

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Diego Grahl de Santi

Contador da Prefeitura Municipal e Professor Universitário – Mestre em Contabilidade
email: diego grahlsanti@gmail.com

Resumo

Através de um bom planejamento tributário, visa-se à minimização dos impostos, o que deverá refletir positivamente nos resultados da empresa. A carga tributária brasileira representa 36.42% do Produto Interno Bruto, dessa forma as empresas vêm buscando inovações e alternativas para continuarem competitivas, exigindo assim minimização dos seus gastos e a maximização dos seus lucros. Este artigo tem como objetivo demonstrar o planejamento tributário realizado em uma empresa do ramo de prestação de serviços, mostrando as formas de cálculos, alíquotas e as leis que determinam esses regimes, sendo eles lucro real, presumido e simples nacional. A análise de dados foi feita com embasamento nos três regimes tributários no ano base de 2018, sendo que tem como objetivo a redução da carga tributária. Através de um estudo de caso, aplicou-se sobre os dados a tributação sobre os três regimes tributários possíveis de enquadramento, comparando as cargas tributárias e as devidas formas de apuração. Após análise dos resultados observou que a tributação do Simples Nacional traz a menor carga tributária possível e conseqüentemente afeta de forma relevante o lucro bruto da empresa, sendo este o melhor cenário para a empresa analisada.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Análise de Dados; Redução da Carga Tributária.

TAX PLANNING: A CASE STUDY A COMPANY FROM THE BRANCH OF SERVICE PROVISION

Abstract

Through good tax planning, the aim is to minimize taxes, which should reflect positively on the company's results. The Brazilian tax burden represents 36.42% of the Gross Domestic Product - GDP, so companies have been seeking technological innovations for better alternatives to remain competitive in the market, thus demanding the minimization of their costs and expenses and the maximization of their profits. This article aims to demonstrate the tax planning carried out in a company in the business of providing services, showing the forms of calculations, rates and the laws that determine these regimes, being they real, presumed and simple national profit. Data analysis was based on the three tax regimes in the base year of 2018, with the objective of reducing the tax burden. Through a case study, taxation was applied to the data on the three possible taxation frameworks, comparing the tax burden and the appropriate forms of calculation. After analyzing the results, he observed that the taxation of Simples Nacional brings the lowest possible tax burden and consequently significantly affects the company's gross profit, which is the best scenario for the analyzed company.

Keywords: Tax Planning; Data analysis; Tax Burden Reduction.

DOI Nº. 10.5935/1981-4747.20200013

Recebimento: 29/01/2020 Aprovação: 27/11/2020

1. Introdução

Estudos inerentes à carga tributária nas empresas brasileiras ganham força devido ao alto percentual de tributos que as organizações devem recolher. A carga tributária brasileira, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, onde publicou um estudo que evidenciou a evolução da carga tributária brasileira e apontou que chegou a 36.42% do Produto Interno Bruto – PIB em 2013. O Brasil tem a maior carga tributária dos países que compõem os BRICs: Brasil, Rússia, China, Índia e África do Sul. Enquanto que no Brasil a carga tributária em relação ao PIB é de mais de 36%, na Rússia é de 23%, na China de 20%, na Índia de 13% e na África do Sul de 18%, ocupando assim, a última posição entre os BRICS, com relação à carga tributária.

Diante dos fatos, as empresas vêm buscando nas inovações tecnológicas melhores alternativas para continuarem competitivas no mercado, exigindo assim minimização dos seus custos e despesas e a maximização dos seus lucros (FABRETI, 2013).

O presente trabalho aborda os regimes vigentes no Brasil, sendo eles lucro real, lucro presumido e simples nacional, como a competitividade tem exigido dos empresários maiores entendimento no ramo tributário, com as mudanças do cenário mundial em relação aos tributos, devemos sempre fazer um planejamento, sendo ele orçamentário ou tributário, no caso deste artigo será focado no planejamento tributário levando em consideração o orçamento escolhendo o regime que mais tiver vantagens em relação os tributos.

Segundo Guerreiro (1998) o planejamento tributário é a atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

O planejamento é uma forma lícita que a empresa encontra para reduzir os seus encargos tributários, para Crepaldi (2012) o lucro real é uma forma de tributação através do lucro que a empresa apura no final do mês, trimestre ou ano sendo escolhida pelo empresário a melhor forma de pagamento mensal, trimestral ou anual.

