



OS EFEITOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL EM UMA EMPRESA COMERCIAL

Francisco José Fontenele de Brito - francisco_brito2009@hotmail.com
Adenes Teixeira Alves - professoradenes@hotmail.com

*Submissão em: 09/03/2017 | Aceito em: 22/08/2017

RESUMO

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) são dois dos muitos tributos cujas organizações têm que conviver na complexa teia tributária brasileira. Reduzir estes encargos de forma legal é uma prática que cada vez mais se torna impreterível para o sucesso empresarial. Para que isto ocorra de maneira profícua, é necessário estabelecer os melhores critérios, uma vez que as leis às vezes são dúbias, admitindo várias interpretações, sendo que o limite entre o que é lícito ou ilícito é muito tênue. É neste âmbito que a utilização de um planejamento tributário eficiente, com a intenção de promover menores desembolsos revela sua importância. Neste escopo, o presente trabalho, realizado através de um estudo de caso, tem como objetivo geral analisar a forma de apuração do IRPJ e da CSLL de uma empresa comercial atacadista, de modo a explicitar se esta lhe proporciona economia de tributos. A análise indicou que a forma de apuração adotada não se mostrou a mais adequada para o ano de 2012, por não promover a tão esperada economia tributária. Verificou-se também que a organização não se aproveita de algumas liberalidades legais para diminuição de suas bases de cálculo. Diante disso, sugeriu-se que seja revista sua maneira de apurar os resultados, passando-se a considerar o balancete de suspensão ou redução como uma alternativa viável.

Palavras-chave: IRPJ. CSLL. Economia. Tributos.

THE EFFECTS OF TAX PLANNING ON IRPJ AND CSLL CLEARANCE IN A COMMERCIAL COMPANY

ABSTRACT

Corporate Income Tax (IRPJ in Portuguese) and Social Contribution on Net Income (CSLL in Portuguese) are two of the many tributes whose organizations have to coexist in the complex Brazilian tax web. Reducing these burdens in a legal way is a practice that is becoming more and more imperative for business success. For this to take place in a profitable way, it is necessary to establish the best criteria, since laws are sometimes dubious, admitting several interpretations, and the limit between what is lawful or illicit is very tenuous. It is within this scope that the use of efficient tax planning, with the intention of promoting lower disbursements reveals its importance. In this scope, the present work, carried out through a case study, has as general objective to analyze the form of calculation of IRPJ and CSLL of a wholesale commercial company, in order to explain if this provides tax savings. The analysis indicated that the form of calculation adopted was not the most adequate for the year 2012, as it did not promote the long-awaited tax savings. It was also verified that the organization does not take advantage of some legal liberalities to diminish its bases of calculation. In view of this, it was suggested that the way to determine the results be reviewed, considering the suspension or reduction balance sheet as a viable alternative.

Keywords: IRPJ. CSLL. Economy. Taxes.

1 INTRODUÇÃO

No ambiente empresarial, há um ponto em que todos apresentam um posicionamento semelhante: o Brasil apresenta uma elevada carga tributária. A voracidade com que o Estado sai em busca de recursos financeiros para suprir os crescentes gastos com a máquina pública é a cada dia mais sentida pelo já sobrecarregado contribuinte brasileiro. Tal situação faz com que muitas organizações não consigam atender suas expectativas de mercado, levando-as a buscar alternativas para minimização de seus custos tributários, visando à maximização dos lucros como fator mercadológico determinante.

Diante da necessidade de dispor de alternativas para aumentar a lucratividade das empresas, sem, no entanto, prejudicar a competitividade, nasce a obrigação do desenvolvimento de mecanismos que possam vir a ser úteis no gerenciamento da área fiscal, provendo a organização de soluções que possam resultar em benefícios econômicos.

Entre estes mecanismos de gerenciamento, destaca-se a adoção do planejamento tributário, o qual segundo Oliveira (2009, p. 201) é o conjunto de condutas da pessoa jurídica destinadas a reduzir, transferir ou postergar legalmente o ônus dos tributos.

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) são tributos diretos que incidem sobre o resultado das pessoas jurídicas e sobre aquelas a elas equiparadas em virtude de legislação, os quais demandam um controle eficiente de determinação de suas bases de cálculo, a fim de que sua apuração possa exprimir da forma correta e menos onerosa possível o lucro tributável da organização.

Neste contexto, o estudo justifica-se por apresentar uma análise das operações de uma empresa comercial visando à perspectiva de economia na apuração do IRPJ e CSLL, tendo como intuito a abordagem de formas de planejamento tributário, as quais possam vir a serem empregadas pela organização. Sem, no entanto, ter a intenção de esgotar o tema, o presente estudo serve como referência a outras empresas que se encontrem em situação equivalente, além de possibilitar o aprofundamento do tema proposto e a aplicação de conhecimentos teóricos.

Deste modo, emergiu o seguinte problema: a forma de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) utilizada pela instituição pesquisada proporciona economia tributária? Para responder esta questão teve-se como objetivo geral analisar a forma de apuração do IRPJ e da CSLL, de modo a explicitar se esta proporciona economia de tributos à instituição pesquisada. Além disso, para nortear a pesquisa, estabeleceu-se como objetivos específicos proceder uma análise da forma de apuração que a

empresa vem adotando, comparar a forma de tributação realizada pela empresa com outras admitidas legalmente, visando proporcionar economia tributária e identificar formas de elisão fiscal ainda não empregadas pela organização, as quais possam vir a ser utilizadas para reduzir a carga tributária.

