bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
- h) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
- i) vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Quanto aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços (item “b”) acima), a Receita Federal do Brasil manifestou seu entendimento

por meio da Solução de Consulta nº 241/12, da SRRF / 9ªRF, estabelecendo que a pessoa jurídica que tem por atividade a prestação de serviços de transportes rodoviários de carga pode considerar como insumos para fins de desconto de créditos o seguinte:

- a) Combustíveis e lubrificantes, utilizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora;
- b) Partes e peças de reposição utilizadas nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora;
- c) Serviços de manutenção realizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora;
- d) Encargos de depreciação, desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais, calculados sobre o a aquisição de veículos da posição 8701.20.00 da NCM, quando utilizados estes diretamente na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, incluindo-se nesse conceito a movimentação de carga nas instalações internas da empresa transportadora.

Em que pese as alíquotas do PIS e COFINS no Lucro Real serem superiores ao do Lucro Presumido, verifica-se que além dos créditos descritos expressamente na legislação, tais como as aquisições de bens para revenda, energia elétrica, alugueres, edificações e benfeitorias, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, a Receita Federal entende que também é possível o creditamento sobre combustíveis e lubrificantes, partes e peças de reposição, serviços de manutenção e sobre encargos de depreciação.

Além disso, o § 19 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê que a empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa física, transportador autônomo, e pessoa jurídica transportadora, optante pelo Simples Nacional, poderá apropriar-se de crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços.

Retomando os dados apresentados no início do presente trabalho, tem-se que as despesas com manutenção dos caminhões e carretas representam cerca de 20%, enquanto as despesas com combustíveis e lubrificantes em torno de 14%, ou seja, uma média de 34% do custo operacional é passível de crédito para o PIS e a COFINS, além das despesas relativas aos encargos de depreciação e subcontratação.

4 METODOLOGIA

4.1 DEFINIÇÃO DO TIPO DE PESQUISA

A pesquisa surge com a necessidade de se aprofundar sobre determinado assunto, com o objetivo de buscar soluções a problemas propostos, onde a solução nem sempre é de fácil constatação.

Desta forma, o procedimento conceitua-se pela aplicação de técnicas e métodos de investigação, onde se busca conhecer mais a fundo sobre determinado assunto, de modo a fornecer respostas aos problemas da pesquisa.

GIL (2002, p. 17) conceitua a pesquisa como:

“(...) o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou então quando a informação disponível se encontra em tal estado de desordem que não possa ser adequadamente relacionada ao problema.”

Por sua vez, conforme explica GALLIANO (1986), método é *“(...) a orientação básica para se atingir determinado fim e técnica é a forma da aplicação do método. Têm-se então o método como estratégia e as técnicas como as táticas necessárias para se operacionalizar a estratégia”*.

Isto posto, tem-se que a pesquisa realizada mediante a aplicação de técnicas e métodos de investigação busca um conhecimento científico, qual, segundo GALLIANO (1986), *“procura alcançar a verdade dos fatos (objetos),*

independentemente da escala de valores e das crenças dos cientistas; resulta de pesquisas metódicas e sistemáticas da realidade”.

Por sua vez, FACHIN (2005, p. 15-16) entende que, de modo geral o processo científico é produto da atividade humana, que compreendendo o que o cerca, passa a desenvolver novas descobertas. Através da necessidade de aprimorar-se constantemente, utiliza-se de uma observação sistemática dos fatos e de testagem empírica para formular as respostas aos problemas e apoiar suas afirmações.

Assim, no trabalho busca-se definir o tipo de pesquisa utilizado, subdividindo-o quanto à finalidade, os objetivos, os procedimentos técnicos e à abordagem do problema, mediante a utilização de conceitos e definições para explicar a pesquisa como um todo, conforme sintetizado no quadro abaixo:

Pesquisa	Classificações	Metodologia Adotada
Quanto à natureza	a) pura	Aplicada
	b) aplicada	
Quanto à abordagem	a) quantitativa	Quantitativa e Qualitativa
	b) qualitativa	
Quanto aos objetivos	a) exploratória	Descritiva
	b) descritiva	
	c) explicativa	
Quanto aos procedimentos técnicos	a) bibliográfica	Estudo de Caso
	b) documental	
	c) levantamento	
	d) estudo de caso	
	e) participante	
	f) experimental	

4.1.1 Quanto à Natureza

A pesquisa, quanto à sua finalidade, classifica-se como pura e aplicada. Quando for aplicada, explica ANDRADE (2009, p. 112), “(...) *visa às aplicações práticas, com o objetivo de atender às exigências da vida moderna. Nesse caso, sendo o objetivo contribuir para fins práticos, pela busca de soluções para problemas concretos, denomina-se pesquisa aplicada*”.

No entanto, a pesquisa aplicada sempre dependerá de uma pesquisa pura que, conforme ensinam MAGALHÃES E ORQUIZA (2002, p. 11), “(...) *gera conhecimento para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos*”. Logo, tem interesse na aplicação imediata, utilização e consequências práticas do conhecimento.

Deste modo, quanto à finalidade da pesquisa, adotou-se a metodologia de pesquisa aplicada, com o objetivo de aplicação de conhecimentos científicos para solucionar problemas reais, mediante a análise de dados pré-existentes, não sendo criados novos conceitos, metodologia esta qual amolda-se à pesquisa pura.

4.1.2 Quanto à Abordagem do Problema

A metodologia de pesquisa quantitativa visa a realização de análises com ênfase na medição e quantificação de dados e resultados, interpretando os fatos de modo a buscar uma solução ao problema proposto.

RICHARDSON (1999, p. 70) explica que a abordagem quantitativa:

“(...) caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão (...)”.

Por sua vez, FACHIN (2002, p. 81) ensina que a variável qualitativa é caracterizada pelos seus atributos e relaciona aspectos não somente mensuráveis, mas também definidos descritivamente. Portanto, na abordagem qualitativa, o pesquisador trabalha com dados e não somente com ideias abstratas, utilizando-se de exemplos práticos que aperfeiçoam o estudo e o resultado a ser apresentado.