Outra forma de tributação é o lucro presumido, calculando seus tributos pela presunção como o nome já nos diz, que conforme a sua legislação nos proporciona saber a alíquota para o análise e demonstrações nesse artigo, outro regime comentado é o simples nacional que de forma simplificada que gera apenas uma guia de recolhimento de todos os impostos (FABRETI, 2013).

Com base no contexto apresentado, define-se como problema de pesquisa: como reduzir os gastos tributários por meio do planejamento tributário em uma empresa de prestação de serviços?

O objetivo desse estudo é realizar uma análise tributária evidenciando qual o melhor regime tributário para uma empresa do ramo de prestação de serviços localizada no Sudoeste do Paraná.

O presente trabalho foi feito através de pesquisa bibliográfica e exploratória, estudando a legislação vigente para o lucro real, presumido e simples nacional. Foram coletados dados da empresa para realização dos cálculos e formulação das tabelas comparativas com base no ano de 2018. A pesquisa será através de estudo de caso, chegando à conclusão de qual regime tributário é mais vantajoso no caso desta empresa.

2. Referencial teórico

2.1 Planejamento tributário

O planejamento tributário é muito importante para a tomada de decisões das entidades, tendo como principal objetivo a economia dos tributos buscando, de forma lícita, reduzir, eliminar ou retardar o pagamento do tributo. Fabretti (2013) conceitua planejamento tributário como o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas.

Planejamento tributário é um estudo feito para auxiliar no processo de tomada de decisão das organizações, considerando sempre a legislação tributária vigente. Seu principal objetivo é buscar alternativas para reduzir, eliminar e até retardar o pagamento dos tributos, exigindo assim, grande conhecimento técnico e bom senso das partes envolvidas. Segundo Fabretti (2009), planejamento tributário é o estudo feito preventivamente, ou seja, antes a realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas.

De acordo com Oliveira (2011) entende-se planejamento tributário como, uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Através do planejamento, Crepaldi (2012) destaca que o profissional contábil poderá auxiliar a empresa a reduzir legalmente sua carga tributária, seguindo sempre a legislação vigente, analisando a legislação tributária, a possibilidade de compensação de tributos, analisar o ramo de atuação da empresa, o perfil dos clientes, o melhor enquadramento tributário para a empresa.

O planejamento tributário, para Andrade Filho (2017), não deve ser confundido com sonegação fiscal, pois planejar é escolher entre duas ou mais opções lícitas, que resulte no menor tributo a pagar. Já sonegar, é utilizar meios ilegais, como fraude, dissimulação, para deixar de recolher o tributo devido.

Redução de custos é a estratégia que mais se houve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários (OLIVEIRA, 2011).

O empresário poderá estruturar o negócio da maneira que melhor lhe pareça, desde que seja de forma jurídica e lícita. Vale lembrar que a escolha é irretratável para o ano inteiro, sendo assim, para garantir o sucesso de uma organização, é muito importante ter uma contabilidade bem-feita e um bom planejamento tributário, influenciando ativamente na melhor escolha de tributação (LIMA, 2007).

Para Yamashita (2005) o correto desempenho do planejamento, devem-se aplicar todos os conhecimentos sobre a legislação do tributo a ser reduzido, planejando com antecedência a melhor alternativa.

Sem infringir a legislação. Trata-se do conceito de *tax saving*, bastante praticado pelos norte-americanos. Para alcançar êxito nessa atividade, o contador precisa, com profundidade:

- Conhecer todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente com relação aos chamados impostos não cumulativos – ICMS e IPI – além de contribuições para o PIS e a COFINS;
- Conhecer todas as situações em que é possível o deferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;
- Conhecer todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável;
- Ser oportuno e aproveitar as lacunas deixadas pela legislação, para tanto ficando atento às mudanças nas normas e aos impactos nos resultados da empresa, observando criteriosamente as atividades desenvolvidas;
- Identificar todos os incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos governos federal, estadual e municipal. (OLIVEIRA et al. 2011, p.20).

A finalidade principal de um planejamento é, sem dúvida, a economia dos impostos.

Sendo assim planejamento tributário é uma ferramenta de gestão empresarial que permite a organização fiscal da entidade, a fim de preservar a continuidade da organização e elevar seus lucros.

2. Regimes tributários federais

Previstos por Lei existem atualmente três opções de regimes tributários, cada um tem diferente forma de apuração dos tributos, nos quais são Lucro Real e Lucro Presumido instituído pela Lei nº 9.718/98 e Simples Nacional criado pela Lei Complementar nº123 de 2006.