Assim, com base nos dados coletados, pôde-se realizar uma comparação entre a forma de apuração dos tributos incidentes sobre o resultado atualmente utilizada e as demais expressas em lei. Constatou-se que há meios de reduzir o ônus tributário (elisão fiscal) que não são aproveitados, além disso, verificou-se que a forma de apuração do IRPJ e CSLL, adotada pela organização no ano de 2012, não se mostrou adequada à estratégia de promover economia tributária.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

O IRPJ e a CSLL são classificados como tributos incidentes sobre o resultado, e definidos como aqueles que incidem sobre a diferença positiva (lucro) das empresas provenientes da diferença entre as receitas reconhecidas (ganhas) e as despesas que foram incorridas (consumidas) no período (OLIVEIRA, 2009 p. 99).

De acordo com a Constituição Federal (CF) em seu art. 153, o Imposto sobre a renda é de competência da União. O art. 43 do Código Tributário nacional (CTN) determina que o fato gerador deste imposto é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Oliveira (2009 p. 99) ressalta que se entende por aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de Renda, a obtenção de bens ou valores, seja por pessoa física ou jurídica, que estejam suscetíveis de serem mensurados em moeda.

Conforme estabelece o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) a base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas é determinada pelo montante real, presumido ou arbitrado das rendas e proventos de qualquer natureza, condicionadas a existência de certos requisitos.

De acordo com Oliveira (2009, P. 100) em consonância com o que dispõe o Decreto 3.000/1999, para determinação do valor do imposto sobre este lucro calculado incide uma alíquota de 15%, e, além disso, a parcela da base de cálculo que exceder a multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração ficará sujeita à incidência de um adicional, utilizando-se uma alíquota de 10%, chegando assim, ao total a ser recolhido.

2.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

De competência exclusiva da União, a CSLL foi instituída no rol de obrigações fiscais nacionais pela lei nº 7.689/88 com o objetivo de financiar a seguridade social mediante a tributação dos lucros auferidos nas operações das pessoas jurídicas e das entidades que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

Segundo Oliveira (2009, p. 119), “a contribuição a ser recolhida é calculada mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo expressa em reais (R\$)”.

Esta base de cálculo é o valor do lucro do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (Lei 7.689/88, art. 2º), apurado de acordo com o regime de tributação adotado, os quais abordaremos mais adiante.

Percebe-se que a mesma base de cálculo utilizada para o IRPJ, via de regra, serve para a contribuição social, não havendo deduções. O que reforça a necessidade de planejar com eficiência a apuração deste lucro através de um planejamento tributário consistente.

2.3 Regimes de tributação

Para se chegar à base de cálculo do IRPJ e CSLL há três tratativas a serem dadas para obtenção do lucro: lucro real, presumido e arbitrado.

2.3.1 Tributação com base no lucro real

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

Esta forma de tributação estabelecida pela Legislação do Imposto de Renda está ao alcance de qualquer empresa, portanto, independentemente de seu ramo de atividade ou do seu porte, podem optar pela tributação com base no lucro real. A legislação não define as empresas que podem optar pelo Lucro Real, mas é taxativa ao mencionar aquelas que estão obrigadas a esta modalidade de tributação. Conforme o artigo do mesmo decreto transcrito a seguir:

Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

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

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, 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. 222;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

Parágrafo único. As pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos deste artigo poderão apurar seus resultados tributáveis com base nas disposições deste Subtítulo.

Consoante Silva (2001, p. 12), a apuração e escrituração fiscal do Lucro Real e seus ajustes são feitas nas partes “A” e “B” do Livro de Apuração do Lucro Real, procedendo-se as adições e exclusões ao resultado contábil dos períodos tomados como base para a determinação do lucro, com as compensações de prejuízos fiscais e/ou bases negativas, autorizadas pela legislação do Imposto de Renda.

Desta forma, ainda Silva (2001, p. 13) elenca as formas admissíveis legalmente para a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social:

Apuração mensal: Lucro estimado é uma forma de apuração simplificada para pagamento antecipado, prevista no regime de lucro real anual. É constituído pela taxa de lucro sobre a receita bruta das vendas (+) ganho de capital (+) e outras receitas e resultados positivos;

Apuração acumulada até o mês do lucro real: é uma apuração voluntária. Tem a finalidade de suspender, reduzir ou dispensar o pagamento do valor do Imposto de Renda e da Contribuição Social apurados no lucro estimado;

Apuração trimestral: Lucro real é uma apuração obrigatória. Trata-se de uma forma de tributação definitiva em cada trimestre;

Apuração anual do lucro real: é uma apuração obrigatória para a empresa que utilizou o regime mensal de lucro estimado.

Oliveira (2009, p. 100) é esclarecedor no que tange à tempestividade da apuração trimestral: “as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real poderão optar pelo pagamento trimestral de seus tributos, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário”. O mesmo autor destaca ainda que, caso a pessoa jurídica tenha incorrido em prejuízo fiscal em períodos de apuração anteriores, este será compensável com lucros futuros. Tal

compensação não poderá reduzir o Lucro Real em mais de 30% (trinta por cento) do valor que teria caso a compensação não fosse realizada.

Conforme destacado por Silva (2001, p. 13), outra alternativa é o recolhimento por estimativa, onde o pagamento do IRPJ e da CSLL deverá ser mensal. Conforme o art. 2º da Lei 9.430/96, a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento desses tributos em cada mês. O valor dos mesmos é determinado pela aplicação de suas alíquotas sobre a base de cálculo, a qual é obtida a partir de percentuais incidentes sobre a receita bruta de vendas acrescidas dos ganhos de capital e demais receitas auferidas mensalmente.

