

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

**ESTUDO DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DE  
EMPRESA COMERCIAL**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**ANILDO IVAN BERTOTI MENZEN**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2009**

# **ESTUDO DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DE EMPRESA COMERCIAL**

**por**

**Anildo Ivan Bertoti Menzen**

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,  
do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade  
Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial  
para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis.**

**Orientador: Profº.Ms. Sidenei Caldeira**

**Santa Maria, RS, Brasil**

2009

**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

**ESTUDO DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DE  
EMPRESA COMERCIAL**

elaborada por  
**Anildo Ivan Bertoti Menzen**

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

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

---

---

Santa Maria, dezembro de 2009

## **RESUMO**

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

### **ESTUDO DAS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DE EMPRESA COMERCIAL**

AUTOR: ANILDO IVAN BERTOTI MENZEN  
ORIENTADOR: PROFº. MS. SIDENEI CALDEIRA

Planejamento Tributário é a busca de práticas legais para gerenciar o pagamento de tributos. Há alguns anos, bastava saber se determinada empresa tinha despesas que superassem um determinado valor da receita para identificar qual a forma de tributação mais vantajosa. Devido à complexidade do sistema tributário brasileiro e as alterações constantes na legislação tributária, gerenciar o pagamento de tributos pode ser considerado como uma atividade da administração de um dos maiores componentes de custos. O Planejamento Tributário tem como finalidade evitar a incidência do tributo, reduzir seu montante ou retardar o seu pagamento. Evitar a incidência do tributo significa a adoção de procedimentos para não permitir a ocorrência do fato gerador. Reduzir o montante do tributo consiste na redução da base de cálculo ou da alíquota do tributo. Retardar o pagamento quer dizer postergar o pagamento de tributos sem a incidência de multas. O presente trabalho analisou os custos tributários envolvidos na utilização dos regimes federais de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, aplicáveis a uma empresa do ramo de pneus. A análise dos resultados encontrados torna o estudo relevante e dá um norteamento no gerenciamento da empresa tornando-se uma ferramenta de apoio na tomada de decisões e assim conduzir a empresa para atingir o sucesso desejado.

**Palavras-chave:** planejamento tributário; regimes tributários

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CMV – Custo das Mercadorias Vendidas

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto Produto Industrializado

IR - Imposto de Renda

IRPJ – Imposto Renda Pessoa Jurídica

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LC – Lei Complementar

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PJ – Pessoa Jurídica

PIS – Programa de Integração Social

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SRF – Secretaria da Receita Federal

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

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Percentuais de presunção do lucro .....	21
Quadro 2 – Faturamento do ano de 2008 .....	34
Quadro 3 – Cálculo do Lucro Presumido 1º Trimestre de 2008 .....	35
Quadro 4 – Cálculo do Lucro Presumido 2º Trimestre de 2008 .....	35
Quadro 5 – Cálculo do Lucro Presumido 3º Trimestre de 2008 .....	36
Quadro 6 – Cálculo do Lucro Presumido 1º Trimestre de 2008 .....	36
Quadro 7 – Demonstração de Resultado do Exercício .....	37
Quadro 8 – Resumo Comparativo dos Tributos no Exercício .....	38

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	9
<b>2.1 Planejamento Tributário</b> .....	11
<b>2.2 Aspectos Legais Tributários</b> .....	13
<b>2.3 Legislação Tributária</b> .....	16
<b>2.4 Formas de Tributação do Imposto de Renda</b> .....	19
2.4.1 Lucro presumido.....	20
2.4.2 Lucro real .....	22
2.4.2.1 Adições ao Resultado Contábil .....	24
2.4.2.2 Exclusões do Resultado Contábil .....	25
2.4.2.3 Formas de Apuração do Lucro Real.....	25
2.4.2.3.1 Lucro Real Trimestral .....	25
2.4.2.3.2 Lucro Real Anual .....	26
2.4.2.3.3 Opção pelo pagamento mensal do Imposto por Estimativa .....	26
2.4.2.3.4 Cálculo do Imposto por Estimativa .....	26
2.4.2.3.5 Balanço de Suspensão ou Redução .....	27
2.4.2.3.6 Opção e Recolhimento do Imposto .....	27
<b>2.5 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido</b> .....	27
2.5.1 Base de Cálculo .....	28
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	30
<b>4 DISCUSSÕES E RESULTADOS</b> .....	33
<b>4.1 Análise dos dados</b> .....	33
<b>4.2 Levantamento de dados</b> .....	33
<b>4.3 Simulação de cálculos pelo regime do lucro presumido</b> .....	34
<b>4.4 Análise dos dados</b> .....	38
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	39
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	41

# 1 INTRODUÇÃO

A alta carga tributária e a alta competitividade exigiram das empresas a diminuição dos seus custos, uma vez que o controle destes está, direta ou indiretamente, ligado à sua existência. Sendo assim, cada vez mais o gestor necessita buscar, através do planejamento tributário, soluções otimizadoras que possibilitem a redução desse ônus, a fim de poder oferecer aos seus clientes produtos mais baratos e de mesma qualidade, além da possibilidade do seu próprio crescimento, pois com o planejamento tributário o empresário maximiza os recursos da empresa.

Neste contexto do planejamento tributário, constata-se que a temática pode ser abordada de várias maneiras. Neste trabalho, o delineamento do tema foi abordado somente com relação ao melhor enquadramento dos regimes de tributação do imposto de renda e contribuição social em nível federal para uma empresa que atua no ramo do comércio de pneus.

Dessa forma a presente pesquisa torna-se relevante para um aprofundamento na área tributária, além de servir como um direcionador de área de atuação para o futuro profissional e também pela necessidade da empresa em estudo.

Salienta-se que a adoção de um regime tributário adequado deve passar por um estudo de cada caso em separado, pois cada empresa possui suas particularidades que acabam sendo decisivas nos cálculos para a escolha da melhor opção.

A escolha da aplicabilidade do estudo delimitou-se ao estudo do regime federal de tributação que represente economia tributária em uma empresa que atua no ramo do comércio varejista de pneus, localizada no município de Santa Maria, estado do Rio Grande do Sul, tendo como base para a análise o período de apuração do ano de 2008.

O estudo do regime tributário federal que se encaixa melhor para as empresas do ramo do comércio, de um modo geral, é de grande relevância e na grande maioria das vezes é vital para a manutenção e continuidade do negócio.

A empresa será chamada pelo nome fictício de Comércio de Pneus Santa Maria Ltda, pois seus sócios não autorizaram a utilização da sua razão social.

A empresa Comércio de Pneus Santa Maria Ltda. foi Inaugurada no dia 15 de setembro de 2003 na cidade de Santa Maria, RS, como uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada pelos seus dois sócios proprietários, sendo que apenas um dos sócios atua como sócio administrador.

O presente estudo foi elaborado em cinco capítulos, desenvolvidos com o intuito de apresentar, de forma detalhada, para uma adequada compreensão e assimilação dos resultados obtidos através da pesquisa. O estudo foi baseado na legislação existente até o exercício de 2008.

Durante o estudo, foram levantados os dados junto à empresa, tais como, suas receitas auferidas, os custos e despesas incorridos, através das suas demonstrações contábeis. Após o levantamento dos dados, foram efetuados os cálculos dos impostos pelo Lucro Real e Lucro Presumido, para a avaliação da melhor forma de enquadramento tributário da atividade.

No primeiro capítulo, apresenta-se a introdução. O referencial teórico ou revisão bibliográfica é mencionado no segundo capítulo. O terceiro capítulo é composto pela metodologia aplicada neste estudo.