Baseado no art. 44 do Código Tributário Nacional (CTN), que descreve: “a base de cálculo do imposto é o montante real, presumido ou arbitrado, das rendas e proventos tributáveis”, os quatro regimes de tributação existentes são:

- Lucro Real;
- Lucro Presumido;
- Lucro Arbitrado;
- Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples.

Para termos certeza de qual regime é o melhor a ser escolhido, faz necessário o estudo dos procedimentos da empresa e também realizar uma pesquisa recolhendo dados para fazer um quadro comparativo usando os diferentes regimes disponíveis, em opções de escolha o Lucro Real, Presumido e Simples nacional, além do lucro arbitrário, sem esquecer-se de estar sempre de acordo com a Legislação para sabermos se o ramo de atividade permite ter a opção de escolha e também observar o faturamento da empresa, pois esses dois aspectos podem obrigar a estar em algum desses sem ter a opção de mudar (ANDRADE FILHO, 2017).

Depois de fazer o quadro com os dados da empresa podemos comparar qual Regime Tributário seria a melhor escolha para obter vantagens reduzindo assim a carga tributária.

2.2.1 Lucro real

Conforme base o artigo 14 da lei nº9.718/98 obriga a estarem na opção de Lucro Real todas as pessoas jurídicas de estiverem nas seguintes situações, mas as demais podem optar mesmo não estando obrigadas: Que tenham receita ano calendário superior a R\$ 78.000,000,00, ou proporcional quando não tiver 12 meses de atividade; Que as atividades sejam de instituição financeira ou equiparada; tiverem lucro, ganhos de capital e rendimentos que tenham acontecido no exterior; Que autorizadas por lei tenham algum benefício fiscal; Que tenham efetuado algum recolhimento de imposto por estimativa; Atividade de factoring; que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio; O imposto de renda (IRPJ) e contribuição social (CSLL), determinado pelo lucro contábil, pode ocorrer de situações de prejuízo contábil, sendo assim não acontecer o fato gerador desses impostos. Também não podemos deixar de lado o PIS e o COFINS, no qual tem como base o faturamento (ANDRADE FILHO, 2017). Depois que conseguirmos achar o lucro contábil faz necessário fazer as inclusões e exclusões, previstas pela Lei, pois nem todas as despesas usadas na contabilidade fazem parte das exclusões.

No Lucro Real as alíquotas utilizadas na apuração do PIS e COFINS são diferentes do Presumido onde no Lucro Real o regime é não cumulativo e usa de PIS alíquota de 1,65% e COFINS 7,6%, conforme Lei n. 10.637/02 e 10.833/03, apesar de ter créditos previstos por lei dependendo do ramo de atividade pode se tornar inviável.

Para Crepaldi (2012), Essa opção é utilizada nas pessoas jurídicas obrigadas a estarem ou qualquer outra que queira optar porem depende de uma escrituração completa e que contenha toda a realidade da empresa, sendo assim tem uma serie de rotinas a serem seguidas, pois a apuração do lucro é trimestral e para que o resultado seja apurado corretamente tem que estar de acordo com os princípios contábeis, saber quais as provisões necessárias, quando escolher esse regime existe várias obrigações a serem realizadas entre elas são:

Escrituração completa fiscal e contábil, ter todas as demonstrações contábeis, balanço patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício-DRE, Balancetes, LALUR, ECF, ECD, SPEDS, Entrada, saída e inventários (GERMANDO, 2017).

Com a implantação dos Speds fazer opção ou ser obrigado a estar no Lucro Real requer uma administração interna adequada e com todo suporte tanto de pessoal como suporte tecnológico. Ter um sistema de informação adequado às necessidades da empresa para que no final a tributação esteja sendo conforme a legislação vigente.

Existem duas formas de apuração do lucro real (CREPALDI, 2012):

Lucro Real Trimestral, nessa forma a apuração do IRPJ e CSLL e feita em quatro trimestres, cada final de trimestre tem que ser feito o balanço para termos o lucro ou o prejuízo para apurar os impostos. Cada apuração deve ser elaborada o LALUR.

Lucro Real Estimado, conforme o art. 2º da Lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica que optar por estimativa tem que fazer a apuração mensal usando os percentuais conforme tabela do Lucro Presumido, mas que a cada final do ano tem que fazer um ajuste da diferença conforme o lucro expresso na contabilidade, assim pode aumentar ou diminuir o valor já recolhido podendo em caso de pagamento maior compensar.