No presente estudo adotou-se as duas metodologias quanto à abordagem, uma vez que utiliza-se de procedimentos de análises, com quantificação de dados e resultados, bem como a utilização de exemplos práticos definidos descritivamente.

4.1.3 Quanto aos Objetivos

A pesquisa, quanto aos seus objetivos, pode ser classificada como exploratória, descritiva ou explicativa.

GIL (2002, p. 42) assim explica o objetivo da pesquisa descritiva, adotada no presente trabalho:

“As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. (...) uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.”

Em continuidade, TRIVIÑOS (1987, p. 112) complementa que *“(...) os estudos descritivos exigem do investigador, para que a pesquisa tenha certo grau de validade científica, uma precisa delimitação de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação dos dados.”*

Portanto, a pesquisa descritiva cuida da observação dos fatos, analisando-os, classificando-os e interpretando-os, não havendo interferência do pesquisador, o qual limita-se a estudá-los, não os manipulando.

Como o presente trabalho desenvolve-se através da análise de dados fornecidos pela empresa estudada, sendo estes dados interpretados, a pesquisa enquadra-se como descritiva.

4.1.4 Quanto aos Procedimentos Técnicos

A metodologia adotada para a pesquisa, quanto ao seu procedimento, é o estudo de caso, uma das modalidades de pesquisa bastante utilizada no ramo das ciências exatas e sociais.

Segundo Gil (2002, p. 54), *“o estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento (...).”*

Por sua vez, FACHIN (2005, p. 45) expõe que:

“(...) este método é caracterizado por ser um estudo intensivo. No método do estudo de caso, leva-se em consideração, principalmente, a compreensão, como um todo, do assunto investigado. Todos os aspectos do caso são investigados. Quando o estudo é intensivo, podem até aparecer relações que, de outra forma, não seriam descobertas.”

Ainda quanto ao estudo de caso, GOLDENBERG (2003, p.33) explica que:

“O estudo de caso reúne o maior número de informações detalhadas, por meio de diferentes técnicas de pesquisa, com o objetivo de aprender a totalidade de uma situação e descrever a complexidade de um caso concreto através de um mergulho em um objeto delimitado”.

Desta forma, a elaboração de um estudo de caso precisa aprofundar-se na coleta de dados, com o intuito de se elucidar a situação estudada. Portanto, o estudo de caso abarca dois momentos: a apreensão (coleta de informações) e, após, a descrição da situação (análise dos dados).

Como no presente trabalho serão elaborados estudos e comparativos tributários, necessário se faz a realização de uma pesquisa com base em documentos e dados pré-existentes, sendo o estudo de caso a melhor metodologia para este tema.

Assim, para o desenvolvimento do presente trabalho foram consultados livros, artigos científicos, jornais, sites, legislação tributária, além da obtenção de documentos fornecidos pela empresa estudada, tais como livros contábeis, balancetes e demonstrativos de resultado, sob a condição de guarda e sigilo das informações quanto à identificação da empresa e apresentação destes documentos à terceiros.

4.2 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Este estudo foi realizado com base em dados e números reais, apresentados por uma empresa transportadora de cargas rodoviária. Dessa forma, a aplicabilidade do estudo para empresas do ramo ficará sujeita à elaboração de novos comparativos.

Todavia, levando em consideração os dados estatísticos apresentados no início do presente trabalho, tem-se que as empresas transportadoras possuem, de modo geral, as mesmas características, tanto de receitas quanto de custos e despesas. No entanto, por se tratar de uma atividade com enorme competitividade, com regulação de preços pelo próprio mercado, fica fortalecida a ideia da possibilidade aplicação deste trabalho a outras empresas.

Por fim, como não houve a realização de uma auditoria sobre os números da empresa, os resultados obtidos ficam condicionados à veracidade das informações e registros apresentados.

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa escolhida para a realização do presente estudo é uma transportadora de cargas rodoviária, especializada em cargas fechadas, com mais de 16 anos de atividade no mercado.

A transportadora conta com uma frota própria com cerca de 45 caminhões, além de outros veículos agregados, capaz de suprir a demanda em nível nacional.

Além de sua matriz localizada na Região Metropolitana de Curitiba, possui três filiais pelo país, situando-se 02 (duas) em São Paulo, e outra no Estado do Paraná.

No ano de 2013 a empresa apurava seus tributos através do regime de apuração tributário pelo Lucro Presumido, passando em 2014, a apurar seus tributos pelo Lucro Real, período este a ser analisado neste trabalho.

5.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS DE 2014

Partindo-se da teoria e legislação apresentadas durante a revisão da literatura, foram elaborados cálculos comparativos entre os regimes de apuração tributária passíveis de adoção pela empresa: Lucro Presumido e Lucro Real. Na análise destes regimes, foram considerados os tributos IRPJ, AIRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Os documentos e informações utilizadas para a realização do estudo foram fornecidas pela empresa em análise, mediante a apresentação das Demonstrações do Resultado do Exercício e Balancetes de Verificação, referentes ao ano-calendário de 2014, tendo a empresa optado pelo regime de apuração tributária pelo Lucro Real para o período.

Não foram considerados na análise os impactos referente aos tributos INSS ou CPRB, e ICMS, tendo em vista que as suas apurações são idênticas tanto no Lucro Presumido quanto no Lucro Real. Além disso, durante todo o período a empresa apresentou lucro em sua operação, gerando o dever de recolher IRPJ, AIRPJ e CSLL, conforme será visto adiante.

5.2.1 Apuração Tributária pelo Lucro Presumido

Como já exposto, o Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada, sendo necessário para sua apuração o valor da receita bruta da empresa, da qual serão deduzidas as devoluções e vendas canceladas, descontos incondicionais, tributos sobre ela incidentes e valores decorrentes do ajuste a valor presente.