Conforme o artigo 223 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) os percentuais a serem aplicados sobre as receitas para fins de cálculo do lucro estimado são os abaixo discriminados:

Quadro 1- Percentuais para cálculo do IRPJ por estimativa

Atividades	Percentuais (%)
Revenda de combustíveis	1,6
Fabricação própria	8
Revenda de mercadorias	8
Industrialização p/ encomenda	8
Transporte de cargas	8
Serviços hospitalares	8
Atividade rural	8
Serv. Transporte/ exceto cargas	16
Instituições financeiras, bancos e assemelhados	16
Administração de consórcios	32
Hotelaria e estacionamento	32
Serv. Profissionais habilitados	32
Representante comercial	32
Administração e Locação de imóveis	32
Corretagem em geral	32
Serviços da construção civil	32
Factoring	32

Fonte: Receita Federal.

Já para a CSLL, a Lei nº 9.249, de 1995, art. 20, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 2003, art. 22, determina que a base de cálculo nas atividades desenvolvidas por pessoas jurídicas de natureza comercial, industrial ou de prestação de serviços, será a soma do percentual da receita bruta mensal, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos

incondicionais concedidos e demais receitas (ganhos de capital, financeiras etc.), correspondente a 12% (doze por cento), para as pessoas jurídicas em geral, ou a 32% (trinta e dois por cento), no caso para as pessoas jurídicas que desenvolvam as atividades de prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços de *factoring*.

Conforme já mencionado há também o método de suspensão/redução, que segundo Higuchi et al., (2008, p. 28), “o art. 35 da Lei nº 8.981/95, com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, dispõe que a pessoa jurídica poderá reduzir ou suspender o pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social de cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional pelo art. 2º da Lei 9.430/96”. Percebe-se que neste caso a pessoa jurídica poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais com os lucros apurados no próprio ano-calendário.

2.3.2 Tributação com base no lucro presumido

Conforme determinado pela Lei nº 9.718, de 1998, art. 13:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).

Rodrigues et al (2008, p. 292) pontua que “lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social das pessoas jurídicas que não estiveram obrigadas no ano-calendário, à apuração do lucro real”.

Não raro, ocorrem confusões entre o lucro presumido e os pagamentos mensais por estimativa do lucro real. Embora as sistemáticas de apuração tenham por base a presunção do lucro, ocorre que há diferença na tempestividade dos pagamentos, o presumido é trimestral e o recolhimento por estimativa é mensal.

2.3.3 Tributação com base no lucro arbitrado

O regime do lucro arbitrado, a princípio, sugere uma situação punitiva, pois é considerada uma prerrogativa de o Fisco arbitrar o lucro da empresa.

A hipótese de arbitramento existe como forma de repreensão, e até mesmo de punição à pessoa jurídica que deixar de atender às exigências e determinações de enquadramento para apurações previstas na legislação (NEVES; VICECONTI, 2003, p. 20).

Oliveira (2009, p. 112) expõe as situações em que o Fisco pode se utilizar dos critérios estabelecidos em lei para arbitrar o lucro, tais como: não elaboração das demonstrações contábeis exigidas pela legislação fiscal, quando obrigada ao lucro real; não manter em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no diário; faz a opção indevida pelo lucro presumido; não mantém, no livro caixa, toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando adotado o lucro presumido; a escrituração revela evidentes indícios de fraudes ou contém vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou para determinar o lucro real; não apresenta ao Fisco os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal; e, além disso, quando o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro de sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior.

Ainda segundo Oliveira (2009, p. 112):

O lucro arbitrado no trimestre será determinado pela aplicação sobre a receita bruta conhecida dos percentuais utilizados para calcular o lucro tributado por estimativa, acrescidos em 20%, exceto em relação aos percentuais que deverão ser aplicados sobre a receita bruta das instituições financeiras ou equiparadas, que nesse caso estão fixados em 45%.

A utilização destas alíquotas (20% e 45 %) na determinação do lucro demonstra claramente a intenção da entidade tributante de penalizar o contribuinte pela não observação dos requisitos legais ora mencionados, uma vez que amplia significativamente a base de cálculo dos impostos incidentes sobre o lucro.

2.5 Planejamento tributário

O planejamento tributário é a principal alternativa legal que as empresas dispõem para reduzir a carga tributária. Torres (2003, p. 175) afirma que o planejamento tributário é a “técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos”. Esse entendimento é comungado por Borges (2002, p. 64) que defende que a natureza do planejamento tributário “consiste em organizar os empreendimentos econômico- mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência fiscal”.

Abraham (2007, p. 228) entende que o planejamento tributário “é enquanto procedimento, a atividade de interpretação das normas tributárias e de direito privado, e enquanto ato a orientação que é dada a partir do plano elaborado para otimizar custos de natureza fiscal”.

Deve-se levar em consideração que as empresas atuam em um ambiente dinâmico, no qual qualquer economia é extremamente válida, enquanto isso na outra ponta da relação, os entes tributantes a cada dia expedem novos atos normativos visando a um melhor gerenciamento de suas arrecadações. Portanto, para buscar economia fiscal, devem ocorrer estudos consubstanciados sobre os reflexos legais que as ações de planejamento possam trazer, para que atos normativos não possam ser infringidos e resultar em punições posteriormente.

2.5.1 Elisão fiscal

Conforme Fabretti (2006, p. 153): “A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou lacuna da lei denomina-se elisão fiscal. 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”.

Com relação a estas lacunas na lei o mesmo Fabretti (2006, p. 153) enfatiza que embora algumas correntes doutrinárias não admitam que possa haver tais aberturas nos atos legais, não se pode esquecer que a legislação brasileira é casuística, atente-se para o fato da variada gama de medidas provisórias, as quais são editadas e reeditadas.

