

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APLICADO A UMA
EMPRESA DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM, A
PARTIR DO ART. 29 DA LEI 11.727/08.**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Vinícius Lausmann Vargas

**Santa Maria, RS, Brasil
2010**

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APLICADO A UMA
EMPRESA DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM, A PARTIR DO
ART. 29 DA LEI 11.727/08.**

por

Vinícius Lausmann Vargas

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Santa Maria, RS, como requisito parcial para
obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a. Ms. Otília Denise Jesus Ribeiro

Santa Maria, RS, Brasil

2010

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova o Trabalho de
Conclusão de Curso em Ciências Contábeis

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APLICADO A UMA
EMPRESA DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM, A PARTIR DO
ART. 29 DA LEI 11.727/08.**

Elaborada por
Vinícius Lausmann Vargas

Como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências
Contábeis**

COMISSÃO EXAMINADORA:

Otília Denise Jesus Ribeiro, Ms. (UFSM)
(Presidente/Orientadora)

Ana Paula Fraga, Ms. (UFSM)

Joaquim Luiz Rodrigues Dorneles, Ms. (UFSM)

Santa Maria, dezembro de 2010.

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO APLICADO A UMA EMPRESA DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM, A PARTIR DO ART. 29 DA LEI 11.727/08.

AUTOR: Vinícius Lausmann Vargas

ORIENTADORA: Otília Denise Jesus Ribeiro

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 07 de dezembro de 2010.

O planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas que busca informações para desoneração do pagamento de tributos e contribuições, através da produção de um conjunto de dados de vital importância para a gestão da empresa, mantendo-a competitiva no mercado e colaborando na obtenção de resultados positivos. A maneira de realizar este planejamento é através do estudo das legislações vigentes na busca de identificar qual irá representar o menor ônus tributário dentro das premissas legais. É com este intuito que o objeto de pesquisa deste trabalho, realizado através de um estudo de caso em uma prestadora de serviços de diagnóstico por imagem, vai evidenciar os efeitos tributários do enquadramento no art. 29 da Lei 11.727/08, tendo este estudo a finalidade de mostrar qual sistemática será a mais vantajosa para tributação após publicação desta legislação. Desta forma foram realizadas simulações com os dados contábeis do ano de 2009 e 2010, tendo como resultado o comparativo do enquadramento e não enquadramento nesta legislação, ambas na sistemática do lucro presumido, podendo desta forma verificar que a empresa ao reduzir o percentual de apuração das suas bases de cálculo, conforme previsto nesta legislação, apresenta uma economia de tributos e conseqüentemente a maximização de seu resultado. Com isso a empresa verificou que o enquadramento na presente lei, estará diminuindo seu ônus tributário.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Lei 11.727/08; Lucro Presumido

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	05
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	08
2.1 Planejamento Tributário	08
2.2 Impostos e Contribuições Federais	10
2.2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica	11
2.2.1.1 Regime de Tributação do Lucro Real	12
2.2.1.2 Regime de Tributação do Lucro Presumido	14
2.2.1.3 Regime de Tributação do Lucro Arbitrado	15
2.2.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	16
2.2.3 Impostos e Contribuições Sobre o Faturamento – PIS/PASEP e COFINS.....	17
2.4 Imposto Sobre Serviços (ISS)	21
2.5 Aspectos de Legislação Societária	23
3. METODOLOGIA	25
4. ESTUDO DE CASO	27
4.1 Descrição do Campo de Estudo	27
4.2 Levantamento dos Dados	27
4.3 Cálculo dos Tributos e Contribuições	29
4.3.1 Apuração do IRPJ, CSLL e ISS sem enquadramento ao art. 29 da lei 11.727/08	30
4.3.2 Apuração do IRPJ, CSLL e ISS com enquadramento ao art. 29 da lei 11.727/08	31
4.4 Análise e discussão dos Resultados	33
5 CONCLUSÃO	35
REFERENCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

Devido ao cenário cada vez mais competitivo do mercado, torna-se necessária uma prestação de serviços com maior qualidade e com os menores custos possíveis. Dentre outros fatores que irão influenciar no valor desses serviços e, conseqüentemente, no lucro da empresa, encontra-se a carga tributária, atualmente considerada um tanto quanto onerosa por parte dos empresários. Em muitos casos chega a inviabilizar certos negócios, acabando a empresa com elevadas dívidas tributárias.

Diante da complexa legislação vigente, torna-se imprescindível um levantamento em específico das necessidades de cada organização, pois não existe empresa idêntica a outra, portanto, a busca de uma melhor forma de tributação, é uma questão de sobrevivência, considerando a alta competitividade do mercado.

Um dos elementos de grande relevância nas organizações em suas estruturas de custos e despesas está relacionado ao aspecto tributário. A não observância de certas exceções pode inferir em interpretações equivocadas da legislação tributária gerando “desperdícios tributários”, prejudicando de certa forma o potencial de competitividade e muitas vezes podendo definir a existência ou extinção das organizações em períodos de curto prazo.

Com estas preocupações e visando a continuidade do negócio, torna-se determinante a adoção de um planejamento tributário na empresa, visando de forma lícita a diminuição no montante dos tributos a recolher. O planejamento tributário é conceituado conforme Domingues (2000) como um conjunto de medidas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais.

O planejamento do pagamento dos tributos e contribuições em uma empresa de diagnóstico por imagem, é uma ferramenta de gestão empresarial que permite a organização fiscal da entidade reduzindo a sua despesa tributária afim de preservar a continuidade da empresa e elevar seus lucros de forma lícita.

A forma lícita configura-se como elisão fiscal, sendo a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos e éticos, para eliminar ou até mesmo postergar a tipificação da legislação tributária, surgindo muitas vezes das brechas encontradas na legislação, em função de suas constantes alterações que

geram confusão, insegurança jurídica e muitas vezes contradições. De forma contrária a maneira lícita existe a prática de evasão fiscal, constituindo crime contra a ordem tributária, segundo a Lei n 8.137/90 sendo uma forma ilícita de redução tributaria. A evasão fiscal consiste ao ato ou omissão ilegítimos praticado durante ou após o fato gerador, visando a redução dos tributos por meio de descumprimento das determinações legais.

Tem-se então a elisão fiscal em um processo de planejamento tributário como sendo a peça fundamental para qualquer empresa, independente de seu ramo de atividade, pois através dele que se faz uma análise sobre os tributos, possibilitando assim a escolha mais adequada e menos onerosa para a mesma.

A partir do enquadramento de uma empresa de diagnóstico por imagem em legislação tributária aparentemente mais vantajosa, este estudo vem evidenciar o processo de elisão fiscal e para que este processo seja realizado é de fundamental importância um estudo sobre os regimes de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, contribuições federais da Contribuição para o programa de integração social – PIS/PASEP e contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS, Imposto sobre serviço – ISS e a forma de constituição societária, desta empresa de diagnóstico por imagem por imagem, a fim de esclarecer as questões acerca de qual a melhor forma de apuração das bases de cálculo e dos tributos a pagar.