Observa-se abaixo a receita bruta da empresa durante o ano-calendário de 2014:

	RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS PRESTADOS	
PERÍODO	MENSAL	TRIMESTRAL
Janeiro	1.873.922	4.974.082
Fevereiro	1.586.866	
Março	1.513.294	

Abril	1.600.432	4.844.703
Maio	1.769.816	
Junho	1.474.456	
Julho	1.742.876	4.640.059
Agosto	1.408.211	
Setembro	1.488.973	
Outubro	1.605.204	4.440.664
Novembro	1.465.453	
Dezembro	1.370.008	
TOTAL	18.899.509	18.899.509

Como visto, o quadro anterior apresenta o valor de receita bruta do período. Segundo os números existentes nos relatórios fornecidos pela empresa, apenas no mês de Julho/2014 houve o cancelamento de serviços, no valor de R\$ 41.939,86. Não houve a concessão de descontos incondicionais.

Dessa forma, ajustando o quadro de receita bruta anterior, mediante a dedução do cancelamento de serviços, assim ficam os novos valores obtidos:

PERÍODO	RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS PRESTADOS AJUSTADO	
	MENSAL	TRIMESTRAL
Janeiro	1.873.922	4.974.082
Fevereiro	1.586.866	
Março	1.513.294	
Abril	1.600.432	4.844.703
Maio	1.769.816	
Junho	1.474.456	
Julho*	1.700.936	4.598.119
Agosto	1.408.211	
Setembro	1.488.973	
Outubro	1.605.204	4.440.664
Novembro	1.465.453	
Dezembro	1.370.008	
TOTAL	18.857.569	18.857.569

A partir da informação da receita bruta ajustada no quadro acima, foram apurados os tributos PIS e COFINS, às alíquotas de 1,65% e 3%, respectivamente. Devido à estes tributos estarem sujeitos à cumulatividade no Lucro Presumido, não

existe a possibilidade de compensação e/ou abatimento de créditos tributários. Dessa forma, assim ficou a apuração:

LUCRO PRESUMIDO			
PERÍODO	BASE DE CÁLCULO	PIS (0,65%)	COFINS (3%)
Janeiro	1.873.922	12.180	56.218
Fevereiro	1.586.866	10.315	47.606
Março	1.513.294	9.836	45.399
Abril	1.600.432	10.403	48.013
Maio	1.769.816	11.504	53.094
Junho	1.474.456	9.584	44.234
Julho*	1.700.936	11.056	51.028
Agosto	1.408.211	9.153	42.246
Setembro	1.488.973	9.678	44.669
Outubro	1.605.204	10.434	48.156
Novembro	1.465.453	9.525	43.964
Dezembro	1.370.008	8.905	41.100
TOTAL	18.857.569	122.574	565.727

Tomando por base o quadro de receita bruta ajustada anterior, temos que a apuração do IRPJ e AIRPJ será calculada mediante a aplicação da alíquota de presunção 8% (oito por cento). Sobre esta presunção, serão aplicadas as alíquotas de 15% (quinze por cento) para IRPJ e de 10% (dez por cento) para o AIRPJ. Além disso, sobre a base de presunção do AIRPJ deverá ser deduzido o valor de R\$60.000,00 por trimestre. Se este valor for inferior à zero, não haverá AIRPJ a pagar.

Outro fato que deve ser observado para a apuração destes impostos é de que as receitas financeiras devem ser oferecidas à tributação. No entanto, estas são acrescidas à base de cálculo após a aplicação da presunção, ou seja, os impostos incidem diretamente sobre o valor auferido destas receitas. Veja-se a seguir o resumo das receitas financeiras:

RECEITAS FINANCEIRAS		
PERÍODO	MENSAL	TRIMESTRAL
Janeiro	23	4.716
Fevereiro	17	
Março	4.676	

Abril	69	3.071
Maio	43	
Junho	2.959	
Julho	3.111	6.720
Agosto	318	
Setembro	3.291	
Outubro	1.106	4.537
Novembro	1.274	
Dezembro	2.156	
TOTAL	19.043	19.043

Diante das considerações anteriores, a apuração do IRPJ e AIRPJ ficou da seguinte forma:

LUCRO PRESUMIDO							
PA	RECEITA BRUTA	PRESUNÇÃO B.C. (8%)	RECEITAS FINANCEIRAS	B.C.	IRPJ (15%)	AIRPJ (10%)	TOTAL
1º Trimestre	4.974.082	397.927	4.716	402.642	60.396	34.264	94.661
2º Trimestre	4.844.703	387.576	3.071	390.647	58.597	33.065	91.662
3º Trimestre	4.598.119	367.850	6.720	374.569	56.185	31.457	87.642
4º Trimestre	4.440.664	355.253	4.537	359.790	53.968	29.979	83.947
TOTAL	18.857.569	1.508.605	19.043	1.527.648	229.147	128.765	357.912

Por sua vez, o cálculo da CSLL segue similar raciocínio ao do IRPJ. No entanto, ao invés da aplicação da presunção de 8% (oito por cento), aplica-se o percentual de 12% (doze por cento), segundo determinação legal. Sobre a base de presunção incidirá a alíquota de 9% (nove por cento). A apuração da CSLL resultou nos seguintes valores a pagar:

LUCRO PRESUMIDO						
PA	RECEITA BRUTA	PRESUNÇÃO B.C. (12%)	RECEITAS FINANCEIRAS	B.C.	CSLL (9%)	TOTAL
1º Trimestre	4.974.082	596.890	4.716	601.605	54.144	54.144
2º Trimestre	4.844.703	581.364	3.071	584.435	52.599	52.599
3º Trimestre	4.598.119	551.774	6.720	558.494	50.264	50.264
4º Trimestre	4.440.664	532.880	4.537	537.416	48.367	48.367
TOTAL	18.857.569	2.262.908	19.043	2.281.951	205.376	205.376