De acordo com o Decreto nº 3.000/99, para CSLL 12% sobre a receita bruta em geral, exceto as sujeitas ao percentual de 32% que são as seguintes: sobre prestação de serviços em geral, exceto as de serviços hospitalares e de transporte, intermediação de negócios, administração; locação ou cessão de bens, imóveis, moveis e direitos de qualquer natureza; prestação cumulativa e continua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

No regime de tributação pelo lucro real, Andrade Filho (2017) destaca que para apurar os tributos primeiramente temos que ter o lucro contábil, no caso de não aderir à presunção devendo também manter a documentação que serviu de base para apuração do lucro devidamente guardada, se no caso surgir alguma dúvida ou fiscalização ter como provar os seus cálculos e lucro apurado.

2.2.2 Lucro presumido

O Lucro Presumido nada mais é do que a presunção do lucro determinada por meio da aplicação de percentuais, pré-determinados de acordo com a atividade da empresa, sobre a receita bruta, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, resultando na base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL conforme Instrução Normativa RFB nº 1.700/17, Art. 215. Nessa opção os impostos federais são quatro assim como no Lucro real, IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, porém a forma de apuração é diferente no presumido e sobre o faturamento, o fisco faz uma presunção para descobrir qual seria o lucro sem ter a contabilidade feita (OLIVEIRA, 2011).

Para não sair perdendo temos que mais uma vez estar de olhos bem abertos para que essa escolha não seja inviável, na apuração do PIS e CONFIS apesar das alíquotas serem

menores não possuem a forma de créditos para serem compensados então ficaria direto PIS alíquota de 0,65% e COFINS 3% sobre o faturamento. No caso do ICMS, a pessoa jurídica pode usar o sistema de crédito. Para CSLL 12% sobre a receita bruta em geral, aplicando alíquota de 9%. O IRPJ para o ramo de comércio o percentual de presunção e de 8% sendo aplicada a alíquota de 15%.

Para Neves e Viceconti (2007, p.16), “lucro presumido é uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro das empresas que não estiverem obrigadas à apuração do lucro real”. Segundo Pêgas (2005, p. 460), Lucro presumido é uma forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável de IR e CSLL. Com isso, estes tributos são calculados através de um resultado estimado, encontrado através de percentuais definidos pela lei.

2.2.3 Simples Nacional

O Simples nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, previsto na Lei Complementar nº 123 de 2006 se aplica nas Microempresas –ME e Empresas de Pequeno Porte- EPP.

O simples nacional surgiu para facilitar a vida do empresário criando apenas um documento de arrecadação na parte de tributos federal, sendo assim a grande maioria de empresas optam por esse regime aquelas que não estão obrigadas a outros regimes (ANDRADA FILHO, 2017).

O simples nacional além de ser um facilitador de pagamento ele reduz a carga tributário e aumenta conforme o faturamento dos doze últimos meses utilizando uma tabela para cada receita acumulada que seriam os doze últimos meses de faturamento tanto para as empresas do comércio, indústria e prestadoras de serviços, mas claro cada uma usa uma tabela diferente para o cálculo dos tributos englobados no simples nacional. No nosso caso a empresa escolhida e do ramo de serviços utilizara a tabela anexo III da lei complementar do simples nacional, conforme segue:

Tabela 1 – Alíquotas Simples Nacional – Anexo III

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

Fonte: Dados da Pesquisa 2019.

As empresas que optarem por estar no simples nacional iram recolher apenas uma guia, chamada DAS (documento de arrecadação simples nacional) que compõem os seguintes impostos: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, CPP, ICMS. No enquadramento como prestadora de serviço, a empresa objeto do estudo de caso, prestadora de serviço, se enquadra na Tabela 1, e para melhor detalhar a repartição de cada tributo, segue na tabela 2 o anexo da lei complementar que demonstra a repartição de cada tributo, conforme:

Tabela 2 – Percentual de Repartição dos Tributos – Anexo III

Faixas	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
1ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	14,05%	3,05%	43,40%	32,00%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%
6ª Faixa	35,00%	15,00%	16,03%	3,47%	30,50%	-

Fonte: Dados da Pesquisa 2019.