Tendo em vista a busca de uma desoneração tributária será importante que no desenvolvimento deste trabalho seja respondido o seguinte questionamento: “Em decorrência da aprovação do artigo 29, da lei 11.727/08, quais são os efeitos tributários em uma empresa de diagnóstico por imagem?”

Para responder o problema proposto, traçou-se como objetivo geral identificar os efeitos tributários e societários advindos da opção de uma empresa de diagnóstico por imagem enquadrar-se no artigo 29, da lei 11.727/08. No intuito de alcançar o objetivo geral especificamente pretende-se: identificar os requisitos legais para a empresa de diagnóstico por imagem enquadrar-se no art. 29, da lei 11.727/08; analisar a carga tributária considerando a opção pelo diferente regime; realizar a comparação dos tributos e contribuições nas diferentes legislações; e apresentar os efeitos ocorridos na empresa ao optar pelo enquadramento nesta legislação.

Tendo como metodologia utilizada no intuito de alcançar os objetivos deste estudo e responder o problema proposto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica

que fundamentou o estudo de caso. Para a realização deste estudo foi necessária a busca de dados junto a empresa, obtidos por meio de balancetes e demonstrativos de resultados, bem como cálculo de seus tributos e contribuições federais, segundo o regime de tributação do lucro presumido. Para tanto foi utilizada a metodologia de pesquisa qualitativa, constituída através de exame documental, composto pelos relatórios da organização.

Desta forma, o trabalho está estruturado a partir de uma revisão bibliográfica, seguido da apresentação das metodologias utilizadas, apresentação e elaboração do estudo de caso e por fim as conclusões decorrentes do estudo realizado, sendo assim possível analisar os resultados obtidos e responder ao problema proposto.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Planejamento Tributário

Em todo início de ano, contadores e empresários necessitam tomar decisões, nem sempre tão simples, sobre qual regime de tributação será o mais vantajoso, sob a ótica de economia tributária, respeitando as premissas legais.

É através da busca de maior economia tributária que se realiza um estudo sobre planejamento tributário, onde pretende-se encontrar um conjunto de medidas que visam a economia de tributos, de forma legal, levando em conta as possíveis mudanças na legislação em aproveitamento das diferentes formas de tributação nos diversos segmentos econômicos existentes.

O planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas que visam a economia de tributos, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais (DOMINGUES, 2000).

Segundo Guerreiro (1998, p. 148):

O planejamento tributário é a atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

O planejamento tributário é uma valiosa ferramenta de gestão empresarial que permite a organização fiscal da entidade reduzindo a sua despesa tributária, afim de preservar a continuidade da empresa e de elevar seus lucros.

Como diz Oliveira *et al.* (2002, p.36):

Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo comercial.

Reduzir a carga fiscal de forma lícita exige eficiente conhecimento técnico, sendo necessário um estudo prévio da organização, levando em conta a atividade da empresa, a projeção das vendas, a margem de lucros que se deseja alcançar, os regimes de tributação e os efeitos jurídicos, com o objetivo de encontrar a alternativa

legal menos onerosa para o contribuinte e preservar a continuidade de empresa. Desta forma torna-se o planejamento tributário uma valiosa ferramenta de gestão empresarial permitindo a organização fiscal da entidade.

A busca da desoneração tributária de forma lícita leva ao encontro da elisão fiscal, representando a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária, caracterizando assim o planejamento tributário.

“Portanto, a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei” (FABRETTI, 2001, p.126).

Contrapondo a idéia da elisão fiscal, encontra-se a sistemática de uma ação de forma consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, não se enquadrando em hipótese alguma como planejamento tributário lícito e sim como evasão fiscal, geralmente cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objetivando reduzi-la ou ocultá-la.

Segundo Fabretti (2003), a evasão fiscal é classificada como crime de sonegação fiscal, prevista na lei dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (Lei nº 8.137/90), destacando as seguintes:

- a) Omitir informações ou prestar declaração falsa as autoridades fazendárias;
- b) Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- c) Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;
- d) Elaborar, distribuir, fornecer, emitir, ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- e) Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida a Fazenda Pública;
- f) Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre a renda, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

Existe ainda outra forma para apuração da obrigação tributária, a elusão fiscal, onde não se pode dizer que o fato seja totalmente ilícito, mas adota certos artifícios para reduzir ou isentar o ato praticado, da incidência do tributo. Porém, o fisco descobrindo, lançaria o tributo devido.

2.2 Impostos e Contribuições Federais

O Sistema Tributário Nacional surge com a Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, trazendo em sua composição impostos, taxas e contribuições de melhoria, constituindo um sistema único e nacional. O estabelecimento do sistema tributário nacional é de muita importância, por trazer os princípios gerais em matéria tributária, dispor a respeito de competência, limitações, discriminação das rendas, imunidade, isenções e outras questões de grande importância para a matéria.

O Código Tributário Nacional, instituído pela lei 5.172/66, em seu art. 3º define tributo como: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Portanto, o tributo pode ser entendido como a contribuição em dinheiro devida pelo cidadão através de lei que o criou para atender às atividades fins do Estado, podendo ser classificados em impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais.

Os impostos são definidos pela lei 5.172/66, no seu art. 16, como sendo o “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A taxa é uma quantia obrigatória em dinheiro, paga em troca de algum serviço público fundamental (ou para o exercício do poder de polícia), oferecido diretamente pelo estado, conforme definido no art. 77 do CTN:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

As contribuições de melhoria, conforme o art. 145, III, da Constituição Federal/88, é o tributo que decorre de obras públicas, e ainda segundo o art. 81 do CTN, é destinado ao custeio de obras públicas, como construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel pertencente ao patrimônio

público, devendo estar necessariamente concluída para que possa concretamente incidir a contribuição, até porque deve ser comprovada a efetiva valorização causada pela empreitada.

A Constituição Federal de 1988, permitiu a criação das contribuições sociais por parte da União, definido em seu art. 149:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

A contribuição social incide sobre a receita de áreas de interesse do poder público, na Administração direta ou indireta, ou na atividade de entes que colaboram com a Administração. A contribuição social tem destinação certa, sendo recolhida com uma finalidade predeterminada, indicada na lei que a institui.

2.2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

O CTN instituiu o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) através de seu art. 43:

O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração, incluindo também os ganhos e rendimentos de capital.

O conceito de base de cálculo para fins de IRPJ é definido conforme parágrafo único do art. 44 do CTN, como o montante real, arbitrado ou presumido, das renda ou dos proventos tributáveis e o art. 219, em seu parágrafo único, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), traz a seguinte definição:

Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

A base de cálculo deverá ser calculada periodicamente conforme definido no RIR/99, podendo ser de apuração anual ou trimestral.