Apurados os tributos IRPJ, AIRPJ, CSLL, PIS e COFINS mediante a aplicação das normas que regem a modalidade de apuração pelo Lucro Presumido, obteve-se os valores relativos à carga tributária da empresa em análise, referente aos tributos supracitados, resumidos no quadro adiante apresentado:

LUCRO PRESUMIDO	
Tributos	Total
IRPJ	229.147
AIRPJ	128.765
CSLL	205.376
PIS	122.574
COFINS	565.727
Total	1.251.589

Tendo sido identificados os tributos sobre a atividade da empresa, houve a possibilidade da elaboração da DRE, apresentado trimestralmente, qual indicou a existência de resultado líquido no período no valor acumulado de R\$ 1.321.495, conforme observa-se a seguir:

	1º	2º	3º	4º	TOTAL
	Trimestre	Trimestre	Trimestre	Trimestre	
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS PRESTADOS	4.974.082	4.844.703	4.640.059	4.440.664	18.899.509
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA	618.864	614.396	668.670	603.525	2.505.455
(-) IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	618.864	614.396	626.730	603.525	2.463.515
PIS	32.332	31.491	30.160	28.864	122.847
COFINS	149.222	145.341	139.202	133.220	566.985
ISS	4.019	1.075	1.101	987	7.182
ICMS	379.625	384.700	406.921	394.269	1.565.516
CPRB	53.666	51.789	49.346	46.185	200.985
(-) DESCONTOS	0	0	0	0	0
(-) CANCELAMENTOS E DEVOLUÇÕES	0	0	41.940	0	41.940
(=) RECEITA LÍQUIDA	4.355.218	4.230.307	3.971.389	3.837.139	16.394.053
(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS	2.716.199	2.543.968	2.310.384	2.186.076	9.756.627
CUSTOS COM INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO	2.501.077	2.346.058	2.122.419	1.998.111	8.967.666
DEPRECIACIONES DE VEÍCULOS E CARRETAS	215.122	197.909	187.965	187.965	788.961
(=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	1.639.018	1.686.339	1.661.005	1.651.063	6.637.426

(-) DESPESAS	1.317.682	1.202.610	1.352.582	1.222.251	5.095.124
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	251.435	239.374	226.969	230.085	947.863
DESPESAS COM SERVIÇOS PRESTADOS	251.435	239.374	226.969	230.085	947.863
(-) DESPESAS ADMINISTRATIVAS	1.028.122	928.682	1.090.907	959.004	4.006.715
DESPESAS COM PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	563.330	547.890	661.845	559.938	2.333.003
DESPESAS TRIBUTÁRIAS	20.693	15.370	10.248	12.125	58.436
DESPESAS GERAIS	444.099	365.421	418.814	386.941	1.615.276
(-) DEPRECIações	38.124	34.554	34.707	33.162	140.547
OUTRAS DEPRECIações	38.124	34.554	34.707	33.162	140.547
(-) OUTRAS DESPESAS	0	0	0	0	0
(+) OUTRAS RECEITAS	0	0	17.724	6.000	23.724
(=) RESULTADO ANTES DAS RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS	321.337	483.730	326.147	434.813	1.566.026
(-) DESPESAS FINANCEIRAS	157.081	165.017	162.098	114.913	599.109
(+) RECEITAS FINANCEIRAS	4.716	3.071	6.720	4.537	19.043
(=) RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO (LAIR)	168.971	321.783	170.769	324.436	985.959
(-) PROVISÃO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	148.805	144.261	139.199	132.315	564.579
PROVISÃO IMPOSTO DE RENDA	94.661	91.662	88.481	83.947	358.751
PROVISÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	54.144	52.599	50.717	48.367	205.829
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	20.166	177.522	31.571	192.121	421.380

Finalizada a apresentação dos números da empresa no ano de 2014, considerando a apuração pelo Lucro Presumido, quais serão utilizados para comparação tributária em tópico adiante, demonstram-se na sequência os resultados obtidos mediante a apuração tributária da empresa no Lucro Real.

5.2.2 Apuração Tributária pelo Lucro Real

A Apuração tributária pelo Lucro Real leva em consideração, além da receita bruta, os custos, despesas e outros resultado de outras operações para determinação da base de cálculo para apuração de IRPJ, AIRPJ e CSLL.

Como já exposto, a apuração tributária pelo Lucro Real comporta duas formas diferente de recolhimento: Trimestral ou Anual (por estimativa). Ainda, quanto

ao recolhimento por estimativa, é possível o levantamento de balancetes mensais, de modo a suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês.

A metodologia de recolhimento adotado para cálculo comparativo do Lucro Real será através do Lucro Real Anual, mediante o levantamento mensal de balancete. A escolha por essa forma de apuração deve ao fato de que em dez de doze meses no ano, a empresa estudada obteve resultado antes dos tributos sobre o lucro em percentual inferior a 8% (oito por cento), ou seja, caso a apuração fosse por estimativa, anteciparia o pagamento de tributos, refletindo diretamente no fluxo de caixa da empresa.

Considerando a mesma receita bruta da empresa e cancelamento de serviço prestado no mês de julho, a DRE da empresa para apuração pelo Lucro Real Anual, mediante levantamento mensal de balancetes para redução do imposto, resultou no seguinte:

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS PRESTADOS	4.974.082	4.844.703	4.640.059	4.440.664	18.899.509
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA	612.433	622.858	695.416	623.677	2.554.383
(-) IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	612.433	622.858	653.476	623.677	2.512.443
PIS	31.238	33.052	34.981	32.507	131.779
COFINS	143.885	152.241	161.126	149.729	606.981
ISS	4.019	1.075	1.101	987	7.182
ICMS	379.625	384.700	406.921	394.269	1.565.516
CPRB	53.666	51.789	49.346	46.185	200.985
(-) DESCONTOS	0	0	0	0	0
(-) CANCELAMENTOS E DEVOLUÇÕES	0	0	41.940	0	41.940
(=) RECEITA LÍQUIDA	4.361.649	4.221.845	3.944.643	3.816.988	16.345.126
(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS	2.716.199	2.543.968	2.310.384	2.186.076	9.756.627
CUSTOS COM INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO	2.501.077	2.346.058	2.122.419	1.998.111	8.967.666
DEPRECIACIONES DE VEÍCULOS E CARRETAS	215.122	197.909	187.965	187.965	788.961
(=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	1.645.450	1.677.878	1.634.260	1.630.912	6.588.499
(-) DESPESAS	1.317.682	1.202.610	1.352.582	1.222.251	5.095.124
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	251.435	239.374	226.969	230.085	947.863
DESPESAS COM SERVIÇOS PRESTADOS	251.435	239.374	226.969	230.085	947.863
(-) DESPESAS ADMINISTRATIVAS	1.028.122	928.682	1.090.907	959.004	4.006.715

DESPESAS COM PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	563.330	547.890	661.845	559.938	2.333.003
DESPESAS TRIBUTÁRIAS	20.693	15.370	10.248	12.125	58.436
DESPESAS GERAIS	444.099	365.421	418.814	386.941	1.615.276
(-) DEPRECIAÇÕES	38.124	34.554	34.707	33.162	140.547
OUTRAS DEPRECIAÇÕES	38.124	34.554	34.707	33.162	140.547
(-) OUTRAS DESPESAS	0	0	0	0	0
(+) OUTRAS RECEITAS	0	0	17.724	6.000	23.724
(=) RESULTADO ANTES DAS RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS	327.768	475.268	299.401	414.661	1.517.098
(-) DESPESAS FINANCEIRAS	157.081	165.017	162.098	114.913	599.109
(+) RECEITAS FINANCEIRAS	4.716	3.071	6.720	4.537	19.043
(=) RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO (LAIR)	175.402	313.321	144.023	304.284	937.031
(-) PROVISÃO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	60.810	104.231	48.248	106.570	319.860
PROVISÃO IMPOSTO DE RENDA	43.125	75.052	33.889	76.772	228.838
PROVISÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	17.685	29.179	14.360	29.798	91.022
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	114.592	209.090	95.775	197.714	617.171

Os valores de provisão para imposto de renda (somado ao adicional) e contribuição social foram obtidos através da aplicação das alíquotas dos respectivos tributos sobre o resultado antes dos tributos sobre o lucro (LAIR), após as adições e exclusões. A apuração destes tributos encontra-se sintetizada na parte A do LALUR, conforme reproduzido abaixo:

LALUR PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO					
	1º trimestre	2º trimestre	3º trimestre	4º trimestre	TOTAL
RESULTADO DO PERÍODO	175.402	488.724	632.747	937.031	937.031
ADIÇÕES					
Despesas indedutíveis	16.661	27.149	38.946	62.752	62.752
Multas indedutíveis	4.437	4.837	8.571	11.570	11.570
TOTAL	21.098	31.986	47.517	74.321	74.321
EXCLUSÕES					
(-) PAT	0	0	0	0	0
(-) Doações	0	0	0	0	0
TOTAL	0	0	0	0	0

LUCRO REAL DO EXERCÍCIO	196.501	520.710	680.264	1.011.353	1.011.353
IRPJ	29.475	78.106	102.040	151.703	151.703
AIRPJ	13.650	40.071	50.026	77.135	77.135
CSLL	17.685	46.864	61.224	91.022	91.022
COMPENSAÇÕES					
(-) IRPJ pago meses anteriores	0	43.125	75.052	77.014	77.014
TOTAL DE IRPJ A PAGAR	43.125	75.052	77.014	151.824	151.824
(-) CSLL pago meses anteriores	0	17.685	29.179	32.045	32.045
TOTAL DE CSLL A PAGAR	17.685	29.179	32.045	58.977	58.977

Com relação à apuração do PIS/COFINS no Lucro Real, tem-se que estes tributos estão sujeitos à não-cumulatividade, ou seja, são apurados os valores devidos e após, descontados os créditos previstos em lei, para cada tipo de atividade.

Como anteriormente narrado, são custos e despesas passíveis de creditamento por empresa transportadora de cargas rodoviária, segundo entendimento da Receita Federal: combustíveis e lubrificantes, partes e peças de reposição, serviços de manutenção, aquisição de outros serviços considerados insumos na prestação de serviços, subcontratação de fretes à pessoas físicas e empresas optantes pelo Simples Nacional (crédito presumido 75%), entre outros. Além desses créditos específicos, também poderá usufruir do creditamento de despesas relativas à encargos de depreciação, energia elétrica e aluguel pagos à pessoa jurídica.

Com base nestas informações, verificam-se no quadro a seguir os valores dispendidos pela empresa no período em análise, separados por cada espécie de custo e despesa passível de aproveitamento de crédito:

CUSTOS E DESPESAS	1º	2º	3º	4º	TOTAL
	Trimestre	Trimestre	Trimestre	Trimestre	
COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	725.637	641.057	539.294	650.448	2.556.435
PNEUS, CÂMARAS DE AR E DEMAIS MATERIAS RODANTES	12.235	27.384	20.520	0	60.139
PEÇAS DE REPOSIÇÃO	417	522	656	4.870	6.465
MANUTENÇÃO E REPARO DE VEÍCULOS	163.464	169.887	216.302	90.173	639.825
SERVIÇOS DIVERSOS PRESTADOS PJ	89.747	172.802	48.489	93.193	404.231

LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS	89.750	58.100	27.908	33.807	209.565
ARMAZENAGEM E LOGÍSTICA	5.100	1.527	326	1.010	7.963
FRETE TERCEIROS - PJ	345.214	106.403	122.569	136.582	710.768
FRETE TERCEIROS - PF - RPA	1.465.102	1.383.333	1.079.415	1.027.512	4.955.362
FRETE TERCEIROS - PJ SIMPLES NACIONAL	213.531	333.254	430.223	423.621	1.400.629
DEPRECIÇÕES DE CAMINHÕES	215.122	197.909	187.965	187.965	788.961
DESPESAS COM ALUGUEIS	169.545	174.380	177.408	178.627	699.961
ENERGIA ELÉTRICA	5.657	4.118	4.371	5.524	19.670
TOTAL	3.500.522	3.270.677	2.855.444	2.833.330	12.459.973