O valor devido mensalmente a ser recolhido pela empresa deverá ser calculado com base na receita bruta do mês, considerando o acumulado dos últimos doze meses para enquadramento da alíquota correta a ser aplicada, ponderando o RBT 12, como método de cálculo ao simples nacional.

2.2.4 Lucro arbitrário

O Lucro Arbitrado é um regime de tributação, utilizado como recurso alternativo para as empresas do lucro real ou presumido que tem ausência de escrituração contábil, podendo ser utilizada tanto pelo fisco quanto pelo contribuinte segundo o art. 531 do Decreto nº 3.000/99.

Oliveira et al (2011, p. 174), discorre sobre o lucro arbitrado como, em outras palavras, o lucro arbitrado é utilizado pela autoridade tributária para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da contribuição social devidos pelo contribuinte, quando a pessoa jurídica

deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido ou se recusar a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em um processo de fiscalização.

De acordo com o art. 531 do Decreto nº 3.000/99, as empresas do lucro arbitrado, quando reconhecida a receita bruta, terão o vencimento do imposto no último dia útil do mês subsequente de cada período de apuração encerrado.

3. Metodologia de pesquisa

Para a estruturação desse trabalho, iniciou-se o estudo através de pesquisa bibliográfica e exploratória, analisando matérias literárias, sites, livros, revistas, buscando tudo o que já foi dito sobre o assunto para o aprofundamento do tema estudado.

Gil (2010) destaca que as pesquisas exploratórias têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições.

Quanto às técnicas de pesquisa e coleta de dados este trabalho será desenvolvido através de pesquisa documental e estudo de caso. Segundo Barros e Lehfeld (2000), a coleta de dados significa a fase da pesquisa em que se indaga e se obtém dados da realidade pela aplicação de técnicas.

Quanto à coleta de dados, será utilizado dados primários e secundários. A pesquisa em fontes primárias baseia-se em documentos originais, que não foram utilizados em nenhum estudo ou pesquisa (ANDRADE, 1993).

Em princípio, podemos afirmar que em geral, a investigação que se volta para uma análise qualitativa tem como objetivo situações complexas ou estaticamente particulares. Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança determinando grupos e possibilitar em maior nível de profundidade o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos, (GIL, 2010).

A pesquisa qualitativa é uma forma de investigação onde se analisam as situações de cada organização, aplicando-se assim estudos específicos para resolver a complexidade dos problemas, analisando, compreendendo e diagnosticando todos os processos vividos por um grupo social.

Para Martins (2008, p.2) "[...] o seu objetivo é o estudo de uma unidade social que analisa profunda e intensamente [...], pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real". Richardson (1999) afirma que estes estudos "podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Para explicar estudo de caso, MEKSENAS cita:

O estudo de caso é definido como um método de pesquisa empírica que conduz a uma análise compreensiva de uma unidade social significativa. Análise compreensiva, pois o significado que os sujeitos pesquisados atribuem as suas vidas, aos fenômenos e às relações sociais são um dos centros de atenção do pesquisador. Que a pesquisa incide sobre uma unidade social significativa significa concentrar a pesquisa em um objeto circunscrito: estudar determinada escola e não o sistema escolar;(MEKSENAS (2002, p. 119)

Ao final são apresentadas as considerações a respeito da pesquisa, as quais nos mostram a importância da abordagem do planejamento tributário no comércio varejista de artigos de armarinhos, onde vimos que é possível reduzir a carga tributária de uma empresa se ela realizar um bom planejamento tributário e fizer a melhor escolha do regime tributário.

3.1 Procedimentos para coleta e análise dos dados

Conduzido pelo método de estudo de caso, com predominância qualitativa por se tratar de circunstâncias específicas da empresa referida. Levantamento dos dados através de documentos contábeis dos fatos ocorridos, como balanços patrimoniais, balancete, relatórios de faturamento e demais demonstrativos contábeis do ano de 2018, fornecidos pela empresa. Calculando impostos e alíquotas para cada tipo de tributação, com a explicação dos mesmos através de planilhas, confrontando assim a real situação da empresa com os demais métodos de tributação, visando apurar os dados de forma a compará-los frente a real situação da empresa.

Com a autorização do administrador da empresa foram coletados os controles e informações da contabilidade. Os controles são especificamente, o Balanço Patrimonial e Demonstração de resultado do Exercício referentes ao ano de 2018. Posteriormente, foi realizado efetivamente o planejamento tributário, buscando identificar os gastos tributários da empresa, com base nos controles e informações da contabilidade.