2.2.1.1 Regime de Tributação do Lucro real

A modalidade do lucro real é utilizada na maioria dos casos pelas empresas de médio a grande porte, devido este sistema exigir um departamento de contabilidade que forneça informações rápidas e confiáveis ao departamento fiscal, que irá proceder o cálculo dos tributos e efetuar o recolhimento.

Segundo o artigo 14, da lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, estão obrigadas ao lucro real as pessoas jurídicas:

- I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
- VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Esta sistemática de tributação consiste, de acordo com o art. 247, do RIR/99, em apurar o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou

compensações previstas ou autorizadas pela legislação, e após o encerramento do exercício, sobre esse lucro incidirá o IRPJ e a CSLL.

Em conformidade com art. 249, do RIR/99, as adições ao lucro real ou lucro líquido do período base estão os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido, que, de acordo com o regulamento do imposto de renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real. Deverão ainda ser adicionados os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o regulamento do imposto de renda, devam ser computados na determinação do lucro real.

Já em seu art. 250, do RIR/99, referente às exclusões e compensações, podem ser excluídos do lucro líquido no período-base, os resultados, rendimentos, receitas, prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, nas condições definidas na legislação, bem como todos os valores cuja dedução seja autorizada pelo RIR/99 e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido contábil do período-base.

Para o lucro real, está previsto na legislação duas possibilidades de apuração, uma delas é a prevista no art. 221, do RIR/99, a apuração anual do IRPJ, onde a pessoa jurídica pagará anualmente o imposto, devendo apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, havendo porém a possibilidade da opção pelo pagamento do IRPJ através da estimativa mensal, determinado sobre a base de cálculo estimada.

A outra possibilidade prevista na mesma legislação através do art. 220 é através da apuração trimestral para pagamento do imposto, sendo determinada com base no lucro real do trimestre de acordo com período encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário.

Os percentuais para apurar a base de cálculo do IRPJ, seguem abaixo de acordo com o ramo de atividade, conforme evidencia a tabela 1.

Tabela 1 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta

Percentual	Ramo de atividade
1,6%	Receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes.
8%	Receita bruta auferida nas atividades comerciais, industriais, transporte de carga, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, industrialização quando a matéria-prima, material secundário e de embalagem forem fornecidos pelo encomendante e outras não mencionadas nos demais percentuais; A partir de 1º de janeiro de 2009, com base no art. 29 da Lei nº 11.727-08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 32% e passaram para 8%: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;
16%	Transporte de passageiros; Exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no caso de transportes de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada;
32%	Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativa ao exercício de profissão legalmente regulamentada; Intermediação de negócios Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; Construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra; Prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente.

Fonte: PINTO, J. R. D. Imposto de renda, contribuições administradas pela secretaria da receita federal e sistema simples. Porto Alegre: Scan, 2009. P. 181.

No que refere-se a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo, o art. 228 do RIR/99 determina o percentual de 15%, e em seu parágrafo único do mesmo artigo, é criado o adicional de 10% sobre o que exceder a vinte mil reais da base de cálculo. Estes percentuais citados são os mesmos para os regimes de tributação do lucro presumido e do lucro arbitrado.

2.2.1.2 Regime de Tributação do Lucro presumido

Segundo o regime de tributação do lucro presumido, apura-se a base de cálculo do IRPJ partindo da presunção do lucro líquido sobre o valor de suas vendas e prestação de serviços. Deste modo, a empresa que se enquadre neste regime cabe registrar apenas os valores de suas vendas e serviços nos livros fiscais. Sobre esse total de receita presume-se o lucro, para fins do imposto de renda, mediante aplicação de percentual definido de acordo com ramo de atividade da empresa, conforme a tabela 1 citada anteriormente.

A receita bruta é definida pelo RIR/99, art. 224, como sendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Cabe salientar que a partir de 01/01/09, com o advento da lei 11.727/08, alguns serviços passaram a ter sua base de cálculo apurada pelo percentual de 8% ao invés de 32%, dentre eles o segmento de medicina nuclear, atividade fim da empresa estudada neste trabalho.

A opção pelo pagamento do IRPJ com base no lucro presumido é definitiva para todo ano calendário, conforme art. 13, §1º, da Lei 9.718/98, e a opção é manifestada com o pagamento da primeira parcela ou única cota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário, conforme preceitua a lei 9.430/96, art. 26, §1º.

2.2.1.3 Regime de Tributação do Lucro arbitrado

A pessoa jurídica não estando em condições de optar pela tributação com base no lucro presumido e não dispondo de escrituração contábil organizada para demonstrar seu lucro real, será tributada com base no lucro arbitrado.

Esta sistemática de tributação é freqüentemente utilizada pelo fisco para determinar a base de cálculo do imposto de renda e contribuição social devidos pelo contribuinte, quando este infringe a legislação deixando de cumprir com suas obrigações acessórias ou ainda recusando-se a fornecer livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em processo de fiscalização, conforme art. 530 do RIR/99.

Quando conhecida a receita bruta, os percentuais aplicados para apuração da base de cálculo do IRPJ, permanecem os mesmos desde o ano-calendário de 1996, conforme segue na tabela abaixo:

Tabela 2 – Percentuais aplicáveis sobre a receita bruta

Percentual	Ramo de atividade
1,92%	Receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes;
9,6%	Receita bruta auferida nas atividades comerciais, industriais, transporte de carga, serviços hospitalares, venda de unidades imobiliárias, empreitada com fornecimento de material, venda de produtos rurais, industrialização quando a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem forem fornecidos pelo encomendante e outras não mencionadas nos demais percentuais; A partir de 1º de janeiro de 2009, com base no art. 29 da Lei nº 11.727-08, os seguintes serviços deixaram de ter a sua base de cálculo apurada pelo percentual de 38,4% e passaram para 9,6%: serviços de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda as normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;
45%	Entidades financeiras e assemelhadas, empresas de arrendamento mercantil, seguradoras, cooperativas de crédito, entidades de previdência privada aberta;
19,2%	Transporte de passageiros; Exclusivamente prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto no caso de transporte de cargas, serviços hospitalares e sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentada;
38,4%	Prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativo ao exercício de profissão legalmente regulamentada; Intermediação de negócios (inclusive representação comercial); Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; Construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra; Empresas de factoring; Prestação de qualquer outra espécie de serviço, não mencionada anteriormente.

Fonte: PINTO, J. R. D. Imposto de renda, contribuições administradas pela secretaria da receita federal e sistema simples. Porto Alegre: Scan, 2009. P. 198 e 199.

Os percentuais referentes às alíquotas do imposto de renda, do adicional e da contribuição social, aplicados sobre a base de cálculo encontrada mediante aplicação da tabela, permanecem conforme o regime de tributação citado anteriormente.