Quanto à subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa física e pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, a base de cálculo para o creditamento de PIS/COFINS será de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. Diante disso, temos que a base de cálculo devidamente ajustada será a seguinte:

BASE DE CÁLCULO	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL
CRÉDITOS PIS/COFINS	3.080.864	2.841.530	2.478.035	2.470.547	10.870.975

Por sua vez, para a apuração do valor dos créditos de PIS/COFINS no regime não-cumulativo para o Lucro Real, deve-se aplicar as alíquotas de 1,65% de PIS e 7,6% para a COFINS, sobre a base de cálculo encontrada. Dessa forma, os créditos de PIS/COFINS identificados para o período estão reproduzidos no quadro abaixo:

APURAÇÃO CRÉDITOS PIS/COFINS			
PA	BASE DE CÁLCULO	CRÉDITOS	
		PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
1º Trimestre	3.080.864	50.834	234.146
2º Trimestre	2.841.530	46.885	215.956
3º Trimestre	2.478.035	40.888	188.331
4º Trimestre	2.470.547	40.764	187.762
TOTAL	10.870.975	179.371	826.194

Adiante, para a apuração do *quantum* devido destes tributos, deve-se aplicar as mesmas alíquotas sobre a base de cálculo, a qual se dá pela composição da receita bruta auferida no período, com as deduções legais, conforme explicado em capítulo específico. Isto posto, demonstra-se abaixo a apuração de PIS/COFINS a recolher no período:

APURAÇÃO PIS - REGIME NÃO CUMULATIVO				
PA	B.C.	PIS (1,65%)	CRÉDITOS	PIS A PAGAR
1º Trimestre	4.974.082	82.072	50.834	31.238
2º Trimestre	4.844.703	79.938	46.885	33.052
3º Trimestre	4.598.119	75.869	40.888	34.981
4º Trimestre	4.440.664	73.271	40.764	32.507
TOTAL	18.857.569	311.150	179.371	131.779

APURAÇÃO COFINS - REGIME NÃO CUMULATIVO				
PA	B.C.	COFINS (7,6%)	CRÉDITOS	COFINS A PAGAR
1º Trimestre	4.974.082	378.030	234.146	143.885
2º Trimestre	4.844.703	368.197	215.956	152.241
3º Trimestre	4.598.119	349.457	188.331	161.126
4º Trimestre	4.440.664	337.490	187.762	149.729
TOTAL	18.857.569	1.433.175	826.194	606.981

Em resumo, o valor anual de PIS/COFINS a pagar restou:

TRIBUTOS	VALOR
PIS	131.779
COFINS	606.981
TOTAL	738.760

Apurados os tributos IRPJ, AIRPJ, CSLL, PIS e COFINS a pagar, obteve-se a carga tributária da empresa, calculada na modalidade de apuração pelo Lucro Real Anual, mediante levantamento de balancete de redução de impostos e apuração de PIS/COFINS não-cumulativos, resultando nos seguintes valores finais:

LUCRO REAL	
Tributos	Total
IRPJ	151.703
AIRPJ	77.135
CSLL	91.022
PIS	131.779
COFINS	606.981
Total	1.058.620

Entendida a apuração pelo Lucro Real, passa-se a analisar a comparação entre os dois regimes de apuração tributária, identificando qual apresenta maior eficiência e redução da carga tributária.

5.2.3 Comparação entre os Regimes de Apuração Tributária

Depois de obtidos os resultados das apurações tributárias nos regimes do Lucro Presumido e Lucro Real Anual, foi possível a realização de uma comparação entre tais regimes, de modo a identificar qual deles apresenta um melhor resultado tributário, bem como averiguar se a empresa estudada enquadra-se dentro da média de rentabilidade das empresas do setor, qual é de cerca de 6% (seis por cento).

Antes, porém, cabe estabelecer um pequeno paralelo, de modo a realizar uma análise comparativa entre os números apresentados no estudo realizado pelo IPEA, apresentado no início deste trabalho, relativamente aos gastos operacionais em função da receita bruta, com os resultados os obtidos em observação aos números apresentados pela empresa. Verifica-se:

Gastos operacionais	% em relação Receita Bruta	
	Estudo IPEA	Empresa*
Manutenção dos caminhões e carretas	20%	3,75%
Despesas de pessoal	19%	12,34%
Combustíveis e lubrificantes	14%	13,56%
Material de consumo	10%	3,22%

* Valores aproximados

Este paralelo permite extrair algumas conclusões. Inicialmente, os gastos operacionais dispendidos pela empresa, com combustíveis e lubrificantes, apresentam números muito próximos aos do estudo. Com relação aos gastos com manutenção dos caminhões e carretas realizados pela empresa, observa-se que estes são inferiores aos apresentados pelo estudo. Tal situação se deve ao fato de que boa parte da frota da empresa é nova ou seminova, o que reduz o dispêndio com estes custos. Quanto às despesas com pessoal, não foram considerados no percentual apresentado pela empresa aqueles inerentes à subcontratação (autônomos, empresas do Simples Nacional e tributação normal), os quais representam aproximadamente 37,47% daqueles realizados pela empresa. Este custo certamente impacta nesta estatística, bem como pode refletir na apuração de outros percentuais. Por fim, quanto aos gastos com material de consumo, não foram considerados pela empresa outros gastos operacionais, pelo fato que o estudo não disponibiliza um detalhamento maior sobre quais materiais seriam estes.