O capítulo quatro é composto pelos resultados e discussões dos dados obtidos junto à empresa.

Por fim, entende-se que um correto planejamento tributário depende de uma contabilidade fidedigna, ou seja, a mesma deve seguir as normas e princípios contábeis geralmente aceitos. Desta forma, a análise dos resultados encontrados torna-se uma ferramenta importante para o gestor na hora da tomada das decisões, ao final desse estudo menciona-se as conclusões às quais o estudo nos trouxe e os procedimentos que a empresa deverá adotar para um planejamento tributário mais eficaz.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

No Brasil, a elevada carga tributária vêm exigindo das empresas a realização de estudos tributários para a redução desse ônus, sem que, para isso, elas deixem de atender as suas obrigações legais.

O planejamento tributário tem contribuído para a redução da carga tributária e, conseqüentemente, para a economia de recursos que, posteriormente, são aplicados na geração de novos recursos para a empresa.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) em seu relatório apresenta um crescimento ascendente, ou seja, o somatório dos tributos federais, estaduais e municipais arrecadados em relação ao PIB – Produto interno bruto do primeiro semestre de 2007 atingiu 36,39% contra 35,61% no primeiro semestre de 2006, tendo um aumento de 0,78 pontos percentual do PIB.

Comparando o primeiro semestre de 2007, com o mesmo período do ano anterior, houve um crescimento nominal da arrecadação tributária de 13,33% (ou R\$ 52,51 bilhões) e variação real de 9,13% (IPCA). Os tributos arrecadados pela Receita Federal do Brasil (acrescidos das contribuições corporativas) tiveram crescimento nominal de 13,35% (ou R\$ 36,01 bi) e variação real de 9,16% (IPCA, correspondendo a R\$ 25,64 bi), ou seja, uma alta carga tributária.

Por isso, devido a esta alta carga tributária apresentada em nosso país, nada melhor do que a utilização do planejamento tributário que, segundo Zanluca é definido como:

Conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la (2007, p. 1).

As pessoas jurídicas, na esfera federal, poderão optar por tributar seu resultado para efeitos do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, pelos sistemas lucro real, lucro presumido e o lucro arbitrado, independentemente de seu porte, e observando as legislações pertinentes.

Os administradores buscam constantemente a maximização dos lucros e a minimização das perdas. Por essa razão, o planejamento tributário é tido como um aliado importante na gestão dos negócios. Porém, para isto ser possível, é

necessário que a empresa tenha uma contabilidade que atenda as normas e aos princípios contábeis.

O conceito de contabilidade vem se modificando ao longo do tempo, em decorrência das constantes mudanças ocorridas no mundo dos negócios, entre elas a globalização da economia. Apesar dessa evolução, podemos dizer que todos os conceitos nos levam a uma mesma definição sobre a contabilidade.

A contabilidade está dividida em vários ramos, entre os quais salientamos o ramo da contabilidade tributária, que tem como principal objetivo o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária, gerenciando os tributos e as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

A fim de se evitar possíveis infrações fiscais, reduzir a carga tributária e maximizar os lucros, é que surge o planejamento tributário que, quando bem realizado, representa ainda uma maior capitalização do negócio, possibilidade de preços mais baixos e facilidade na geração de novos empregos, pois os recursos economizados possibilitam novos investimentos.

Porém, o planejamento tributário que busca apenas a redução de impostos pode acabar virando um problema, uma obsessão para a empresa, pois não se pode sacrificar o crescimento da mesma só para pagar menos tributos, acarretando, com isso, muitas vezes, a estagnação da empresa, pois a mesma poderá enfrentar dificuldades na hora da capitalização dos recursos.

Cada ação de planejamento tributário precisa ser muito bem analisada, pois necessita-se alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo.

Quando se propõe a realizar um planejamento tributário, deve se ter bem esclarecido o conceito e a diferença entre elisão e evasão fiscal.

Fabretti (2006, p. 137) esclarece que elisão fiscal é uma forma de economizar o pagamento de tributos, através das alternativas legais menos onerosas inseridas nas lacunas da lei. Portanto, a elisão fiscal é legítima e lícita, feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa.

Já a evasão fiscal é a prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com o objetivo de reduzi-la ou ocultá-la. A evasão fiscal está prevista e capitulada na lei dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (Lei nº 8.137/90 art. 1º).

Portanto, torna-se claro que a finalidade do planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário.

Antes da abordagem dos regimes tributários federais existentes, é de fundamental importância evidenciar os principais conceitos dos mesmos e a legislação existente com relação a esses regimes, a fim de que se compreendam os mesmos com clareza, para uma melhor interpretação dos dados, resultados e conclusões, que serão apresentadas no desenvolvimento prático e ao término deste trabalho.

## **2.1 Planejamento Tributário**

Segundo o IBPT, estima-se que, no Brasil, em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, é imprescindível a adoção de um sistema de economia legal.

A sustentabilidade de qualquer empresa num cenário globalizado e competitivo depende de planejamento. Para tanto, são necessários dados que projetem uma tendência futura, devendo-se estar ciente do máximo de variáveis possíveis, ameaças e oportunidades, para elaborar a melhor estratégia de ação.

De acordo com Malkowski (2000, p. 73):

A noção de planejamento se relaciona diretamente com uma programação de atividade, a partir da observação de circunstâncias presentes e tendo em vista comportamentos futuros que provavelmente acontecerão.

No plano tributário, planejar tem o mesmo significado. O recolhimento tributário é uma das preocupações que sempre ocuparam o intelecto dos empresários. Optar por uma forma de tributação requer muito mais que analisar o percentual de recolhimento. É necessário estudar a forma que reduza o encargo tributário, pois cada empresa possui particularidades que precisam ser observadas para se poder encontrar o melhor enquadramento tributário em cada situação.

Não restam dúvidas que, dentro da lei, o contribuinte pode agir no seu interesse. Planejar tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa, fazer investimentos, entre outros. Assim, com a complexidade do sistema tributário brasileiro e a onerosa carga tributária, os empresários têm a necessidade de utilizar o planejamento tributário para antever situações e escolher o melhor caminho a seguir.

Malkowski (2000, p. 41) define planejamento tributário como sendo “a designação corrente para uma série de procedimentos tradicionalmente conhecidos como formas de economia de imposto”.

Nota-se a preocupação de Tórres (2002, p. 25) em afirmar:

O planejamento tributário é fruto de ação preventiva, ou seja, antes da ocorrência do fato disponível, asseverando ter como objetivo uma economia legítima de tributos, excluindo os atos proibidos pela lei, como é o caso da simulação, fraude ou algum vício jurídico.

Atenta ainda para a distinção do planejamento tributário e o ato em si, a elisão tributária, ou ainda a evasão fiscal, advertindo para o fato de que mesmo o planejamento, apontando saídas lícitas para economia de impostos, é de faculdade do administrador ou executor dos atos jurídicos em questão praticarem atos legítimos.

Borges (1998, p. 56) conceitua Planejamento Fiscal como sendo:

A técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Planejamento tributário e planejamento fiscal têm o mesmo significado, pois ambos têm o mesmo objetivo, de diminuir o ônus fiscal de maneira lícita.