É importante frisar que a elisão fiscal é um meio lícito de reduzir o ônus tributário, o que a difere substancialmente da tão mais conhecida evasão fiscal. Se a elisão busca uma economia tributária, estruturando-se o negócio de forma legal, havendo uma preocupação do agente em cercar seu negócio com um véu de licitude, na evasão, por outro lado, supõe-se que o agente está informado de que foge ao imposto pelo caminho do ilícito e da fraude. Nesta, o contribuinte procura



maximizar seu ganho ou vantagem, contrapondo-os numa relação custo / benefício com o risco que corre (HUCK 1997, p. 57).

Assim, percebe-se que é necessária uma análise criteriosa das medidas a serem adotadas para reduzir a carga tributária. Não se pode esquecer que, o que se economiza hoje pode ser cobrado de forma mais onerosa em um futuro próximo, por isso o risco deve ser sempre avaliado para que a empresa não sofra autuações, o que pode, além do fator financeiro, comprometer sua relação com as autoridades tributárias.

2.5.2 Alternativas de planejamento tributário

Para que o processo de planejamento tributário ocorra no ritmo adequado, é necessária a elaboração de planos voltados à legítima economia de tributos.

Para começar faz-se necessária a adoção pelo regime de tributação para cálculo do IRPJ e CSLL, consoante Oliveira (2009, p. 212): “a decisão por um ou outro regime de tributação deve estar baseada na margem de lucro da empresa antes do IRPJ e da CSLL, obtida nas demonstrações contábeis do período anterior e em sua projeção até o final do ano”.

Vale ressaltar que no momento da escolha por este ou aquele regime de apuração fiscal, devem ser levados em conta vários fatores, tais como: o objeto social, a relação receita bruta versus lucratividade, a estruturação dos departamentos intervenientes nos processos fiscais, isto é, a capacidade de a organização estruturar-se operacionalmente de forma a permitir que todas as ações que possam vir a interferir na constituição do fato gerador da obrigação tributária possam vir a serem identificadas tempestivamente, a fim de que possam ser analisadas com o intuito de promover o menor impacto possível.

Há diversas formas de reduzir o ônus tributário, através da busca de meios legalmente aceitos, os quais parecem procedimentos simples, mas que muitas vezes são negligenciados pelas organizações.

Dentre estas formas, está a utilização correta do mecanismo da depreciação, onde a maioria das empresas brasileiras adota taxas anuais como de uso normal em um turno de oito horas diárias, no entanto para itens com excessivo desgaste ou obsolescência o contribuinte pode solicitar laudos ao Instituto Nacional de Tecnologia (INT) e adequar a despesa às condições de utilização do bem. Além disso, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) permite que se contabilizem os efeitos de turnos superiores ao normal na vida útil dos bens móveis (depreciação

acelerada), através de índices (um turno de oito horas: 1,0; dois turnos: 1,5; três turnos: 2,0) (OLIVEIRA, 2009, p. 214).

Outra maneira de reduzir o ônus tributário é a utilização dos incentivos fiscais, entre eles está o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT (instituído pela Lei 6.321 de 14 de abril de 1976), onde a título de incentivo a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido valor equivalente a 15% das despesas de custeio realizadas com alimentação de seus funcionários no período de apuração, limitado a 4% do imposto devido a alíquota de 15% (ROSSETTI et al, 2008 p. 225).

Há diversas formas de realizar planejamento tributário, como a análise de procedimentos referentes à depreciação, remuneração dos sócios, ganhos de capital, observância dos regimes de caixa e competência, análise detalhada das retenções na fonte, variações monetárias, controle de ativo imobilizado, etc. (OLIVEIRA, 2009, p. 213).

Percebe-se que há vários meios de amenizar a carga tributária, mas vale ressaltar que os artifícios utilizados devem cercar-se de todos os controles possíveis para que possam ser revestidos da mais estrita legalidade, a fim de que possam gerar a esperada economia tributária sem gerar autuações por parte do fisco em longo prazo.

2 METODOLOGIA

A definição da metodologia é de grande importância em um trabalho de pesquisa, pois os procedimentos metodológicos servem para orientar o pesquisador em todas as suas fases. Conforme Vergara (1997, p. 12), “método é um caminho, uma forma, uma lógica de pensamento”.

Quanto à natureza tratou-se de uma pesquisa qualitativa, em virtude de destinar-se a esclarecer a complexidade de um problema com o emprego de bases conceituais e elucidar o processo de planejamento tributário em uma organização. Segundo Beuren (2003, p. 92): “Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

Quanto aos fins a pesquisa caracterizou-se como exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. As pesquisas exploratórias visam proporcionar uma visão geral de um determinado fato, do tipo aproximativo (GIL 1999, p. 43).



O estudo de caso foi o meio utilizado, pois este caracteriza-se como uma modalidade nas ciências sociais que se volta à coleta e ao registro de informações sobre um ou vários casos, elaborando-se relatórios, dando margem a decisões e intervenções sobre a amostra escolhida para investigação: uma comunidade organizacional, empresa, etc. (CHIZOTTI APUD BARROS E LEHFELD 2007, p. 112).

Para a realização do estudo utilizou-se como amostra intencional uma organização situada na cidade de Manaus - AM. Segundo Marconi e Lakatos (2002, p. 30), “amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população), é um subconjunto do universo”.

Para análise dos dados, procurou-se ordenar todas as informações obtidas nas Demonstrações Contábeis, relatórios de custos e despesas, balancetes, planilhas de apuração de impostos e relatórios diversos, adequando-os às referências explicitadas na fundamentação teórica, assim foi avaliada a integração com as estratégias e o processo técnico.

4 DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 A FORMA DE APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL ADOTADA PELA ORGANIZAÇÃO

A empresa, tomada como amostra para a realização da pesquisa, atua no ramo comercial atacadista, situando-se na cidade de Manaus, distribuindo seus produtos na capital e no interior.