Voltando à análise comparativa entre os dois regimes tributários, o resultado líquido no período em cada regime de apuração tributária resultou nos valores abaixo:

LUCRO PRESUMIDO					
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL
	20.166	177.522	31.571	192.121	421.380

LUCRO REAL					
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL
	114.592	209.090	95.775	197.714	617.171

Infere-se dos números acima, que o Lucro Real apresentou um resultado líquido no período superior ao do Lucro Presumido. Isto pode ser explicado mediante análise mensal da DRE, onde a empresa apresentou lucro no LAIR, mas, em decorrência dos tributos IRPJ, AIRPJ e CSLL serem calculados com base na receita bruta da empresa, este resultado restou negativo nos meses de fevereiro, abril, junho e julho. Em termos percentuais, o resultado no Lucro Presumido, calculado em função da receita bruta, resultou em 2,23%, enquanto no Lucro Real, o resultado foi de 3,27%, conforme tabelas abaixo:

LUCRO PRESUMIDO					
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL
	0,41%	3,66%	0,68%	4,33%	2,23%
LUCRO REAL					
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL
	2,30%	4,32%	2,06%	4,45%	3,27%

Outra análise interessante a ser feita, refere-se à base de cálculo para apuração dos tributos IRPJ, AIRPJ, e CSLL. Como explicado, na apuração pelo Lucro Presumido, há uma presunção legal de 8% (oito por cento) sobre o valor da receita bruta, para que seja determinada a base de cálculo (com deduções e acréscimos). Já na apuração pelo Lucro Real, considera-se o resultado antes dos tributos sobre o lucro (LAIR), após adições e exclusões.

Em análise ao quadro abaixo, percebe-se que na apuração pelo Lucro Real, em nenhum período a base tributável superou os 8% (oito por cento) de presunção do Lucro Presumido, o que evidencia que esta modalidade de apuração tributária acabou sendo mais vantajosa à empresa. Veja-se:

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	TOTAL
(=) RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO (LAIR)	175.402	488.724	632.747	937.031	937.031
ADIÇÕES	21.098	53.085	100.602	174.923	74.321
LUCRO REAL DO EXERCÍCIO (BASE DE CÁLCULO IRPJ/CSLL)	196.501	541.808	733.349	1.111.954	1.011.353
	3,95%	5,52%	5,07%	5,88%	5,35%

Além disso, nota-se que a base tributável no Lucro Real para o período foi de 5,35%, valor este muito próximo à média de rentabilidade das empresas do mesmo setor, cerca de 6%, conforme apresentado no início deste trabalho.

Por sua vez, efetuando uma análise comparativa entre o valor de PIS/COFINS a recolher nos dois regimes tributários, obteve-se os seguintes resultados:

MÊS	PIS		
	CUMULATIVO LUCRO PRESUMIDO	NÃO-CUMULATIVO / LUCRO REAL	DIFERENÇA LP X LR
Janeiro	12.180	12.160	21

Fevereiro	10.315	9.052	1.262
Março	9.836	10.026	-190
Abril	10.403	8.655	1.748
Mai	11.504	15.183	-3.679
Junho	9.584	9.215	369
Julho	11.056	13.541	-2.485
Agosto	9.153	10.319	-1.165
Setembro	9.678	11.121	-1.443
Outubro	10.434	12.097	-1.663
Novembro	9.525	10.847	-1.322
Dezembro	8.905	9.562	-657
TOTAL	122.574	131.779	-9.205

MÊS	COFINS		
	CUMULATIVO / LUCRO PRESUMIDO	NÃO-CUMULATIVO / LUCRO REAL	DIFERENÇA LP X LR
Janeiro	56.218	56.009	209
Fevereiro	47.606	41.696	5.910
Março	45.399	46.180	-782
Abril	48.013	39.864	8.149
Mai	53.094	69.933	-16.838
Junho	44.234	42.445	1.789
Julho	51.028	62.372	-11.344
Agosto	42.246	47.529	-5.282
Setembro	44.669	51.226	-6.557
Outubro	48.156	55.720	-7.564
Novembro	43.964	49.964	-6.000
Dezembro	41.100	44.045	-2.945
TOTAL	565.727	606.981	-41.254

Numa primeira impressão, analisando apenas as alíquotas de PIS/COFINS entre os regimes de apuração pelo Lucro Presumido e Lucro Real, cria-se uma precipitada conclusão de que a apuração pelo regime não-cumulativo possui uma carga tributária significativamente mais alta.

No entanto, a atividade de transporte rodoviário de cargas possibilita a apropriação de uma gama de créditos, onde o resultado da apuração de PIS/COFINS apresenta um resultado surpreendente: há meses em que a apuração não-cumulativa (alíquotas de 1,65% e 7,6%, para PIS e COFINS, respectivamente) apresentou carga tributária inferior à apuração cumulativa (0,65% para PIS e 3% para COFINS).

Esta estatística fica mais evidente ao se comparar a alíquota efetiva dos tributos, mediante o cálculo representado em percentuais, do resultado da divisão do valor de cada tributo a recolher, em função da receita bruta da empresa (ajusta pelo cancelamento de receita), conforme observa-se a seguir:

PIS	
MÊS	ALÍQUOTA EFETIVA
Janeiro	0,649%
Fevereiro	0,570%
Março	0,663%
Abril	0,541%
Maiο	0,858%
Junho	0,625%
Julho	0,796%
Agosto	0,733%
Setembro	0,747%
Outubro	0,754%
Novembro	0,740%
Dezembro	0,698%
MÉDIA	0,698%

COFINS	
MÊS	ALÍQUOTA EFETIVA
Janeiro	2,989%
Fevereiro	2,628%
Março	3,052%
Abril	2,491%
Maiο	3,951%
Junho	2,879%
Julho	3,667%
Agosto	3,375%
Setembro	3,440%
Outubro	3,471%
Novembro	3,409%
Dezembro	3,215%
MÉDIA	3,214%

Como visto, a alíquota média no regime não-cumulativo no período acumulado é muito próxima ao da apuração cumulativa, o que fortalece mais uma vez, ser o Lucro Real opção vantajosa frente à apuração pelo Lucro Presumido.