Para Peixoto (2004, p. 85), pode-se subdividir o planejamento tributário em duas espécies: (1) resultante em elisão induzida pela lei; e (2) a elisão que surge de lacuna na lei. No primeiro caso, a legislação oferece aos contribuintes, alternativas e incentivos que permitem uma redução da carga tributária. É o caso da própria legislação do imposto sobre a renda de pessoa jurídica, onde o contribuinte tem a opção de escolher dentre as situações a mais vantajosa, reduzindo-se essas opções

conforme o porte, objeto social e outras características da empresa (lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples). No segundo caso, devido a uma legislação prolixa e analítica e um complexo sistema tributário, há lacunas onde o contribuinte pode se utilizar para desonerar-se de tributo, recaindo na situação de elisão resultante de lacuna da lei.

O planejamento tributário visa diminuir o pagamento de tributos através dos sistemas legais. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

A base de um adequado planejamento tributário é a existência de dados regulares e confiáveis e a contabilidade sendo um sistema de registros permanentes das operações, é um pilar de tal planejamento. O contabilista é peça fundamental na elaboração e execução do planejamento tributário, afinal, ele comanda uma série de operações internas da empresa, normalmente sendo responsável por múltiplos controles, conciliações e apurações de impostos. Além disto, ele coopera ou coordena equipes internas, sabendo de deficiências e pontos críticos que podem gerar falhas na execução do planejamento.

## **2.2 Aspectos Legais Tributários**

Num país como o nosso, em que a carga tributária excessiva se coloca como um dos maiores entraves à produção e ao desenvolvimento, a compreensão dos problemas tributários tem enorme importância. Portanto, debater intensamente todas as implicações desse sistema é algo imprescindível para o bom andamento dos negócios das empresas.

Basta verificar que o Brasil conta hoje com um complexo sistema tributário. Editou desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro do Planejamento Tributário – IBPT, 26.104 normas tributárias federais, 69.488 estaduais e 134.024 municipais, totalizando 229.116, uma média de 51 normas editadas por dia útil ou 2,13 por hora. O mesmo estudo indica um gasto das empresas em torno de R\$ 30 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação. Além disso, são 61 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e

contribuições e algo em torno de 93 obrigações acessórias que as empresas devem cumprir para estar em dia com o fisco (AMARAL et al. 2006).

Para isso faz-se necessário abordar alguns aspectos sobre a legislação tributária e alguns comentários de nossa carta magna, a constituição federal de 1988, sobre aspectos referentes aos tributos no Brasil.

Percebe-se que a terminologia adotada pelo Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº. 5.172, Brasil (1966), onde lei e legislação tributária não se confundem. Para melhor entender a distinção, recorde-se o significado da palavra lei.

De acordo com (Machado, 2006, p. 43) em sentido formal:

(...) lei é o ato jurídico produzido pelo poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela constituição. Diz-se que o ato tem a forma de lei. Foi feito por quem tem competência para fazê-lo, e na forma estabelecida para tanto, pela constituição.

No Código Tributário Nacional - CTN, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada de poder ao qual a constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis. Só é lei, portanto, no sentido em que palavra é empregada no CTN, a norma jurídica elaborada pelo poder competente para legislar, nos termos da constituição, observado o processo nesta estabelecido.

Já a palavra legislação, como utilizada no art. 96 do CTN, significa lei em sentido amplo, abrangendo, além das leis em sentido restrito, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Mas isto não significa dizer que também às próprias disposições constitucionais, dos atos e das leis complementares, dos decretos-leis, convênios interestaduais e outros atos jurídicos normativos pertinentes à matéria não se compreendem no conceito de legislação tributária. O disposto no art.96 do CTN não tem sentido de restringir o conceito de legislação tributária, mas de mostrar sua amplitude em comparação com o conceito de lei tributária.

A distinção entre lei e legislação é de grande relevância na interpretação do Código Tributário Nacional, pois lei é num sentido restrito, e já a legislação são o conjunto de leis, tratados, convenções internacionais, decretos e normas

complementares.

O Código Tributário Nacional – CTN para melhor situar o leitor referente ao que compete à legislação tributária nos apresenta a definição de: tributo, imposto, fato gerador, base de cálculo e alíquota.

Tributo segundo a definição que consta no CTN: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Resumidamente, tributo é um encargo financeiro, que não deve ser confundido com punição por ato ilícito e só pode ser criado por lei.

Já o Imposto para o CTN é definido como: “Art.16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Por fato gerador é definido no Código Tributário Nacional (CTN) através dos seguintes arts. 114 e 115:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O fato gerador da obrigação principal (pagamento do tributo), deve estar definido em lei, enquanto que a obrigação acessória (preenchimento de formulários, emissão de documento fiscal), pode ser definida por leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares, conforme consta no Art. 96 do CTN.

Podemos exemplificar que segundo o art.43 do CTN, que dispõe sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, como de competência da união, e que tem como fato gerador, à aquisição de disponibilidade econômica e financeira, onde renda sendo entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza, sendo os acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda.

Já a base de cálculo é o valor sobre o qual se aplica a alíquota para a apuração do valor do tributo a pagar. Conforme o Art. 146 da Constituição Federal a base de cálculo deve ser definida em lei complementar estando sua alteração sujeita

aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. Segundo o art. 44 do CTN a base de cálculo do imposto de renda é definida como o montante real, presumido ou arbitrado, da renda ou dos proventos tributáveis.

Os tributos incidentes sobre o lucro recolhido pelas pessoas jurídicas são o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), que poderão optar tanto pelo Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, e para as micro e pequenas empresas além de poderem optar por todos os sistemas já citados anteriormente, exceto se tiverem alguma atividade impeditiva, podem utilizar uma forma simplificada de tributação, o simples nacional. Também para o trabalho proposto serão verificadas as contribuições sociais e previdenciárias através da análise do PIS/PASEP, COFINS, Contribuição Previdenciária Patronal, além do imposto sobre serviços - ISS, específico para as prestadoras de serviços, que afetam diretamente o desempenho financeiro e são relevantes para a análise dos dados empresariais.

### **2.3 Legislação Tributária**

Para a correta aplicação do planejamento tributário, é necessário um profundo conhecimento das leis, tratados, convenções internacionais e decretos que regem a matéria tributária.

Desta forma, o art. 96 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66) define a expressão legislação tributária como sendo:

Art. 96. A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Com a necessidade de se trazer os princípios gerais em matéria tributária, dispor a respeito da competência, discriminação das rendas, imunidade, isenções e outras questões de grande importância, surgiu o Sistema Tributário Nacional, através da edição da Emenda Constitucional nº 18, de 1965 que, no artigo 1º, estabeleceu a divisão dos tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, tornando-se, assim, um sistema único e nacional.

O sistema tributário passa por certos ajustes ao longo do tempo e é preciso uma adequação para alterar características que se tornaram obsoletas ou inconvenientes, em face de mudanças no ambiente econômico ou, se for o caso, para adicionar, suprimir ou substituir tributos.

Para Cassone (1999, p. 71), "Sistema Tributário Nacional é o conjunto de princípios constitucionais que rege o poder de tributar, as limitações deste poder e a repartição das correspondentes receitas".

Devemos empregar a expressão Sistema Tributário Nacional para designar o conjunto de todos os tributos cobrados no país, sem distinguir os da competência federal, estadual ou municipal e, bem assim, todas as regras jurídicas, com relação entre si, que disciplinam a arrecadação desses tributos (DENARI, 2002, p.46).