Salienta-se que na maioria das situações, o arbitramento do lucro representa uma maior carga tributária, sendo o menos indicado por apresentar desvantagens à empresa.

2.2.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) foi instituída pela lei 7.689/88, e definiu em seu art. 4º os contribuintes, como sendo as pessoas jurídicas domiciliadas no País, e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

A referida contribuição deve obedecer o mesmo regime de apuração adotado para o IRPJ bem como possui as mesmas opções de tributação: lucro real, presumido e arbitrado.

Para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, a CSLL será calculada sobre o lucro contábil antes da provisão para o IRPJ e CSLL, devendo realizar as adições e exclusões previstas na legislação.

No lucro presumido a base de cálculo da CSLL é encontrada através da apuração do percentual de 12% sobre a receita bruta mais os ganhos de capital, provenientes dos rendimentos de aplicações financeiras e demais receitas e resultados positivos de acordo com o art. 29 da lei 9.430/96, sendo que para prestadores de serviços em geral o percentual é de 32% sobre a receita bruta conforme art. 22 da lei 10.684/03.

Em se tratando de lucro arbitrado, o art. 55 da lei 8.981/95 traz como determinante da base de cálculo o percentual de 12% da receita bruta e ganhos de capital na alienação de bens e direitos do ativo permanente, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e variável e demais receitas e rendimentos não citados anteriormente.

A alíquota de apuração da CSLL a pagar, fica definida em 9% sobre a base de cálculo, conforme lei 7.689/88.

2.2.3 Contribuições sociais sobre o faturamento – PIS/PASEP e COFINS

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP) foi criada pela Lei Complementar nº 7/1970, e a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, os objetivos foram modificados pelo art. 239, vinculando-se a arrecadação do PIS/PASEP ao custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados com média até dois salários mínimos de remuneração mensal.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi criada pela Lei Complementar nº 70/1991, tendo como finalidade o financiamento à seguridade social.

Os fatos geradores são os mesmos para as contribuições PIS/PASEP e COFINS, sendo a percepção de receita pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda; a folha de salários das entidades relacionadas no art. 13 e das cooperativas que excluem da receita

qualquer dos itens constantes no art. 15 da medida provisória nº 2.158-35/2001, as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, exceto as fundações públicas, e a partir de 1º de agosto de 2004, as importações de bens e serviços.

Os contribuintes do PIS/PASEP, são todas as pessoas jurídicas de direito privado e as entidades a ela equiparadas e também as pessoas jurídicas de direito público interno. Para a COFINS são todas as pessoas jurídicas de direito privado e as entidades a ela equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto as relacionadas no art. 13 da MP nº 2.158-35/2001.

Tem-se de efetuar apuração mensal para o PIS/PASEP e COFINS, devendo ser efetuado seu recolhimento até o último dia útil de segundo decênio do mês subsequente ao da ocorrência do fator gerador. Porém para os fatos geradores ocorridos a partir do dia 1º de novembro de 2008, a Lei 11.933/09, em seu art. 1º, estendeu o prazo de recolhimento para até o vigésimo quinto dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

As contribuições para PIS/PASEP e COFINS até o ano de 2002 tinham a exclusividade de serem tributadas na forma cumulativa, ou seja, incidiam em sua totalidade sobre o faturamento da empresa, sendo impossível efetuar-se qualquer desconto de valores pagos na aquisição de bens ou serviços utilizados pela empresa. A partir da competência dezembro de 2002, para fins de cálculo do PIS/PASEP, de acordo com a lei nº. 10.637/02, é preciso que se faça uma separação entre o critério de incidência cumulativa e incidência não cumulativa. Esse mesmo tratamento passou a ser aplicado à COFINS a partir de 1º de fevereiro de 2004, de acordo com a lei nº. 10.833/03.

Portanto os regimes de incidência do PIS/PASEP e COFINS ocorrem em duas formas distintas de incidência sobre o faturamento: a incidência cumulativa e incidência não-cumulativa.

Na incidência cumulativa as contribuições do PIS/PASEP e COFINS, não são recuperáveis, não havendo direito a crédito das contribuições pagas em operações anteriores e que apurem o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado.

Para a apuração da base de cálculo do regime de incidência cumulativa, aplica-se os percentuais de 0,65% para o apurar a contribuição ao PIS/PASEP e 3% na apuração da COFINS, sobre o montante do faturamento mensal, ou seja, a receita bruta auferida no mês. Entende-se como receita bruta a totalidade das

receitas auferidas pela pessoa jurídica (receita da venda de mercadorias, prestação de serviços, locação, financeira, etc.), sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

É vedado qualquer tipo de crédito no regime cumulativo, mas segundo a lei nº. 9.718/98, pode ser excluído do faturamento:

- I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- II - as 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 investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- III - Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001.
- IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.
- V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

No regime de incidência não cumulativo, instituído pelas leis nº. 10.637/02 (PIS/PASEP) e nº. 10.833/03 (COFINS), não alteram a base de cálculo, nem o fato gerador destes tributos, pois basicamente copiam o que está descrito na lei nº 9.718/98, estando a diferença na possibilidade de créditos nas aquisições de bens e serviços, bem como no aumento de suas alíquotas, somente para as empresas tributadas pelo lucro real.

Portanto o PIS/PASEP e COFINS tributados na modalidade não-cumulativa passam a 1,65% e 7,6%, conforme descreve a lei nº 10.637/02 em seu artigo 2º:

Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

E a Lei nº. 10.833/03 em seu art. 2º:

Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Ambas as legislações trazem de forma idêntica, que do valor apurado com base na aplicação das alíquotas sobre a base de cálculo de cada tributo, poderá ser descontado como crédito o montante calculado mediante aplicação das alíquotas 1,65% (PIS/PASEP) e de 7,6% (COFINS) sobre os valores:

- 1) das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês;
- 2) das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- 3) dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa;
- 4) das despesas e custos incorridos no mês, relativos: à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa; a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples; armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- 5) dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular esse crédito, em relação a máquinas e equipamentos, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS/PASEP) sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem.
- 6) dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa. O direito ao desconto de créditos de que tratam os itens 5 e 6 não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

Portanto, estão sujeitas a incidência cumulativa do PIS/PASEP as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apurem o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado e as sujeitas a incidência não cumulativa as que apurem o IRPJ com base no lucro real, exceto as instituições financeiras, cooperativas de crédito pessoas jurídicas que tenham por

objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, operadoras de planos de assistência à saúde, empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei nº 7.102/83, e sociedades cooperativas (exceto sociedades cooperativas de produção agropecuária e sociedades cooperativas de consumo).