A organização, por possuir faturamento superior a quatro milhões de Reais mensais, está obrigada à apuração do IRPJ e CSLL pelo método do Lucro Real. Para cumprir esta obrigação legal, foi determinado por sua diretoria que os resultados seriam apurados trimestralmente, sendo que todas as metas e parâmetros estratégicos da organização também levam em conta este lapso temporal.

Durante o ano de 2012, a empresa atingiu bons níveis de faturamento, entretanto incorreu em prejuízos fiscais no segundo e quarto trimestres, conforme se pode perceber nas apurações de resultados a seguir:

Quadro 02 - DRE 1º trimestre de 2012

Resultado 1º Trimestre

Quadro 03 - DRE 2º trimestre de 2012

Resultado 2º Trimestre



Receita Bruta	20.095.202,95
Deduções	-4.185.970,05
Receita Líquida	15.909.232,90
CMV	-13.074.378,13
Lucro Bruto	2.834.854,78
Despesas Operacionais	-2.516.252,35
Lucro Operacional	318.602,42
Receitas/Desp. Financeiras	232.827,15
Lucro Operacional	551.429,57
Receitas Não - Operacionais	32.772,86
Lucro antes do IRPJ e CSLL	584.202,44
Adições	65.312,30
Exclusões	0,00
Lucro Ajustado	649.514,74
Base para CSLL/IRPJ	649.514,74
CSLL	-58.456,33
IRPJ	-97.427,21
IRPJ Adicional	-58.951,47
IRPJ Devido	-156.378,68
Lucro Líquido	369.367,43

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 04 - DRE 3º trimestre de 2012

Resultado 3º Trimestre	
Receita Bruta	18.986.554,18
Deduções	-3.991.564,24
Receita Líquida	14.994.989,94
CMV	-12.614.628,63
Lucro Bruto	2.380.361,32
Despesas Operacionais	-2.244.489,73
Lucro Operacional	135.871,59
Receitas/Desp. Financeiras	195.362,56
Lucro Operacional	331.234,15
Receitas Não - Operacionais	0,00
Lucro antes do IRPJ e CSLL	331.234,15
Adições	53.137,09

Receita Bruta	18.668.263,60
Deduções	-3.885.592,06
Receita Líquida	14.782.671,54
CMV	-12.687.428,96
Lucro Bruto	2.095.242,58
Despesas Operacionais	-2.836.893,09
Lucro Operacional	-741.650,51
Receitas/Desp. Financeiras	414.047,31
Lucro Operacional	-327.603,20
Receitas Não - Operacionais	33.122,21
Lucro antes do IRPJ e CSLL	-294.480,99
Adições	102.206,83
Exclusões	0,00
Lucro Ajustado	-192.274,16
Base para CSLL/IRPJ	-192.274,16
CSLL	0,00
IRPJ	0,00
IRPJ Adicional	0,00
IRPJ Devido	0,00
Prejuízo Líquido	-294.480,99

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 05 - DRE 4º trimestre de 2012

Resultado 4º Trimestre	
Receita Bruta	20.797.558,96
Deduções	-4.511.821,09
Receita Líquida	16.285.737,88
CMV	-14.305.293,36
Lucro Bruto	1.980.444,52
Despesas Operacionais	-2.309.422,49
Lucro Operacional	-328.977,97
Receitas/Desp. Financeiras	180.127,86
Lucro Operacional	-148.850,11
Receitas Não - Operacionais	12.355,18
Lucro antes do IRPJ e CSLL	-136.494,94
Adições	135.112,54

Exclusões	0,00
Lucro Ajustado	384.371,24
Compensação Prejuízo (30%)	-115.311,37
Base para CSLL/IRPJ	269.059,87
CSLL	-24.215,39
IRPJ	-40.358,98
IRPJ Adicional	-20.905,99
IRPJ Devido	-61.264,97
Lucro Líquido	245.753,80

Fonte: Elaboração própria.

Exclusões	0,00
Lucro Ajustado	-1.382,40
Base para CSLL/IRPJ	-1.382,40
CSLL	0,00
IRPJ	0,00
IRPJ Adicional	0,00
IRPJ Devido	0,00
Prejuízo Líquido	-136.494,94

Fonte: Elaboração própria.

Decompondo-se o resultado dos trimestres, verificou-se que o prejuízo ocorrido no segundo período deve-se ao fato de que o valor das vendas foi o mais baixo do ano, outrossim, houve um aumento de 12,74% nas despesas operacionais. Isto ocorreu porque neste período houve várias demissões de funcionários, principalmente nos setores comercial e de logística, visto que o mercado estava bastante aquecido no final do ano anterior, gerando muita expectativa para uma elevação significativa nas vendas no ano em curso, o que acabou não se confirmando, portanto existiu a necessidade de adequar as operações, onerando-se a folha de pagamento com indenizações.

Já o prejuízo do quarto trimestre, deve-se ao fato de que apesar de o faturamento ter sido o maior do ano, houve um grande incremento nos custos das mercadorias vendidas, ocasionado por produtos vencidos e um problema na câmara fria, o que acabou provocando a perda de mercadorias que necessitavam deste tipo de condicionamento.

4.2 ALTERNATIVAS PARA APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL

Partindo-se das informações disponibilizadas pela amostra foi possível efetuar a apuração do IRPJ e CSLL por estimativa mensal, vale ressaltar que na prática este tipo de cálculo é feito até o mês de novembro, sendo que em dezembro realiza-se a apuração anual para determinar o valor dos tributos efetivamente devidos, entretanto para fins didáticos, melhor desenvolvimento da análise dos dados coletados e posteriormente o estabelecimento comparações, optou-se por calcular até dezembro.