No âmbito do Sistema Tributário Nacional, temos a conceituação de tributos, como segue:

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

O tributo é composto por vários elementos que o constituem, entre eles o fato gerador, que é a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera e/ou faz nascer a obrigação tributária, conforme os art. 114 e 115 do (CTN). Logo, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

A concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal, que é sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar um tributo ou uma obrigação acessória, que é um dever administrativo. O fato gerador da obrigação principal (pagamento do tributo) deve estar definido em lei, enquanto que a obrigação acessória (preenchimento de formulários, emissão de documento fiscal), pode ser definida por leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares.

O fato gerador faz surgir a figura do contribuinte, que nem sempre é a mesma pessoa do responsável pelo recolhimento do tributo.

Para (Fabretti, p. 130), denomina-se contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Já o

responsável pelo tributo é a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcançá-lo.

O responsável não arca com o ônus tributário, que é suportado pelo contribuinte de fato. Atua como uma espécie de agente arrecadador do fisco e como seu fiel depositário. Cabe-lhe recolher as importâncias descontadas ou cobradas do contribuinte de fato, ao fisco, nos prazos da lei.

Outro elemento fundamental do tributo é a base de cálculo, que é o valor sobre o qual se aplica a alíquota para a apuração do valor do tributo a pagar, conforme o art. 146 da Constituição Federal. A base de cálculo deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade.

Dentre as espécies de tributos existentes destaca-se o imposto. Conforme Martins (2002), imposto é tudo o que se paga, em virtude da lei, para que o Estado possa proporcionar serviços e benefícios que, individualmente ou mesmo em grupo, não se consegue alcançar, em face da complexidade ou especialidade de que se revestem. Não deve ser confundido com punição por ato ilícito e só pode ser criado por lei.

Segundo o CTN, em seu art. 16, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

De acordo com a definição apresentada pelo CTN, podemos perceber que não há uma atuação específica do Estado que justifique a cobrança de impostos, sendo seu único objetivo captar recursos para a Fazenda Pública.

Além do imposto têm-se as taxas e as contribuições de melhoria:

Conforme o Código Tributário Nacional, 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 ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto a 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 (CTN, Art. 77).

Baleeiro (2003, p. 323) destaca: “taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, de caráter administrativo ou

jurisdicional, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato sua despesa especial dos cofres públicos”.

Em se tratando das contribuições de melhoria, o Código Tributário Nacional menciona que:

A contribuição de melhoria, cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (CTN, art. 81).

Os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe, tanto para angariar recursos para gerir a administração pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento da economia.

Um dos principais impostos que remunera a administração pública é o Imposto de Renda.

## **2.4 Formas de Tributação do Imposto de Renda**

De acordo com o CTN, em seu art. 43, o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento, e como base de cálculo o montante do lucro das empresas.

Portanto, são contribuintes do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), as pessoas jurídicas e firmas individuais, nos termos do RIR/99, nos artigos 146, 147 e 150.

Para a apuração do cálculo do IR, primeiramente devemos apurar a base de cálculo do imposto, que varia de acordo com o regime adotado, onde à esta base será aplicada uma alíquota de 15% (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 1º). Além dessa alíquota, há a incidência de um adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º) ou R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) anuais.

O Decreto 3000, de 26/03/1999, o RIR/99, define que as empresas podem optar pelas seguintes formas de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, sendo que para cada forma existem normas e definições diferentes e, em

algumas, restrições e vedações. Dentre as formas de tributações que estudamos, podemos destacar o Lucro Real e o Lucro Presumido.

#### 2.4.1 Lucro presumido

O lucro presumido é um regime optativo de se apurar o lucro e o IRPJ, no qual a receita está baseada em valores globais da receita para presumir o lucro a ser tributado.

Esse regime facilitou a apuração da base de cálculo para algumas empresas, para a apuração e recolhimento dos tributos de Imposto de Renda e Contribuição Social, uma vez que as pessoas jurídicas, que optarem por esse regime, estão dispensadas, para efeitos tão somente de apuração do valor do imposto de renda e contribuição social, da obrigatoriedade da escrituração contábil e do levantamento periódico das demonstrações contábeis, exceto o livro de registro de inventário e o livro-caixa.

A opção pela tributação com base do lucro presumido será definitiva para todo o ano calendário e deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única cota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano calendário (art. 26, §1º, da Lei nº 9.430/96). No Lucro Presumido, os períodos de apuração são trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

Podem optar pela tributação pelo lucro presumido todas as pessoas jurídicas, cuja receita bruta total, no ano calendário, tenha sido inferior a R\$ 48.000.000,00 (Quarenta e oito milhões), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses.

Não podem optar por essa modalidade as pessoas jurídicas que se enquadram nos impedimentos enumerados no art. 14 da Lei nº. 9.718/98:

1. Cujas receitas totais, 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 doze meses;
2. Cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
3. Que tiverem lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior;

4. Que efetuaram pagamento mensal pelo regime de estimativa, no decorrer do ano calendário, inclusive mediante balanço ou balancetes de suspensão ou redução do imposto;

5. Que são beneficiárias de isenções ou reduções do imposto de renda;

6. Que exercem as atividades de factoring.

A base de cálculo do Lucro Presumido será estabelecida através de um percentual aplicado sobre o faturamento trimestral e, logo após, sofrerá a incidência da alíquota de 15% para o IR e de 9% para a CSLL. No caso do IR, será acrescido um adicional de 10% sobre a receita bruta do que exceder o limite mensal de R\$ 20.000,00 do lucro.

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta variam de acordo com as atividades abaixo discriminadas:

Atividades em geral	8%
Revenda de combustíveis	1,6%
Serviços de transporte exceto cargas	16%
Serviços de transporte de cargas	8%
Serviços em geral exceto hospitalares	32%
Serviços hospitalares	8%
Intermediação de negócios	32%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%

**Quadro 1 - Quadro dos percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta de acordo com as atividades no lucro presumido.**

Porém, as empresas que exploram diversas atividades devem encontrar a base de cálculo aplicando o respectivo percentual sobre a receita bruta de cada uma das atividades.

À base de cálculo deverão ser acrescidos os ganhos de capital e demais receitas ou resultados, auferidos no trimestre, conforme consta no RIR/1999, arts. 518, 519 e 521:

- Rendimento de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos de aplicações financeiras de renda variável;
- Juros remuneratórios do capital próprio pagos por outra pessoa jurídica da qual a empresa seja sócia ou acionista;

- Recuperação de custos ou despesas inclusive com perdas no recebimento de créditos, exceto se a pessoa jurídica comprovar que não utilizou tais deduções em períodos anteriores, no qual tenha se submetido a tributação com base no lucro real;
- Variações monetárias ativas.

#### 2.4.2 Lucro real

Segundo o art. 247, do Decreto 3.000, de 1999, “Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustados pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou amortizadas”.

Essa forma de tributação, estabelecida pela Legislação do Imposto de Renda está ao alcance de qualquer empresa, ou seja, todas as empresas, independentemente de seu ramo de atividade ou do seu porte, podem optar pela tributação com base no lucro real. A legislação, portanto, não define as empresas que podem optar pelo lucro real, mas define aquelas que estão obrigadas a fazerem esta opção. Certas atividades só podem tributar o imposto de renda pelo lucro real e essas pessoas jurídicas são definidas pelo art. 246 do Decreto 3.000, de 1999.

Portanto, toda empresa, quando da sua constituição, automaticamente é considerada optante pelo regime do lucro real, ou seja, caso a empresa não queira permanecer no lucro real, ela terá que optar por outro regime ou sistemática.

Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

1. Cujas 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 doze meses;
2. Cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
3. Que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
4. Que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
5. Que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;
6. 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 resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

#### Base de cálculo do lucro real

Para o cálculo do IR e CSLL, no lucro real, primeiramente temos que encontrar a base de cálculo, e para isso é necessário somar:

- a) a receita bruta total;
- b) as demais receitas e ganhos de capital;
- c) os ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) os rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa;
- e) a parcela das receitas auferidas nas exportações as pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa.

No regime de apuração do lucro real apuração trimestral, é feito o levantamento da demonstração do resultado do exercício trimestralmente, onde resulta no lucro líquido do exercício. A partir deste lucro líquido do exercício, são feitas as adições, exclusões e compensações, que neste caso para esta empresa em estudo, não existe.

A empresa foi objeto de uma simulação como se fosse optante pelo lucro real trimestral. No quadro 13 é apresentada a demonstração do resultado do exercício trimestral para o ano de 2008, bem como o cálculo do imposto de renda pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro líquido, que tem suas alíquotas nos seguintes valores respectivamente, 15% (quinze por cento) e 9% (nove por cento).

Dessa maneira, de acordo com a legislação tributária, art. 262 do RIR/99, escritura-se o LALUR (livro de apuração do lucro real) para a determinação do montante do lucro real, partindo-se do lucro líquido apurado pela contabilidade, adicionando e deduzindo as adições e exclusões.

A empresa não possui nenhum gasto indedutível e nenhuma receita não tributável, após ser verificada a sua demonstração do resultado do exercício, que para fins de trabalho é demonstrado somente o grupo sintético de receitas e despesas. Para exemplificar gasto indedutível, a legislação do imposto de renda não admite como dedutível a multa de trânsito, por considerar que não é uma despesa necessária à manutenção da atividade da empresa. A empresa poderia respeitar as leis de trânsito, motivo pela qual essa despesa não é computada na determinação da base de cálculo tributável e por isso é adicionada ao resultado líquido.

#### 2.4.2.1 Adições ao resultado contábil

Segundo o RIR/1999, arts. 249 e 250 deve-se adicionar ao lucro líquido apurado pela contabilidade todas as despesas consideradas indedutíveis para a apuração do lucro real, conforme a legislação vigente e sendo assim temos como principais adições:

- Custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos pela contabilidade, na apuração do lucro líquido contábil, mas que não sejam aceitos pela legislação tributária como dedutíveis, para determinar o lucro real, tais como:

- a) gastos contabilizados com inobservância nas disposições legais;

- b) prejuízo decorrente da avaliação de investimentos em coligadas ou controladas, com base no patrimônio líquido destas, ou seja, com a utilização do método conhecido com equivalência patrimonial;

- c) excesso de depreciação contabilizada no período, mas já deduzida em exercícios anteriores, referente a incentivos fiscais da depreciação acelerada;

- d) constituição contábil de provisões não dedutíveis, ou não aceitas pelo fisco, como redutoras do lucro contábil.

- Resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real, tais como:

- a) realização da reserva de reavaliação;

- b) quantias oriundas de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento de capital social;

- c) ágio recebido por sociedades que não revistam a forma de sociedade por ações;

- d) lucro inflacionário realizado.

- Encargos de depreciação apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos na legislação tributária.

#### 2.4.2.2 Exclusões do resultado contábil

De acordo com o RIR/1999, arts. 249 e 250, deve-se excluir do lucro líquido, apurado pela contabilidade, todas as receitas que não fazem parte da atividade da empresa para a apuração do lucro real, conforme a legislação vigente e assim temos como principais exclusões:

- Valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício, tais como:

- a) depreciação acelerada incentivada;

- b) exaustão mineral calculada sobre a receita bruta a título de incentivo fiscal;

- Resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real, tais como:

- a) lucro na exportação de manufaturados amparada por Programa de Biefiex;

- b) lucro decorrente da avaliação de investimentos de coligadas ou controladas, com base no patrimônio líquido destas – equivalência patrimonial e lucros e dividendos auferidos nos demais investimentos em participações societárias;

- c) lucro inflacionário não realizado.

- Prejuízos de exercícios anteriores

#### 2.4.2.3 Formas de apuração do lucro real

A apuração do imposto de renda pelo lucro real se dá de duas formas: a primeira é a apuração trimestral do imposto e a segunda é a apuração anual com base no lucro real do ano, sendo que o imposto deve ser calculado, mensalmente, através dos balancetes de redução ou suspensão ou através de estimativa, cuja tabela de apuração do lucro estimado é a mesma do lucro presumido.

##### 2.4.2.3.1 Lucro real trimestral

De acordo com o RIR/1999, arts. 220 a 222, o imposto de renda das pessoas jurídicas de lucro real será determinado em períodos de apuração trimestrais,

encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, com base no resultado líquido contábil de cada trimestre.

Esse resultado deve ser apurado mediante o levantamento das demonstrações contábeis, com observância das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas ou autorizadas pela legislação tributária. Logo no lucro real trimestral as empresas elaboram as suas demonstrações trimestralmente, como se fosse encerrar o exercício naquele período, procedimento esse semelhante do adotado pelas empresas que apuram lucro real anual.

#### 2.4.2.3.2 Lucro real anual

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pela apuração do lucro real anual. No entanto, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados todos os meses, com base em estimativas sobre a receita bruta.

O lucro estimado será apurado com a aplicação de percentuais, diversificados de acordo com as atividades desenvolvidas, sobre a receita bruta.

A receita bruta é o somatório das vendas de mercadorias ou produtos, dos serviços prestados e também dos ganhos de capital e demais ganhos não ligados a atividade da empresa. Desta receita bruta, devem ser excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, IPI e ICMS no regime de substituição tributária e também os descontos incondicionais concedidos.

#### 2.4.2.3.3 Opção pelo pagamento mensal do imposto por estimativa

As empresas têm a opção pelo pagamento do imposto em estimativas mensais, apurando o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, com a possibilidade de suspensão ou redução do imposto, com base nos valores levantados em balanços ou balancetes de suspensão ou redução.

#### 2.4.2.3.4 Cálculo do imposto por estimativa

O imposto de renda, pago mensalmente por estimativa, seguirá as mesmas regras e percentuais já vistos no lucro presumido, ou seja, o lucro é apurado através

da aplicação de percentuais diversificados, de acordo com as atividades desenvolvidas, nos quais os mesmos serão aplicados sobre a receita bruta, percentuais estes discriminados na tabela a seguir.

#### 2.4.2.3.5 Balanço de suspensão ou redução

A empresa poderá suspender ou reduzir o pagamento mensal por estimativa. Para isto, a mesma terá que demonstrar, através de balanço ou balancete, que o valor do imposto de renda pago até o mês do balanço é igual ou excede o valor do imposto devido, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

#### 2.4.2.3.6 Opção e recolhimento do imposto

A opção por este tipo de recolhimento deve ser manifestado com o pagamento do imposto de renda, correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade e será considerada irrevogável para todo o ano fiscal.

O imposto apurado junto com o adicional deverá ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao da apuração.

### **2.5 Contribuição social sobre o lucro líquido**

A contribuição social sobre o lucro líquido foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, conforme determinação dos art. 149 e 195 da Constituição Federal, sendo ela uma fonte de recursos para atender o programa de seguridade social. Têm como fato gerador a obtenção de lucro e como base de cálculo o montante do lucro das empresas. Este lucro pode ser apurado conforme três regimes: Real, Presumido ou Arbitrado.