2.4 Imposto sobre serviços (ISS)

O Imposto Sobre Serviços (ISS), originalmente sendo chamado de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), é um tributo existente desde 1967, teve a sua natureza mantida pela constituição de 1988 e para impedir o conflito de competência na tributação entre estados e municípios, o imposto sobre serviços, tornou-se de competência municipal como define o artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988.

Segundo o caput do art. 1º da lei complementar 116/2003:

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

O fato gerador deste tributo é a prestação de serviços constantes em anexo na lei complementar 116/2003, sendo classificado no grupo econômico dos impostos sobre a produção e a circulação, atuando evidentemente na fase de circulação, pois é nesta etapa da atividade econômica que se observa a ocorrência do fato gerador, ou seja, a inequívoca prestação de serviço a terceiros. O simples fornecimento de trabalho, não se encontra na fase de circulação, de modo que não autoriza a incidência do ISS, como pode ser observado no parágrafo único do artigo 10 do decreto lei nº 406/68, nestes termos:

Parágrafo único. Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de empregos, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivos ou fiscal de sociedades.

A base de cálculo fica definida no artigo 7º da lei complementar 116, como sendo o preço do serviço, incluindo neste valor os materiais utilizados, exceto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador conforme itens 7.02 e 7.05 da lista:

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Tratando-se de trabalho pessoal do próprio contribuinte (profissional autônomo), o imposto é calculado por meio de regime fixo, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho, conforme evidencia o decreto nº 406 de 1968 em seu artigo 9º e § 1º:

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

O município através de legislação própria definirá as alíquotas a serem aplicadas nos serviços prestados pelo contribuinte, porém a Emenda Constitucional 37/2002, em seu artigo 3º, incluiu o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, fixando a alíquota mínima do ISS em 2%, e no artigo 8º, II, da lei complementar 116 ficou definida a alíquota máxima de incidência do ISS em 5%. Sendo assim, cabe ao município legislar e aplicar os percentuais dentro dos limites autorizados.

Já a tributação fixa do ISS representa a amenização da carga tributária para alguns profissionais, tanto aqueles que desenvolvem suas atividades autonomamente ou em forma de sociedade, prestando serviços essencialmente intelectuais, de natureza científica, literária ou artística.

Os profissionais reunidos em sociedade são regrados pelo decreto nº 406 de 1968 em seu artigo 9º § 3º:

Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas

ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Já as sociedades empresárias, serão tributadas na modalidade do ISS homologado, com percentual incidente sobre o faturamento, sendo as alíquotas aplicadas de no mínimo 2% e máximo 5%. O item 4.03 do anexo da lei complementar 02/2000 do município de Santa Maria, define o percentual de 4% para os hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorro, ambulatórios e congêneres.

Portanto, torna-se de fundamental importância o requisito legal de sociedade empresária que o art. 29, da lei 11.727/08 impôs, pois a sociedade simples que desejar enquadrar-se na redução das bases de cálculo para IRPJ e CSLL, terão de realizar a alteração societária de sociedade simples para empresária, passando a recolher o imposto com alíquota sobre o faturamento e não mais em regime fixo.

2.5 Aspectos da legislação societária

A modalidade de sociedade simples, caracteriza-se pela atividade econômica ser exercida habitualmente pelos próprios sócios, com certa vinculação entre eles e a atividade, sendo sociedades de menor porte em que não se percebe a atuação da empresa, que os distanciaria de sua atividade, não tendo por objeto o exercício de atividade própria de empresário, conforme traz o art. 982 da lei 10.406/02, novo Código Civil. A sociedade simples pode ser “pura”, caso se subordine às normas que lhe são próprias ou ainda constituir-se como Sociedade em Nome Coletivo, Sociedade em Comandita Simples e Sociedade Limitada.

Segundo art. 983, do Código Civil, as sociedades simples podem dedicar-se a quaisquer atividades relativas a bens e serviços, com arquivamento de seus atos em órgão próprio, Registro Civil das Pessoas Jurídicas, desobrigando-se das exigências estabelecidas para as sociedades empresárias.

As empresárias serão as sociedades que exercem atividade econômica organizada, através da empresa, nos termos do art. 982 em consonância com o caput do art. 966, ambos do código civil, devendo ter por objeto o exercício de

atividade própria de empresário sujeito a registro, inclusive a sociedade por ações independentemente de seu objeto.

A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados no artigo 983, do Código Civil, como Sociedade em Nome Coletivo, Sociedade em Comandita Simples, Sociedade Limitada, Sociedade Anônima ou Sociedade em Comandita Ações. Estas sociedades conforme art. 1.150 do Código Civil estão obrigadas a vincularem-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais.

A finalidade do arquivamento dos atos perante a Junta Comercial, assim, como todos os outros Cartórios de Registro, tem a mesma finalidade, que é a de dar publicidade aos mesmos, ou seja, trata-se de um canal ou meio de comunicação para validade e publicidade, sendo que qualquer um pode obter uma certidão ou cópia. Além dos atos constitutivos devem ser arquivados os demais atos de alteração.

Portanto, o “nascimento” de uma sociedade comercial se dá pelo arquivamento dos seus atos na Junta Comercial, sendo neste momento o surgimento de uma nova pessoa distinta dos sócios que a criaram, sendo assim essa nova pessoa, não mais física, e sim pessoa jurídica, passa a ter seu próprio patrimônio, seu próprio nome, seu próprio domicílio e nacionalidade.

3. METODOLOGIA

A metodologia é a maneira utilizada pelo pesquisador para desenvolver uma pesquisa. Conforme conceitua Gil (2002, p.39), “Pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”, portanto, este trabalho vem a ser uma base de informações suficiente para responder ao problema concernente aos efeitos tributários advindos da aprovação do artigo 29, da lei 11.727/08, em uma empresa de diagnóstico por imagem, na redução de seus tributos e contribuições, podendo servir até mesmo de base para demais empresas do ramo ou, ponto de partida para outros estudos científicos.

A pesquisa foi bibliográfica, elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos, e material disponibilizado na *internet* através do qual foi feita uma abordagem dos impostos e contribuições federais, das contribuições sobre o faturamento, imposto municipal e aspectos societários. O levantamento destes dados bibliográficos se fez necessário para situar o leitor no contexto da busca dos efeitos tributários, pois é necessário um ponto referencial, a partir do qual será produzido os resultados e discussões.

Segundo Cervo (1996, p.48)

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Desta forma, será possível o levantamento de dados e demais informações necessárias na obtenção de base suficiente para a avaliação.

Quanto aos procedimentos, foi utilizado o estudo de caso, pois o trabalho tem como foco uma empresa cuja atividade predominante é a de diagnóstico por imagem, segmento o qual é tema principal deste estudo, onde foi utilizando a coleta de dados e posteriormente essas informações foram analisadas e manipuladas, sendo assim possível a aquisição do embasamento necessário para o alcance dos objetivos propostos. Segundo Gil (2002), no que refere-se a coleta de dados, o método de estudo de caso é o mais completo, se valendo de dados documentais; e

para Triviños (1987), o estudo de caso é uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente e tem como objetivo aprofundar a descrição de determinada realidade.