Uma vez apurados os tributos IRPJ, AIRPJ, CSLL, PIS e COFINS pelos regimes de apuração do Lucro Presumido e Lucro Real, demonstra-se abaixo, através de um quadro comparativo, a diferença da carga tributária total destes regimes, como vê-se:

LUCRO PRESUMIDO		LUCRO REAL	
Tributos	Total	Tributos	Total
IRPJ	229.147	IRPJ	151.703
AIRPJ	128.765	AIRPJ	77.135
CSLL	205.376	CSLL	91.022
PIS	122.574	PIS	131.779
COFINS	565.727	COFINS	606.981
TOTAL	1.251.589	TOTAL	1.058.620

Verifica-se que a opção pelo Lucro Real oportunizou à empresa uma redução de R\$192.969, o que representa cerca de 15,42% de economia tributária. Em que pese este regime apresentar uma complexidade maior na sua apuração, a economia alcançada pode justificar eventuais custos adicionais envolvidos para a manutenção.

Dentre outros aspectos, são questões relevantes a ser analisadas quando da opção por um regime tributário ou outro: (i) Margem de rentabilidade da empresa; (ii) Custos e despesas passíveis de creditamento para PIS/COFINS e dedução para IRPJ/CSLL; (iii) Controle do ativo imobilizado, para fins de contabilização de despesas financeiras e despesas com depreciação (IRPJ/PIS/COFINS); (iv) Qualidade dos relatórios e informações disponibilizados pela contabilidade; (v) Conhecimento e atualização sobre conceitos e legislação contábil e tributária; (vi) Entre outros.

6 CONCLUSÃO

O presente estudo inicialmente apresentou um panorama geral do setor logístico no Brasil, onde o transporte rodoviário de cargas destaca-se como principal meio de movimentação de mercadorias, fazendo com que a concorrência se estabeleça forte entre as empresas.

Considerando-se os elevados custos operacionais na prestação de serviços de transporte de cargas, quais nem sempre são passíveis de redução, o planejamento tributário torna-se um ferramenta necessária ao empresário que busca aumentar a rentabilidade por meio da redução da carga tributária, de forma lícita, através de medida eficaz e necessária, utilizando-se das ferramentas e informações disponibilizadas pela contabilidade, quais fornecem subsídios para a tomada de decisões.

A escolha do adequado regime de apuração tributária, como medida de planejamento tributário, seja pelo Lucro Presumido ou Lucro Real, deve ser analisada sob suas minúcias, uma vez que a opção por um dos regimes é feita de forma irrevogável dentro do ano-calendário. Ainda, a escolha errônea pode acarretar na majoração do pagamento de tributos, inibindo o transportador de ampliar seus

investimentos no próprio negócio, uma vez que a economia tributária não aproveitada será destinada aos cofres públicos.

Como resultado das análises das demonstrações contábeis da empresa abordada, restou demonstrado que a melhor modalidade de apuração tributária é o Lucro Real. Através do estudo de caso ficou comprovado que o regime tributário escolhido pela empresa foi apropriado, sem, no entanto, descartar a possibilidade de eventual mudança de regime tributário para períodos subsequentes, uma vez que esta é uma análise que precisa ser realizada a cada exercício, tomando-se por base os números e projeções da empresa. Desta maneira, tem-se que os objetivos gerais e específicos do trabalho foram atingidos.

Assim, pode-se concluir que o conhecimento da legislação e as ferramentas disponibilizadas pela contabilidade, contribuem para que o gestor faça escolhas que resultem em economia tributária, melhorando o fluxo de caixa da empresa, além de permitir o investimento em outros recursos, tais como a aquisição de novos veículos e equipamentos, quais poderão ajudar a melhorar ainda mais o resultado operacional.

O trabalho encontrou limitações, uma vez que utilizou-se de dados e números fornecidos pela empresa. Portanto, a sua aplicabilidade para outras entidades ficará sujeita à elaboração de novos comparativos tributários. Entretanto, esta pesquisa servirá como fonte de auxílio para o estudo de outras empresas, uma vez que os resultados obtidos confirmam os dados estatísticos levantados para o setor de transportes de cargas rodoviário.

REFERÊNCIAS

Agência Nacional de Transportes Terrestres (Brasil). **Relatório Anual 2012 / Agência Nacional de Transportes Terrestres**. Ano 9, n.º 06. ANTT, 2012.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 26- Apresentação das demonstrações contábeis**. Disponível em <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2003.pdf>. Acessado em: 09/09/2015.

CREPALDI, Silvo Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**, 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FAVERO, Hamilton Luiz. **Contabilidade: teoria e prática**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GALLIANO, A. Guilherme. **O método científico: teoria e prática**. São Paulo: Editora Harbra, 1986.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLDENBERG, Mirian.. **A arte de pesquisar. Como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. Rio de Janeiro: Ed. Record, 2003.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 37ª Ed. São Paulo: IR Publicações, 2012.

IBPT. **Evolução da carga tributária brasileira (Maio 2015)**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>>. Acessado em: 02/09/2015.

_____. **Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaodacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>. Acessado em: 02/09/2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. FINECAFI. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MAGALHÃES, Luzia Eliana Reis; ORQUIZA, Liliam Maria. **Metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos**. Curitiba: FESP, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 12. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELO, José Soares de / LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

OLIVEIRA, Martins. **Manual de contabilidade tributária**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PADOVEZE, Clovis Luiz. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Tributação e Política Tributária**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SEBRAE 2009. Disponível em:
<<http://www.noticias.sebrae.com.br/asn/2009/06/22/8576479>>. Acessado em:
08/04/2014.

_____. **Sobrevivência das Empresas no Brasil**. Brasília, 2013. Disponível em:
<<http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/taxa-de-sobrevivencia-das-empresas-no-brasil/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil.pdf>>. Acessado em:
03/09/2015.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.