Conforme o disposto nas Perguntas e Respostas da Receita Federal do Brasil (2008) aplica-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, observadas, quanto à base

de cálculo e as alíquotas, as normas específicas na legislação da referida contribuição.

### 2.5.1 Base de cálculo

A base de cálculo da CSLL é o lucro líquido contábil do período de apuração, antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições já mencionadas para o cálculo do IR.

Dentre as adições temos:

- a. o valor de qualquer provisão, exceto as para o pagamento de férias e décimo-terceiro salário de empregados, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, das entidades de previdência complementar e das operadoras de planos de assistência à saúde, quando constituídas por exigência da legislação especial a elas aplicável;
- b. o valor da contrapartida da reavaliação de quaisquer bens, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido efetivamente realizado no período de apuração, se não computado em conta de resultado (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- c. o ajuste por diminuição do valor dos investimentos no Brasil avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- d. a parcela dos lucros, anteriormente excluídos, de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, recebida no período de apuração, inclusive mediante resgate ou alienação sob qualquer forma de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para quitação desses créditos, observado o disposto em normas específicas (Lei nº 8.003, de 1990, art. 3º);
- e. a parcela da reserva especial, mesmo que incorporada ao capital, proporcionalmente à realização dos bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título (Lei nº 8.200, de 1991, art. 2º);
- f. os juros sobre o capital próprio, em relação aos valores excedentes aos limites de dedução estabelecidos na legislação;

Exclusões, tais como:

- a. o valor da reversão dos saldos das provisões não dedutíveis, baixadas no período de apuração, seja por utilização da provisão ou por reversão, e anteriormente adicionadas (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- b. os lucros e dividendos de investimentos no Brasil avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- c. o ajuste por aumento no valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (Lei nº 8.034, de 1990, art. 2º);
- d. parcela dos lucros de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob o seu controle.

### Alíquotas

A contribuição social sobre o Lucro Líquido é calculada de acordo com as seguintes alíquotas:

- 9% sobre a base de cálculo das pessoas jurídicas em geral;
- 8% sobre a base de cálculo das pessoas jurídicas instituições financeiras e equiparadas.

### Apuração

A apuração da CSLL é semelhante ao IR, tanto para o lucro real trimestral ou anual e também para o lucro presumido.

### 3 METODOLOGIA

Segundo Ruiz (1996, p. 137) “a palavra método é de origem grega e significa o conjunto de etapas e processos a serem vencidos ordenadamente na investigação dos fatos ou na procura da verdade”.

Já para Marconi e Lakatos (2005, p. 83),

(...) o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Por isso, através do método surge o trabalho científico que se caracteriza como a busca incessante de explicações e soluções para os problemas da humanidade, em todas as suas esferas de necessidades. Uma vez que os problemas do homem e da sociedade são intermináveis e infinitos, depreende-se da noção acima que a ciência não é algo pronto, acabado ou definitivo.

Para a efetivação deste trabalho, adotou-se como metodologia de pesquisa o estudo de caso. Estudo de caso, segundo Silva (2003), pode ser utilizado para desenvolver entrevistas estruturadas ou não, questionários, observações de fatos e análise de documentos, sendo que o objeto a ser pesquisado pode ser o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação. Assim sendo, neste estudo foram realizadas análises das demonstrações contábeis da empresa e também entrevistas junto aos sócios e demais colaboradores, para esclarecimentos necessários para a correta análise das demonstrações. Já segundo Lakatos (1996, p. 71), “a pesquisa bibliográfica tem a finalidade de colocar o pesquisador em contato direto com toda a bibliografia pertinente sobre o assunto que estiver pesquisando”. Desta forma, para um correto desenvolvimento do estudo, buscamos o entendimento e a compreensão da legislação, segundo vários autores e, em seguida, aplicamos todo esse conhecimento adquirido na apuração do IR e CSLL para a empresa em estudo.

Portanto, segundo Schramm (*apud* YIN, 2003), a essência e a principal tendência de um estudo de caso é tentar esclarecer, para uma decisão ou um conjunto de decisões, o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados.

Além disso, para Cervo e Bervian (1991) “outro aspecto importante do trabalho científico é que ele deve ser útil e público, ainda que sua abrangência seja mínima e seu impacto reduzido, mesmo porque ele é um processo em construção”.

Logo, no estudo de caso deste trabalho, a população alvo é a empresa fictícia “Comércio de Pneus Santa Maria Ltda.”, cujo objeto social é a comercialização de pneus no Estado do Rio Grande do Sul.

A metodologia utilizada no presente trabalho constitui-se de duas partes, onde procurou-se com a pesquisa bibliográfica, analisar projetos, leis, normas, instruções normativas, resoluções dentre outros que tratam sobre os assuntos referentes à área tributária.

De acordo com o já exposto acima, a coleta dos dados se realizou através de entrevistas e análise de documentos, junto aos sócios e demais colaboradores da empresa, nas quais foram obtidas as demonstrações contábeis referentes ao ano-calendário de 2008. Além dessas demonstrações, obtivemos outros documentos da empresa como, por exemplo, cópias de contratos, entre outros. Sendo assim, iniciou-se o estudo a partir das demonstrações contábeis elaboradas pela própria empresa e de outros documentos pertencentes à mesma.

Segundo Yin (1994), o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre os fenômenos e o contexto não estão claramente definidos.

Por isso, as principais vantagens do estudo de caso, são o estímulo a novas descobertas, a ênfase na totalidade através da análise do problema como um todo e a simplicidade da coleta e análise dos dados utilizados no estudo de caso, quando comparados aos exigidos por outros métodos.

Quanto à abordagem do trabalho, esta é qualitativa e quantitativa por tratar-se de um estudo teórico e prático que tem a preocupação de quantificar dados. Richardson (1999, p.83) defende que a abordagem qualitativa é “adequada para se entender à natureza de um fenômeno social”. Por sua vez, Rodrigues (2001, p. 42) destaca a utilização dos critérios quantitativos pelos principais órgãos públicos do País, como a Receita Federal, Receita Estadual, Ministério do Trabalho, justificando que “na prática os critérios quantitativos são mais utilizados porque são mais objetivos e mais fáceis de obter, possibilitando inclusive a comparação entre as empresas”.

Realizou-se um levantamento de informações da empresa referente à sua organização, contabilidade, perspectivas de faturamento e desembolsos. Como o foco do estudo é a área tributária, procurou-se identificar os dados desta empresa para poder chegar ao objeto do estudo de caso que é comparar diante de uma simulação de cálculos baseada em dados reais, o melhor regime de tributação para a empresa em questão.

Entretanto, a presente pesquisa teve como intuito apresentar soluções viáveis ao problema levantado, com a finalidade de atender aos objetivos propostos. Porém, a análise dos resultados obtidos deve ser feita de forma ponderada, pois, os resultados são baseados nas informações específicas da empresa. Logo, o estudo servirá de parâmetro somente para uma outra empresa que apresente as mesmas características da mesma.

## **4 DISCUSSÕES E RESULTADOS**

Com o intuito de ilustrar a análise do recolhimento dos impostos e contribuições federais, o presente estudo analisou a utilização dos regimes tributários: lucro presumido e lucro real.

Desta forma, foram utilizados esses dois estudos nos diferentes regimes tributários propostos, para identificar qual a proposta mais viável para a empresa em estudo segundo suas particularidades.

Essas informações disponibilizadas pelo estudo destas duas opções tributárias serviram como base para o planejamento tributário adequado à realidade da empresa para estruturar o seu negócio de maneira menos onerosa tributariamente, utilizando-se de artifícios legais para chegar a resultados satisfatórios.