Sendo assim, a abordagem do problema deu-se através de pesquisa qualitativa, visto que o trabalho se atém à descrição e qualificação de dados, pois o estudo procede apenas o elenco de informações e projeta comparações entre situações, sem utilizar métodos e técnicas estatísticas para análise de dados. Desse modo, todos os dados elencados pelos devidos instrumentos de pesquisa foram utilizados no desenvolvimento do trabalho na busca pela resposta ao problema principal deste estudo.

4. ESTUDO DE CASO

4.1 Descrição do campo de estudo

O estudo de caso foi realizado em uma empresa cujo objeto social é de radiologia vascular, prestadora de serviços de diagnóstico por imagem com uso de radiação ionizante, exceto tomografia, domiciliada na cidade de Santa Maria – RS, constituída em fevereiro de 2009, a qual atende clientes da cidade e região.

A atividade é explorada na forma de sociedade simples limitada, constituída três sócios, todos pessoas físicas. A organização conta com nove integrantes, os sócios, dois técnicos e quatro auxiliares.

A empresa encontra-se cadastrada na receita federal como sociedade simples limitada, já perante o município como sociedade de profissionais, recolhendo ISS sobre a forma de regime fixo, e possui alvará de licença sanitária, junto a vigilância municipal.

No decorrer do ano calendário de 2009 a empresa acumulou receitas de prestação de serviços e financeira superiores a 1 (um) milhão, todas referentes ao serviço de diagnóstico por imagem. O resultado de 2009, gerou à organização um lucro contábil de R\$ 278.119,72, sendo formado da obtenção das receitas com a prestação de serviços e do dispêndio de gastos com despesas operacionais e financeiras, pagando ainda mais de R\$ 83.000,00 em IRPJ e CSLL.

A apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL foi realizada através da base de cálculo de 32%, no regime de tributação do lucro presumido, continuando com essa opção para 2010. A apuração das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS é realizada pelo regime cumulativo em função de obrigatoriedade fiscal, apuradas pelo percentual de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS.

4.2 Levantamento dos dados

Os dados evidenciados neste estudo de caso constam nas demonstrações financeiras da empresa dos anos de 2009 e 2010, tais como os relatórios de apuração de impostos e contribuições, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício e os balancetes mensais fornecidos pela empresa.

Foi utilizado como base, os dados referente ao segundo semestre de 2009 e primeiro semestre de 2010, com quais foi realizada a projeção do ano de 2011. A projeção para 2011 terá como parâmetro o crescimento identificado na própria empresa.

Este critério, utilização de dados projetados, será utilizado em função da impossibilidade de em tempo hábil realizar as alterações necessárias, segundo requisitos constantes no art. 29, da lei 11.727/08, sendo eles: realizar as alterações societárias de sociedade simples para empresária, bem como as demais alterações decorrentes tais como, a alteração da natureza jurídica junto à receita federal, solicitação junto a prefeitura para alterar a tributação de ISS fixo para homologado e alvará de licença segundo parâmetros da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA). A ANVISA não possui regulamento próprio, portanto, seus parâmetros de exigência são praticamente os mesmo da vigilância sanitária municipal.

A projeção de crescimento da empresa foi obtida através da comparação da evolução mensal das contas de receitas e despesas, do segundo semestre de 2009 e do primeiro de 2010. Através desta análise foi possível concluir que as receitas cresceram 5,83% e as despesas 4,33% no 2º semestre de 2009, 6,22% e 5,77% no 1º semestre de 2010. As receitas financeiras mantiveram o mesmo percentual de 1,02%. Estes mesmos percentuais foram fornecidos pela administração da empresa.

Portanto, tendo como base os dados obtidos nas demonstrações contábeis da empresa, foram realizadas as projeções para o ano de 2011, e assim adquiridos as informações necessárias para a apuração das novas bases de cálculo e posterior cálculos dos tributos e contribuições, conforme tabela 3.

Tabela 3 – Demonstração das receitas mensais e trimestrais para 2011.

Período	(+) Receitas Operacionais	(+) Receitas Financeiras	Receitas Totais
Janeiro	96.439,92	28,66	96.468,58
Fevereiro	100.989,66	0,00	100.989,66
Março	192.000,45	7,44	192.007,89
1º Trimestre	389.430,03	36,10	389.466,13
Abril	50.214,50	0,00	50.214,50
Mai	70.227,98	0,00	70.227,98
Junho	78.230,18	14,88	78.245,06
2º Trimestre	198.672,66	14,88	198.687,54
Julho	84.930,87	6,63	84.937,50
Agosto	101.867,09	0,00	101.867,09
Setembro	78.657,94	0,00	78.657,94
3º Trimestre	265.455,90	6,33	265.462,53
Outubro	91.437,55	0,00	91.437,55
Novembro	108.944,77	0,00	108.944,77
Dezembro	97.653,48	0,00	97.653,48
4º Trimestre	298.035,80	0,00	298.035,80
Acumulado Anual	1.151.594,39	57,61	1.151.652,00

Fonte: Própria.

Com base nos dados expostos acima, que se desenvolverá o presente estudo de caso, apurando através destas informações as bases de cálculos e o valor dos tributos a recolher.

As receitas operacionais na projeção de 2011, decorrentes da prestação de serviços totalizaram R\$ 582.102,69 no primeiro semestre e R\$ 563.491,70 no segundo semestre, R\$ 57,61 seriam de receitas financeiras acumuladas no ano, decorrente de aplicações financeiras.

4.3 Cálculo dos tributos e contribuições

Através da sistemática de tributação do lucro presumido, foi realizado os cálculos do IRPJ e CSLL, com apuração da base de cálculo a 32%, opção atual adotada pela empresa, e posteriormente com a opção pelo artigo 29, da lei 11.727/08, o qual definiu a redução de 32% para 8% nas apurações da base de cálculo do IRPJ e 12% para CSLL.

Foi também realizado um comparativo do ISS, pois ocorre uma mudança de tributação em decorrência da alteração de modalidade de profissional, na qual era pago ISS de forma fixa, para a modalidade faturamento, onde passa a recolher o tributo com alíquota de 4%, sobre a receita da prestação de serviços, em função do tratamento da sociedade empresária que retira a condição de trabalho pessoal.

A partir da realização destas apurações, torna-se possível verificar os efeitos da aplicabilidade da legislação que reduziu as alíquotas de apuração das bases de cálculos do IRPJ e CSLL, desta forma foi possível efetuar a comparação para apurar qual das sistemáticas apresenta menor carga tributária para a empresa.