Quadro 06 - Apuração por estimativa 1º semestre de 2012

Tributos por Estimativa	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho
Receita Vendas	7.079.789,73	5.786.056,18	7.229.357,05	6.126.999,14	6.885.666,81	5.655.597,65
Deduções	-304.106,14	-211.076,00	-235.895,13	-162.625,98	-236.332,80	-186.476,60
Receita Para Estimativa	6.775.683,58	5.574.980,18	6.993.461,92	5.964.373,16	6.649.334,01	5.469.121,05
Base Cálculo Estimada (8%)	542.054,69	445.998,41	559.476,95	477.149,85	531.946,72	437.529,68
Ganho Venda Imobilizado	32.776,86	0,00	0,00	0,00	15.622,00	17.500,21
Receitas Financeiras	75.432,26	97.432,26	59.962,63	169.059,55	122.462,21	122.525,55
Base IRPJ	650.263,81	543.430,67	619.439,58	646.209,40	670.030,93	577.555,44
IRPJ	97.539,57	81.514,60	92.915,94	96.931,41	100.504,64	86.633,32
IRPJ Adicional	63.026,38	52.343,07	59.943,96	62.620,94	65.003,09	55.755,54
IRPJ Estimado	160.565,95	133.857,67	152.859,90	159.552,35	165.507,73	142.388,86
Receita Vendas	7.079.789,73	5.786.056,18	7.229.357,05	6.126.999,14	6.885.666,81	5.655.597,65
Deduções	-304.106,14	-211.076,00	-235.895,13	-162.625,98	-236.332,80	-186.476,60
Receita Para Estimativa	6.775.683,58	5.574.980,18	6.993.461,92	5.964.373,16	6.649.334,01	5.469.121,05
Base Cálculo Estimada (12%)	813.082,03	668.997,62	839.215,43	715.724,78	797.920,08	656.294,53
Ganho Venda Imobilizado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receitas Financeiras	75.432,26	97.432,26	59.962,63	169.059,55	122.462,21	122.525,55
Base CSLL	888.514,29	766.429,88	899.178,06	884.784,33	920.382,29	778.820,08
CSLL Estimada	79.966,29	68.978,69	80.926,03	79.630,59	82.834,41	70.093,81

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 07 - Apuração por estimativa 2º semestre de 2012

Tributos por Estimativa	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Receita Vendas	5.951.647,30	6.385.325,94	6.649.580,94	6.229.665,91	6.965.818,53	7.602.074,53
Deduções	-186.552,65	-195.958,03	-190.311,70	-219.098,73	-196.233,20	-200.474,61
Receita Para Estimativa	5.765.094,65	6.189.367,92	6.459.269,24	6.010.567,18	6.769.585,33	7.401.599,92
Base Cálculo Estimada (8%)	461.207,57	495.149,43	516.741,54	480.845,37	541.566,83	592.127,99
Ganho Venda Imobilizado	0,00	0,00	0,00	12.355,18	0,00	0,00
Receitas Financeiras	65.326,98	74.336,60	55.698,98	74.602,34	60.396,56	45.128,96
Base IRPJ	526.534,55	569.486,03	572.440,52	567.802,89	601.963,39	637.256,95
IRPJ	78.980,18	85.422,91	85.866,08	85.170,43	90.294,51	95.588,54
IRPJ Adicional	50.653,46	54.948,60	55.244,05	54.780,29	58.196,34	61.725,70
IRPJ Estimado	129.633,64	140.371,51	141.110,13	139.950,72	148.490,85	157.314,24
Receita Vendas	5.951.647,30	6.385.325,94	6.649.580,94	6.229.665,91	6.965.818,53	7.602.074,53
Deduções	-186.552,65	-195.958,03	-190.311,70	-219.098,73	-196.233,20	-200.474,61
Receita Para Estimativa	5.765.094,65	6.189.367,92	6.459.269,24	6.010.567,18	6.769.585,33	7.401.599,92
Base Cálculo Estimada (12%)	691.811,36	742.724,15	775.112,31	721.268,06	812.350,24	888.191,99
Ganho Venda Imobilizado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receitas Financeiras	65.326,98	74.336,60	55.698,98	74.602,34	60.396,56	45.128,96
Base CSLL	757.138,34	817.060,75	830.811,29	795.870,40	872.746,80	933.320,95
CSLL Estimada	68.142,45	73.535,47	74.773,02	71.628,34	78.547,21	83.998,89

Fonte: Elaboração própria.

Como se pode perceber nos quadros acima, os valores de IRPJ e CSLL foram calculados por estimativa, tomando-se como base a presunção de lucro da ordem de 8% para fins de IRPJ e 12% para a CSLL sobre a receita bruta deduzida das vendas canceladas, das devoluções de

mercadorias e dos descontos incondicionais concedidos, sendo adicionadas as receitas não decorrentes das atividades precípuas, conforme preceitua a legislação.

Ainda com base nos dados coletados na Contabilidade da organização executou-se o cálculo dos tributos mês a mês, através dos balancetes que poderiam ser empregados para reduzir ou suspender os pagamentos, conforme quadro a seguir:

Quadro 08 - Apuração por Balancete de Suspensão/Redução 1º semestre de 2012

Balancete Suspensão/Redução	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Lucro Antes IRPJ e CSLL	241.277,56	173.363,99	169.560,89	-142.945,49	7.361,61	-158.897,11
Adições	19.909,80	16.330,89	29.071,61	35.704,43	41.564,71	24.937,69
Lucro Real	261.187,36	189.694,88	198.632,50	-107.241,06	48.926,33	-133.959,43
Lucro Real acumulado	261.187,36	450.882,24	649.514,74	542.273,68	591.200,00	457.240,58
IRPJ	39.178,10	67.632,34	97.427,21	81.341,05	88.680,00	68.586,09
IRPJ Adicional	24.118,74	41.088,22	58.951,47	46.227,37	49.120,00	33.724,06
IRPJ Acumulado	63.296,84	108.720,56	156.378,68	127.568,42	137.800,00	102.310,14
IRPJ Já Pago	0,00	63.296,84	108.720,56	156.378,68	156.378,68	156.378,68
IRPJ a Recolher	63.296,84	45.423,72	47.658,13	Suspensão	Suspensão	Suspensão