### **4.1 Descrição do campo de estudo**

O estudo de caso tratou da análise da atual opção de regime tributário da empresa, e das alternativas tributárias possíveis para garantir o bom andamento de sua saúde financeira. A empresa é uma comerciante de pneus optante pelo regime do Lucro Real.

Como objetivo do presente estudo esse capítulo tratará da análise da viabilidade de mudança da atual opção de tributação para outro regime tributário previsto no sistema jurídico brasileiro.

### **4.2 Levantamentos de dados**

Para a realização desse estudo, utilizou-se os cálculos e simulações com a finalidade de poder diante das duas formas de apuração tributária, lucro real e lucro presumido, verificar qual a proposta mais adequada para poder ser base para um planejamento tributário.

Os dados utilizados nos cálculos foram coletados dos balancetes mensais constantes no fim do livro razão que a empresa Comércio de Pneus Santa Maria Ltda, mantém em seus arquivos.

Os dados analisados e coletados da empresa se referem ao período de 01 de janeiro de 2008 até o dia 31 de dezembro de 2008.

O faturamento bruto acumulado real dos últimos 12 (doze) meses da empresa estudada no período de 01 de janeiro de 2008 até 31 de dezembro de 2008 é apresentado no quadro 2:

<b>Ano</b>	<b>Mês</b>	<b>Faturamento</b>
2008	Janeiro	R\$ 361.298,94
2008	Fevereiro	R\$ 357.825,03
2008	Março	R\$ 361.634,98
2008	Abril	R\$ 360.249,49
2008	Maiο	R\$ 374.043,39
2008	Junho	R\$ 296.462,05
2008	Julho	R\$ 330.109,95
2008	Agosto	R\$ 200.060,56
2008	Setembro	R\$ 328.139,64
2008	Outubro	R\$ 412.941,29
2008	Novembro	R\$ 444.521,24
2008	Dezembro	R\$ 382.333,21
2008	Total	R\$ 4.209.619,77

**Quadro 2 – Faturamento do ano de 2008.**

#### **4.3 Simulação de cálculos pelo regime do lucro presumido**

Segundo o regime do lucro presumido para a empresa em estudo, serão criados os quadros para demonstrar os cálculos da projeção do IRPJ e da CSLL do 1º trimestre, 2º trimestre, 3º trimestre e do 4º trimestre de 2008, sendo que na linha “Total” está o valor total do faturamento bruto, ao qual deverá ser aplicada a alíquota de presunção de lucro conforme a empresa estiver classificada. Para o caso dos serviços prestados a alíquota de presunção é de 32% (trinta e dois por cento), sendo que o resultado deste cálculo representará a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme as linhas “Base Cálculo (32%)” dos quadros 5, 6, 7 e 8.

Depois da determinação da base de cálculo deve ser aplicada sobre ela a alíquota de 15% (quinze por cento) para o recolhimento do IRPJ, e a alíquota de 9%

(nove por cento) para o recolhimento da CSLL.

Na opção pelo regime do lucro presumido, assim como no lucro real, é necessário ainda que seja apurado para fins de comparação com os outros regimes tributários propostos no presente trabalho, o PIS/PASEP, a COFINS, o ISS e o INSS patronal e sobre a retirada de pró-labore pelo sócio.

<b>Ano</b>	<b>Mês</b>	<b>Faturamento</b>
<b>1° Trimestre</b>		
2008	Janeiro	R\$ 361.298,94
2008	Fevereiro	R\$ 357.825,03
2008	Março	R\$ 361.634,98
Total		R\$ 1.080.758,95
Base Cálculo (8%)		R\$ 86.460,72
<b>IRPJ (15%) + 10 % adicional</b>		<b>R\$ 15.615,18</b>
<b>CSLL (9%)</b>		<b>R\$ 7.781,46</b>

**Quadro 3 – Cálculo Lucro presumido 1º trimestre.**

<b>Ano</b>	<b>Mês</b>	<b>Faturamento</b>
<b>2° Trimestre</b>		
2008	Abril	R\$ 360.249,49
2008	Maio	R\$ 374.043,39
2008	Junho	R\$ 296.462,05
Total		R\$ 1.030.754,93
Base Cálculo (8%)		R\$ 82.460,39
<b>IRPJ (15%) + 10 % adicional</b>		<b>R\$ 14.615,10</b>
<b>CSLL (9%)</b>		<b>R\$ 7.421,44</b>

**Quadro 4 – Cálculo Lucro Presumido 2º trimestre**

<b>Ano</b>	<b>Mês</b>	<b>Faturamento</b>
<b>3° Trimestre</b>		
2008	Julho	R\$ 330.109,95
2008	Agosto	R\$ 200.060,56
2008	Setembro	R\$ 328.139,64
Total		R\$ 858.310,15
Base Cálculo (8%)		R\$ 68.664,81
<b>IRPJ (15%) + 10 % adicional</b>		<b>R\$ 11.166,20</b>
<b>CSLL (9%)</b>		<b>R\$ 6.179,83</b>

**Quadro 5 – Cálculo Lucro Presumido 3° trimestre.**

<b>Ano</b>	<b>Mês</b>	<b>Faturamento</b>
<b>4° Trimestre</b>		
2008	Outubro	R\$ 412.941,29
2008	Novembro	R\$ 444.521,24
2008	Dezembro	R\$ 382.333,21
Total		R\$ 1.239.795,74
Base Cálculo (8%)		R\$ 99.183,66
<b>IRPJ (15%) + 10 % adicional</b>		<b>R\$ 18.795,92</b>
<b>CSLL (9%)</b>		<b>R\$ 8.926,53</b>

**Quadro 6 – Cálculo Lucro Presumido 4° trimestre.**

Considerando que a empresa optante pelo lucro presumido deve recolher as contribuições no regime cumulativo, os valores calculados devem ser sobre o faturamento, para fim de recolhimento de PIS/PASEP e COFINS do ano de 2008 no regime cumulativo:

Cálculos baseado no regime lucro real – apuração trimestral

No regime de apuração do lucro real apuração trimestral, é feito o levantamento da demonstração do resultado do exercício trimestralmente, onde resulta no lucro líquido do exercício. A partir deste lucro líquido do exercício, são

feitas as adições, exclusões e compensações, que neste caso para esta empresa em estudo, não existe.

A empresa Comércio de Pneus Santa Maria Ltda será objeto de uma simulação como se fosse optante pelo lucro real trimestral. No quadro 6 é apresentada a demonstração do resultado do exercício trimestral para o ano de 2008, bem como o cálculo do imposto de renda pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro líquido, que tem suas alíquotas nos seguintes valores respectivamente, 15% (quinze por cento) e 9% (nove por cento).