4.3.1 Apuração do IRPJ, CSLL e ISS sem enquadramento ao art. 29 da Lei 11.727/08

A tabela 4, abaixo, evidencia os cálculos do IRPJ e da CSLL pelo regime de tributação do lucro presumido, onde as bases de cálculos são apuradas pelo percentual de 32%, sistemática atual da empresa tema deste estudo.

Tabela 4 – Apuração do IRPJ e CSLL

ANO DE 2011	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Receita Bruta	389.430,03	198.672,66	265.455,90	298.035,80	1.151.594,39
Receita Financeira	36,10	14,88	6,33	0,00	57,61
Base de cálculo – IRPJ (32%)	124.617,61	63.575,25	84.945,89	95.371,46	368.510,21
IRPJ (15%)	18.698,06	9.538,52	12.742,83	14.305,72	55.285,13
Adicional IRPJ (10%)	6.465,37	359,01	2.495,22	3.537,15	12.856,75
Total IRPJ	25.163,43	9.897,53	15.238,05	17.842,86	68.141,87
Base de cálculo – CSLL (32%)	124.617,61	63.575,25	84.945,89	95.371,46	368.510,21
CSLL (9%)	11.218,83	5.723,11	7.645,70	8.583,43	33.171,07

Fonte: Própria.

A sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro presumido foi realizada através da receita bruta auferida com a prestação de serviço e receitas financeiras. Sendo assim, obteve-se o total das receitas tributáveis, onde aplicou-se o percentual de presunção de 32% sobre o montante, para apurar a base de cálculo do IRPJ.

De posse da base de cálculo aplicou-se a alíquota de 15% sobre esta base no intuito de obter o total de IRPJ a ser pago.

Devido esta base de cálculo ter ultrapassado o limite previsto em lei, foi apurado o adicional de imposto à alíquota de 10%. O total do imposto a ser pago é a soma do imposto e seu adicional, totalizando uma média de R\$ 17.035,47 por trimestre e R\$ 68.141,37 no ano de 2011.

A obtenção da base de cálculo da CSLL ocorre de maneira idêntica ao IRPJ, ou seja, com aplicação de 32% sobre as receitas tributáveis. Já a alíquota para apurar o valor do imposto a ser pago é realizada através da aplicação do percentual de 9% sobre a base, importando assim numa média de R\$ 8.292,77 de imposto pago por trimestre, totalizando R\$ 33.171,07 em 2011.

A tabela 5 apresenta a apuração dos valores a serem pagos referentes ao imposto sobre serviços, no município de Santa Maria – RS, pago através da sistemática do regime fixo, atualmente utilizado pela empresa.

Tabela 5 – Apuração do imposto fixo sobre serviços

ANO DE 2011	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Médicos	823,68	823,68	823,68	823,68	3.294,72
Técnicos	549,12	549,12	549,12	549,12	2.196,48
Auxiliares	1.098,24	1.098,24	1.098,24	1.098,24	4.392,96
Total ISS profissionais	2.471,04	2.471,04	2.471,04	2.471,04	9.884,16

Fonte: Própria.

Desta forma, foi apurado valor do ISS de acordo com a legislação municipal e o número de profissionais habilitados. Devido a sociedade recolher 45 UFM para cada profissional, totalizou durante o valor fixo mensal de R\$ 823,68 e importou em R\$ 9.884,16 no total do ano.

4.3.2 Apuração do IRPJ, CSLL e ISS com enquadramento ao art. 29 da Lei 11.727/08

A tabela 6 mostra os resultados do IRPJ e CSLL de acordo com o artigo 29 da lei 11.727/08 que reduz o percentual de apuração da base de cálculo do IRPJ de 32% para 8% e da CSLL de 32% para 12%.

Tabela 6 – Apuração do IRPJ e CSLL com enquadramento no art. 29 da lei 11.727/08

ANO DE 2011	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Receita Bruta	389.430,03	198.672,66	265.455,90	298.035,80	1.151.594,39
Receita Financeira	36,10	14,88	6,33	0,00	57,61
Base de cálculo – IRPJ (8%)	31.154,40	15.893,81	21.236,47	23.842,86	92.127,54
IRPJ (15%)	4.678,58	2.386,30	3.186,42	3.576,43	13.827,54
Adicional IRPJ (10%)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total IRPJ	4.678,58	2.386,30	3.186,42	3.576,43	13.827,73
Base de cálculo – CSLL (12%)	46.731,60	23.840,72	31.854,71	35.764,30	138.191,33
CSLL (9%)	4.209,09	2.147,00	2.867,49	3.218,79	12.442,37

Fonte: Própria.

A apuração dos resultados da tabela 6 foi realizada no regime de tributação do lucro presumido. O IRPJ teve sua base de cálculo apurada através da aplicação do percentual de presunção de 8% sobre as receitas tributáveis. O total do imposto a pagar foi obtido mediante aplicação da alíquota de 15% e nesse caso por não ter excedido o limite previsto em lei, não houve incidência do adicional de 10%. Portanto o total do imposto a ser pago alcançou a média de R\$ 3.456,93 por trimestre totalizando ao final de 2011 R\$ 13.827,73.

De forma análoga, foi apurado a base de cálculo da CSLL no percentual de 12% e sobre esta base aplicou-se alíquota de 9% para obter o montante de imposto a pagar. Sendo assim, chegou-se ao resultado médio de R\$ 3.110,59 por trimestre de CSLL e R\$ 12.442,37 a pagar no decorrer do ano de 2011.

Tabela 7 – Apuração do ISS homologado

ANO DE 2011	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total
Receita Bruta	389.430,03	198.672,66	265.455,90	298.035,80	1.151.594,39
ISS (4%)	15.577,21	7.946,91	10.618,23	11.921,43	46.063,78

Fonte: Própria.

A tabela 7 apresenta a apuração do ISS homologado, para as sociedades empresárias, sendo calculado sob o percentual de 4%, definido na legislação municipal para as clínicas, apresentando uma média de R\$ 11.515,94 por trimestre, totalizando 46.063,78, para todo ano de 2011.

4.4 Análise e discussão dos resultados

Realizadas a apuração das bases de cálculo do IRPJ nos percentuais de 32% e 8%, e da CSLL nos percentuais de 32% e 12%, assim como apurados os totais dos respectivos tributos a pagar, todos na sistemática do lucro presumido, procedeu-se agora à comparação dos valores obtidos a fim de se obter a conclusão sobre o sistema que apresenta maior economia, para que seja adotado pela empresa tendo em vista a apuração de seus tributos e contribuições durante o ano de 2011, comparação demonstrada pela tabela 8.

Tabela 8 – Comparação dos resultados obtidos

TRIBUTOS	LUCRO PRESUMIDO SEM ENQUADRAMENTO ART. 29 LEI 11.727/08	LUCRO PRESUMIDO ENQUADRADO ART. 29 LEI 11.727/08	DIFERENÇA
IRPJ	68.141,87	13.827,73	54.314,14
CSLL	33.171,07	12.442,37	20.728,70
ISS	9.884,16	46.063,78	(36.179,62)
TOTAL	111.197,10	72.333,88	
	ECONOMIA APURADA		38.863,22

Fonte: Própria.