Balancete Suspensão/Redução	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Lucro Antes IRPJ e CSLL	241.277,56	173.363,99	169.560,89	-142.945,49	7.361,61	-158.897,11
Adições	19.909,80	16.330,89	29.071,61	35.704,43	41.564,71	24.937,69
Lucro Real	261.187,36	189.694,88	198.632,50	-107.241,06	48.926,33	-133.959,43
Lucro Real acumulado	261.187,36	450.882,24	649.514,74	542.273,68	591.200,00	457.240,58
CSLL Acumulada	23.506,86	40.579,40	58.456,33	48.804,63	53.208,00	41.151,65
CSLL Já Pago	0,00	23.506,86	40.579,40	58.456,33	58.456,33	58.456,33
CSLL a Recolher	23.506,86	17.072,54	17.876,93	Suspensão	Suspensão	Suspensão

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 09 - Apuração por Balancete de Suspensão/Redução 2º semestre de 2012

Balancete Suspensão/Redução	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Lucro Antes IRPJ e CSLL	42.852,09	72.104,50	216.277,56	-59.059,03	-53.713,48	-23.722,44
Adições	19.157,95	14.423,53	19.555,61	45.709,00	39.493,74	49.909,80
Lucro Real	62.010,04	86.528,03	235.833,18	-13.350,03	-14.219,74	26.187,36
Lucro Real acumulado	519.250,61	605.778,64	841.611,82	828.261,79	814.042,06	840.229,42
IRPJ	77.887,59	90.866,80	126.241,77	124.239,27	122.106,31	126.034,41
IRPJ Adicional	37.925,06	44.577,86	66.161,18	62.826,18	59.404,21	60.022,94
IRPJ Acumulado	115.812,65	135.444,66	192.402,95	187.065,45	181.510,51	186.057,35
IRPJ Já Pago	156.378,68	156.378,68	156.378,68	192.402,95	192.402,95	192.402,95
IRPJ a Recolher	Suspensão	Suspensão	36.024,27	Suspensão	Suspensão	Suspensão

Balancete Suspensão/Redução	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Lucro Antes IRPJ e CSLL	42.852,09	72.104,50	216.277,56	-59.059,03	-53.713,48	-23.722,44
Adições	19.157,95	14.423,53	19.555,61	45.709,00	39.493,74	49.909,80
Lucro Real	62.010,04	86.528,03	235.833,18	-13.350,03	-14.219,74	26.187,36
Lucro Real acumulado	519.250,61	605.778,64	841.611,82	828.261,79	814.042,06	840.229,42
CSLL Acumulada	46.732,56	54.520,08	75.745,06	74.543,56	73.263,78	75.620,65
CSLL Já Pago	58.456,33	58.456,33	58.456,33	75.745,06	75.745,06	75.745,06
CSLL a Recolher	Suspensão	Suspensão	17.288,74	Suspensão	Suspensão	Suspensão



Fonte: Elaboração própria.

No quadro acima, demonstram-se os resultados mensais, calculados com base em balancetes, os quais representam as movimentações reais de receitas e despesas, bem como os ajustes para determinação do lucro tributável, destarte poderiam vir a ser utilizados para reduzir ou suspender os pagamentos no decorrer do ano. De acordo com os dados, caso a empresa efetuasse os recolhimentos desta forma haveria desembolso em quatro períodos.

Em suma, o quadro abaixo demonstra os valores obtidos através da análise da escrituração contábil da organização, considerando-se as três maneiras admitidas em lei para cálculo e recolhimento do IRPJ e da CSLL na sistemática de Lucro Real:

Quadro 10 - Total dos tributos a recolher

Tributo	Trimestral	Estimativa	Susp./Redução
IRPJ	217.643,65	1.771.603,55	192.402,95
CSLL	82.671,71	913.055,17	75.745,06
Total	300.315,37	2.684.658,72	268.148,02

Fonte: Elaboração própria.

Verificou-se que apurar os tributos sobre o resultado com base em estimativas mensais e, somente no final do exercício efetuar a apuração real para saber o montante efetivamente devido, torna-se bastante oneroso, uma vez que por se tratar de uma empresa comercial atacadista, a receita tida como base para a presunção do lucro é bastante elevada, já que a mesma apenas recebe os produtos, estoca e promove a distribuição, por conseguinte também apresenta um custo elevado. Portanto esta alternativa apresenta-se como a menos viável.

Depreende-se do quadro 10 que a melhor forma de apuração para a organização é a opção pela utilização dos balancetes de suspensão ou redução mensais, o qual promoveria no exercício de 2012 uma redução no ônus tributário de 10,71%.

Deve-se considerar também que no caso da apuração trimestral há uma limitação de compensação de prejuízos fiscais da ordem de apenas 30% do lucro tributável do período de apuração seguinte. Percebe-se através da análise do quadro 04 que o prejuízo do 2º trimestre não pôde ser integralmente compensado no 3º trimestre por esbarrar no percentual limitativo, tampouco o restante no 4º trimestre, por este período apresentar um novo prejuízo fiscal. Este fato não ocorre na apuração com base em balancetes mensais, já que os prejuízos compensam-se dentro do próprio exercício, por se tratar de uma apuração cumulativa.