<b>DRE</b>	<b>31/03/2008</b>	<b>30/06/2008</b>	<b>30/09/2008</b>	<b>31/12/2008</b>
Receita Operacional Bruta	1.080.758,95	1.030.754,95	858.310,15	1.239.795,74
(-) Impostos s/Vendas	59.220,84	53.085,24	47.691,57	58.481,12
(=) Receita Líquida	1.021.538,11	977.669,71	810.618,58	1.181.314,62
(-) Custo Merc.Vendidas	652.815,81	674.763,38	522.793,97	958.742,15
(=) Lucro Bruto	368.722,30	302.906,33	287.824,61	222.572,47
(+/-) Desp/Rec. Operacionais				
(-)Despesas Administrativas	93.299,74	60.722,96	78.218,19	79.926,34
(-) Despesas Financeiras	6.114,40	1.127,91	15.384,65	5.434,54
(-) Despesas Pessoal	73.705,25	76.155,03	75.189,57	78.367,44
(-) Outras Despesas	12.091,61	13.881,70	9.999,73	6.645,13
(=) Lucro/Prejuízo Operacional	183.511,30	151.018,73	109.032,47	52.199,02
(-) IRPJ	39.877,83	31.754,68	21.258,12	7.829,85
(-) CSLL	16.516,02	13.591,69	9.812,92	4.697,91
(=) Lucro do período	127.117,46	105.672,36	77.961,43	39.671,26

**Quadro 7 – Demonstração do Resultado do Exercício trimestral de 2008 e cálculo do IRPJ e CSLL.**

<b>Resultado</b>	<b>31/03/2008</b>	<b>30/06/2008</b>	<b>30/09/2008</b>	<b>31/12/2008</b>
Lucro Presumido				
(-) IRPJ	15.615,18	14.615,10	11.166,20	18.795,92
(-) CSLL	7.781,46	7.421,44	6.179,83	8.926,53
Total Trimestre	23.396,64	22.036,54	17.346,03	27.722,45
Total Acumulado	23.396,64	45.433,04	62.779,21	90.501,66
Lucro Real				
(-) IRPJ	39.877,83	31.754,68	21.258,12	7.829,85
(-) CSLL	16.516,02	13.591,69	9.812,92	4.697,91
Total Trimestre	56.393,85	45.346,37	31.071,04	12.527,76
Total Acumulado	56.393,85	101.740,22	132.811,26	145.339,02
Diferença Trimestre	32.997,21	23.309,83	13.726,01	-15.191,69
Diferença Acumulada	32.997,21	56.307,18	70.032,05	54.837,36

**Quadro 8 – Resumo Comparativo dos Tributos no Exercício.**

#### **4.4 Análise dos dados**

Analisando os cálculos realizados para formação de valores de impostos devidos pelos regimes tributários lucro presumido e lucro real pode se chegar a algumas constatações claras e importantes.

Observa-se no quadro 8, que a empresa Comércio de Pneus Santa Maria Ltda, ao optar pelo Lucro Real, teve um acréscimo na carga tributária em relação ao lucro presumido, ou seja, se a empresa optar pelo lucro presumido em relação ao que foi apurado no ano de 2008 terá uma redução da carga tributária significativa já que os valores totais apurados de Imposto de Renda e Contribuição Social diminuiriam de R\$ 145.339,02 (cento e quarenta e cinco mil trezentos e trinta e nove reais e dois centavos) para R\$ 90.501,66 (noventa mil quinhentos e um reais e sessenta e seis centavos).

## 5 CONCLUSÃO

O presente estudo buscou mostrar da maneira mais clara possível as possibilidades de se valer do planejamento tributário, utilizando-se de um comparativo entre a forma de tributação pelo lucro presumido e pelo lucro real para melhor expor as vantagens ou desvantagens dos regimes tributários em questão.

Em relação a empresa Comércio de Pneus Santa Maria Ltda., obteve-se facilidade, e colaboração dos seus proprietários na busca por informações e pelos dados necessários para realização do estudo, embora fosse solicitada a não exposição da empresa, servindo como um bom exemplo de estudo para este tipo de negócio.

No que diz respeito aos resultados desta discussão, é relevante dizer que caso a empresa mantenha a regularidade dos seus últimos valores de faturamento, folha de pagamento, e outros valores utilizados neste trabalho, é mais vantajoso passar a considerar a tributação pelo lucro presumido, de acordo com os resultados apurados. Essa opção representará uma economia significativa de aproximadamente 37,73 % em relação ao lucro Real no recolhimento dos principais impostos e contribuições.

Constata-se que nas condições e com a rentabilidade da empresa em níveis superiores às alíquotas do Lucro Presumido, as margens de lucro líquido são favoráveis à tributação pelo Lucro Presumido.

Portanto, após a análise entre os regimes estudados, concluí-se que, em se tratando de uma empresa que apresente lucro fiscal, na maioria das vezes, mesmo sem se falar em compensação de prejuízo fiscal, o lucro real não é a melhor alternativa. Desta forma, o lucro real nesta análise não é vantajoso, pois as receitas são elevadas em relação aos custos e as despesas da empresa, acarretando, com isso, uma base de cálculo elevada para impostos. Sendo assim, o lucro presumido torna-se uma alternativa vantajosa para esta empresa que apresentou despesas menores do que o estimado pelo percentual de presunção.

Mesmo com este resultado, em se tratando do lucro real, podem-se apurar valores diferentes quanto à escolha na forma do recolhimento, estimativa ou trimestral, teríamos também que analisar se existem prejuízos fiscais de exercícios anteriores a compensar, pois existe a trava de 30% no trimestral e também casos

onde ocorrem adicionais para um e não para o outro, devido à sistemática de cálculo diferenciada entre eles.

Assim sendo, conclui-se que o objetivo do trabalho foi alcançado, fazendo um estudo comparativo dos regimes de tributação lucro real e lucro presumido, de acordo com os dados obtidos em relação à empresa Comércio de Pneus Santa Maria Ltda., para serem utilizados pelo planejamento tributário com objetivo de minimização de tributos, de tal forma que a empresa em questão obtivesse no ano de 2008 um bom resultado financeiro, sem infringir à legislação tributária brasileira. Sugere-se que a empresa realize este estudo anualmente a fim de constatar a manutenção dessas vantagens.

## REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 03 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 3.000, de 26 de Março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 jun. 1999. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)>. Acesso em: 13 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. 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, 30 dez. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Município. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 03 jan. 2008.

\_\_\_\_\_. 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/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 05 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7689.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei 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. Disponível em: <http://www81.dataprev.gov.br/SISLEX/paginas/42/1990/8137.htm>. Acesso em: 17 jul. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 25 jul. 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. 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, 30 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2007.

\_\_\_\_\_. **Prática tributária da micro, pequena e média empresa: legislação tributária e empresarial, Lei do simples e tributação da média empresa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 27. ed. Rev., atual. e amp. São Paulo: Atlas, 2006.

AMARAL, Gilberto Luis et al. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 18 anos da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/estudos>>. Acesso em: 22 nov. 2007.

ANDRADE Filho, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. Ed. atual. São Paulo: Atlas, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL, Lei Complementar n. 123, de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123compilado.htm)>. Acesso em: 23 nov. 2007.

- CAMARGO, Fabretti, Láudio. **Contabilidade tributária**. 3. ed. Atlas, 1997.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: Edusp, 1991. Disponível em: <[www.fea.ufjf.br/extra/manual\\_estagio.pdf](http://www.fea.ufjf.br/extra/manual_estagio.pdf)>. Acesso em: 1 jan. 2008.
- COÊLHO, Sacha C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FABRETTI, Laúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de renda das empresas**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos da metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 20. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 2000.
- MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARTINS, L. et al. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Considerações sobre Planejamento Tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. Cap 3.
- PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda e contribuições federais**: Incidências e bases de cálculos. 15. ed. Porto Alegre: CRCRGS, 2007.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Alice de Fátima. **Gestão acionamento do ciclo de vida com a transição da contabilidade terceirizada para a contabilidade própria de gestão em pequenas empresas**. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2001.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Limites ao planejamento tributário - normas antielisivas (gerais e preventivas)** – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento tributário todos nós precisamos dele!**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm>>. Acesso em: 11 jan. 2008.