A apuração do imposto de renda e contribuição social pelo regime do lucro presumido, sem o enquadramento no artigo 29 da lei 11.727/08, totalizou R\$ 111.197,10, em tributos a serem pagos durante o ano de 2010. Deste total, R\$ 68.141,87 são referentes ao IRPJ, R\$ 33.171,07 referentes à CSLL e R\$ 9.884,16 de ISS.

Já a opção do enquadramento no artigo 29 da lei 11.727/08, também sob o regime de tributação do lucro presumido, importou em pagamentos de R\$ 13.827,73 de IRPJ, R\$ 12.442,37 em CSLL e R\$ 46.063,78 em ISS.

A economia apurada foi proveniente da redução das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, pois a redução dos valores a pagar nestes tributos importa em mais de R\$ 75.000,00. A economia somente não é maior na sua totalidade, devido ao significativo aumento no valor do ISS a pagar, que em decorrência da alteração societária de simples para empresária, passa a apurar o valor do imposto a pagar sobre o faturamento e não mais de acordo com o número de profissionais.

Contudo, o considerável aumento de ISS o qual totaliza R\$ 36.179,62, não ultrapassa a economia com IRPJ e CSLL que implica em 75.042,84. Gerando uma economia líquida de R\$ 38.863,22, aumentando o lucro líquido em mais de 12%.

A decisão de adoção ao enquadramento na legislação que reduz as bases de cálculo do IRPJ e CSLL implica também em custos decorrentes da alteração societária no cartório de registro e na junta comercial, porém estes valores tornam-se insignificantes perante as receitas auferidas, e portanto não serão considerados no valor da economia apurada

Referente apuração dos valores do PIS/PASEP e COFINS, a opção pelo enquadramento no art. 29 da lei 11.727/08, não terá influência na forma de apuração das contribuições, pois devido às comparações serem realizadas no mesmo regime de tributação, lucro presumido, continuarão sendo apuradas no regime cumulativo, não interferindo no montante a ser recolhido.

A opção pelo enquadramento da empresa no art. 29 da lei 11.727/08, é considerada a mais aconselhável porque em seu conjunto gera maior economia no pagamento dos tributos para o exercício de 2011, sendo assim possível concluir que a opção pelo enquadramento na legislação que reduz as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é a mais aconselhável por representar maior economia tributária para a empresa.

5 CONCLUSÃO

Diante de exigências cada vez maiores do fisco e da busca das empresas por uma lucratividade de crescimento constante, surge a necessidade de encontrar alternativas na busca destes melhores resultados e cumprimento de novas exigências fiscais. Torna-se então imprescindível a figura do planejamento tributário, o qual vem corroborar com a ideia de buscar alternativas para diminuir a carga tributária sem o descumprimento das obrigações legais.

Neste contexto o presente estudo de caso buscou auxiliar uma empresa de diagnóstico por imagem, constituída sob a forma de sociedade simples limitada, a evidenciar um processo de elisão fiscal, o qual mostrou como gerar economia tributária de forma lícita.

Para trabalhar da melhor forma com os dados apurados foi necessário primeiramente uma pesquisa bibliográfica no intuito de agregar o maior número possível de informações acerca do estudo de caso. Portanto foi aprofundado os conhecimentos no processo de planejamento tributário, bem como a legislação tributária na sua origem e posteriormente para apuração dos tributos e contribuições federais. Também foram trabalhados os regimes de tributação atualmente aceitos para o ramo de atividade da empresa em estudo e a legislação municipal para apuração do imposto sobre serviço. Por fim, foi abordada as formas de constituição societária atualmente existentes.

Desta forma, o passo seguinte foi a identificação do regime de apuração dos tributos atual da empresa, ou seja, a sistemática do lucro presumido bem como seus percentuais de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL de 32%. Sendo assim foi efetuado o cálculo dos tributos no regime atual da empresa e posteriormente foi realizada a simulação com o enquadramento no artigo 29 da 11.727/08, reduzindo as bases de cálculo do IRPJ para 8% e da CSLL para 12% e conseqüentemente a alteração para sociedade empresária sendo apurado também os valor do ISS a pagar antes e após enquadramento.

De posse das simulações foi possível formular quadro comparativo reunindo os valores a ser pagos a título de IRPJ, CSLL e ISS antes e depois de optar pela redução do IRPJ de 32% para 8%. Os valores referentes a PIS/PASEP e COFINS,

não foram realizadas devido a não sofrerem alterações já que o regime de tributação manteve-se o mesmo, lucro presumido na forma cumulativa.

Foi então possível através destas comparações realizar para o presente estudo de caso a conclusão de que gera maior economia tributária e portanto é mais vantajoso a empresa enquadrar-se no artigo 29 da lei 11.727/08, mesmo com considerável aumento do imposto sobre serviços.

O fator determinante para a escolha desta forma de tributar, foi decorrente da considerável redução nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e conseqüentemente do imposto a recolher.

Tendo como base os fatores apresentados, o presente estudo poderá servir como instrumento de planejamento reduzindo a carga tributária da empresa foco deste estudo, de acordo com os requisitos legais, bem como fornecer embasamento para o processo decisório através das comparações apresentadas, importando também salientar a necessidade deste estudo para os profissionais da área contábil, pois evidencia uma alteração, de difícil percepção na legislação, servindo este material como forma de atualização.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código tributário nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 27 set. 2010.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Novo código civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 27 set. 2010.

_____. Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008. Conversão da medida provisória nº 413, de 2008. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 23 jun. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm>. Acesso em 27 mai. 2010.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional nº. 53, de 19-12-2006. 13º. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 27 mai. 2010.

_____. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8137.htm>>. Acesso em 27 mai. 2010.

_____. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 06 jun. 2010.

_____. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm>. Acesso em: 06 jun. 2010.

_____. Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 mai. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 06 jun. 2010.

_____. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 jan. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8981.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui a contribuição para o financiamento da seguridade social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

_____. Lei n.7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre lucros das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm>. Acesso em: 10 jun. 2010.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Alcino Pedro. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: MAKRON Books, 1996.

DOMINGUES, N.M.R. Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. **Anais...** Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.p. 1-11.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade Tributária** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. **Planejamento Tributário**: os limites de licitude e ilicitude. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.) **Planejamento fiscal teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

PINTO, J. R. D. **Imposto de renda, contribuições administradas pela secretaria da receita federal e sistema simples**. Porto Alegre: Scan, 2009. 887 p.

TRIVIÑOS, Augusto N.S. **Introdução a pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**: 1. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA. Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa. **Estrutura e apresentação de monografias, dissertações e teses – MDT**. Santa Maria, 2006.