Observa-se que a forma trimestral, por se tratar de uma apuração definitiva só é vantajosa quando a organização apresentar lucro em todos os trimestres, situação que não pode ser garantida antecipadamente.

4.3 FORMAS DE ELISÃO FISCAL QUE PODEM VIR A SER ADOTADAS PELA ORGANIZAÇÃO

Para que o planejamento tributário ocorra de maneira adequada, não basta apresentar soluções criativas, outrossim, faz-se necessário observar alguns preceitos básicos já empregados por outras empresas em um processo de elaboração de planos voltados à legítima economia de tributos, embasado em um estudo detalhado das lacunas legais e no aproveitamento de todos os benefícios expressamente ou implicitamente concedidos pela legislação tributária.

No início deste processo está a correta escolha do regime de tributação a ser adotado. Decisão esta, que deve ser tomada com base em uma análise criteriosa das operações e relatórios contábeis do exercício anterior e do que está em curso. Decidir pelo regime trimestral, estimado ou pela realização dos balancetes de suspensão ou redução deve levar em conta o faturamento, a organização dos procedimentos operacionais e a perspectiva de lucro.

Procedendo-se a análise das informações disponibilizadas pela organização, verificou-se que a mesma não se utiliza de certas faculdades legais para redução de sua carga tributária.

Um das liberalidades é a utilização do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, uma vez que a organização possui refeitório em suas instalações para fornecimento de refeições a seus funcionários, apresentando um gasto mensal médio de R\$ 25.500,00, podendo deduzir 15% deste valor, limitado a 4% do imposto devido (excetuando-se o adicional).

A utilização correta da depreciação do imobilizado como forma de redução da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o resultado é outro fator negligenciado pela amostra analisada, uma vez que, por exemplo, na área de logística há equipamentos que são utilizados em dois turnos de oito horas para atender as demandas de entregas de mercadorias. Diante disto poderia ser utilizada a depreciação acelerada utilizando-se o coeficiente de 1,5 sobre a taxa normal, o que aumenta o valor da despesa, promovendo redução dos tributos a recolher.

Tanto a não utilização do PAT, bem como da depreciação acelerada são algumas formas de elisão fiscal desprezadas pela organização objeto deste estudo, dentre outras que poderiam vir a ser



utilizadas, bastando para isso traçar um planejamento tributário consistente que seja condizente com suas operações e objetivos societários.

5 CONCLUSÃO

Dado o exposto, verificou-se que a forma de apuração do IRPJ e CSLL, utilizada no ano de 2012, não proporcionou economia tributária à organização objeto deste estudo.

Constatou-se que a melhor maneira de proceder a apuração dos resultados, tendo em vista promover o recolhimento dos tributos, é utilizar os balancetes de suspensão ou redução, entretanto isto deve vir acompanhado de uma reformulação do departamento contábil, onde o mesmo deve fazer as apurações tempestivamente e habituar-se a trabalhar com prazos exíguos, realizando cobranças mais severas aos demais setores para que todas as ações, que gerem fatos contábeis, possam ser revestidas da mais estrita legalidade.

Recomenda-se que a organização reveja a forma de apuração dos tributos incidentes sobre seu resultado, e passe a fortalecer seu controle contábil, analisando a cada período a melhor forma de tributação a ser implementada. Além disso, sugere-se que haja um empenho maior em esmiuçar a legislação fiscal atinente às suas operações, uma vez que não basta registrar os fatos contábeis e recolher tributos, sem, no entanto, preocupar-se com o aspecto legal e com os benefícios que uma operação fiscal subsidiada em todas as suas nuances pela estrita legalidade pode representar.

Ressalte-se que os resultados demonstrados nesta pesquisa podem não se aplicar a todas as organizações, em virtude das peculiaridades de cada uma. Sendo necessária uma análise de cada caso. Entretanto procurou-se demonstrar a necessidade da existência de um planejamento tributário consistente e lastreado por aspectos legais sólidos, na intenção de promover a economia tributária.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Análise Comparativa dos Regimes Tributários: Lucro Presumido e Lucro Real. REVISTA DE ESTUDOS SOCIAIS - ANO 3, NÚMERO 6/2001. 23 P. Disponível em: <http://200.129.241.94/index.php/res/article/view/155/108>. Acesso em 19/04/2012.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Sousa. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2007.



BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 4 ed., 2002.

BRASIL, Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 19 nov 2012.

BRASIL, Decreto nº 3.000, de 26 de mar. 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em 20 de novembro de 2012.

BRASIL, Lei nº. 7.689, de 15 dez. 1988. **Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm> Acesso em 19 de novembro de 2012.

BRASIL, Lei nº 9.430, de 27 de dez. 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm > Acesso em 21 de novembro de 2012.

BRASIL, Lei nº 9.249, de 26 de dez. 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm> > Acesso em 20 de novembro de 2012.

BRASIL, Lei nº 9.718 de 27 de nov. 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm> Acesso em 21 de novembro de 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. Atualizado até 10-01-2008. 33. ed. São Paulo: IR Publicações, 2008.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E.V. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos**. 10ª Ed. São Paulo: Frase 2003.



OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **O princípio da legalidade e o imposto de renda**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1996. SÁ,

ROSSETI, José Paschoal... [et AL] **Finanças corporativas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

SILVA, Varlindo Alves da. **Planejamento tributário do IRPJ e CSL para empresa de médio porte com atividade comercial e industrial: Uma Análise Comparativa dos Regimes Tributários: Lucro Presumido e Lucro Real**. REVISTA DE ESTUDOS SOCIAIS - ANO 3, NÚMERO 6/2001. 23 P. Disponível em: <http://200.129.241.94/index.php/res/article/view/155/108>. Acesso em 19/04/2012.

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.