E por fim, foi analisado e identificado qual regime de tributação proporciona maior redução nos gastos tributários da empresa analisada.

4. Análise dos dados

O presente trabalho, portanto, vai apresentar na sequência os resultados e os cálculos do planejamento tributário, que buscaram identificar em qual regime de tributação a empresa pagará menos tributos e assim poderá trazer uma economia nos gastos tributários da empresa.

A seguir estão os cálculos dos tributos em cada regime de tributação analisado.

4.1 Tributação pelo regime do simples nacional

No regime de tributação com base no Simples Nacional, é necessário primeiramente identificar em qual faixa do anexo a empresa se enquadra em cada período, e para isso, usa-se a informação da receita bruta dos últimos doze meses anteriores ao período em que se está calculando. Para chegarmos à alíquota correta do simples nacional precisamos ter os últimos doze meses de receitas acumulados para colocarmos na tabela de serviços conforme anexo III da Lei complementar nº 155/16, assim saberemos a alíquota correta para calcularmos os impostos, para chegarmos na dose meses acumulados, somamos o faturamento das últimas doses meses anteriores ao mês que queremos apurar, tendo como base as Tabelas I e II já supracitadas no referencial.

O cálculo do imposto será da seguinte forma após encontrar a alíquota nominal com base no RBT12, multiplica-se a alíquota a RBT mês e se subtrai a parcela a deduzir, encontrando-se então o valor efetivo para pagamento em guia.

Conforme tabela 3, onde demonstra a receita auferida mês a mês, o acumulado dos últimos 12 meses e o pagamento do simples nacional por competência, a empresa totalizou no ano de 2018 o pagamento de R\$ 7.533,92.

Tabela 3 – Impostos Simples Nacional no Ano de 2018

Mês	RECEITA	ACUMULADO	DAS
jan/18	3.650,00	68.033,00	R\$ 219,00
fev/18	3.450,00	67.593,00	R\$ 207,00
mar/18	4.500,00	67.556,00	R\$ 270,00
abr/18	3.370,00	65.363,00	R\$ 202,20
mai/18	11.280,15	76.643,15	R\$ 676,81
jun/18	25.109,60	85.354,60	R\$ 1.506,58
jul/18	21.647,80	72.454,18	R\$ 1.298,87
ago/18	4.481,00	66.182,20	R\$ 268,86
set/18	4.529,00	57.198,00	R\$ 271,74
out/18	22.829,80	76.027,80	R\$ 1.369,79
nov/18	6.708,00	72.889,80	R\$ 402,48
dez/18	14.009,90	83.249,70	R\$ 840,59
TOTAL			R\$ 7.533,92

Fonte: Dados da Pesquisa 2019.

O cálculo do imposto será da seguinte forma após encontrar a alíquota nominal com base no RBT12, multiplica-se a alíquota a RBT Mês e se subtrai a parcela a deduzir, encontrando-se então o valor efetivo para pagamento em guia.

Conforme tabela 3, onde demonstra a receita auferida mês a mês, o acumulado dos últimos 12 meses e o pagamento do simples nacional por competência, a empresa totalizou no ano de 2018 o pagamento de R\$ 7.533,92.

4.2 Tributação pelo regime e lucro presumido

No Lucro Presumido os cálculos são bem diferentes do que no Simples Nacional, pois cada imposto é recolhido separadamente, cada qual em uma DARF com seu código específico.

Para calcularmos o PIS E COFINS lucro presumido, conforme a Lei 9.718/98 deve ser apurada sobre a sua receita bruta, no lucro presumido PIS E COFINS é cumulativa, a alíquota conforme o decreto 4.524/02 para PIS 0,65% e para COFINS 3% sobre o seu faturamento, no artigo 74, determina o período de apuração sendo mensal.

Tabela 4 – PIS e COFINS sobre o Lucro Presumido no Ano de 2018

Mês	RECEITA	PIS 0,65%	COFINS 3%
jan/18	R\$ 3.650,00	R\$ 23,73	R\$ 109,50
fev/18	R\$ 3.450,00	R\$ 22,43	R\$ 103,50
mar/18	R\$ 4.500,00	R\$ 29,25	R\$ 135,00
abr/18	R\$ 3.370,00	R\$ 21,91	R\$ 101,10
mai/18	R\$ 11.280,15	R\$ 73,32	R\$ 338,40
jun/18	R\$ 25.109,60	R\$ 163,21	R\$ 753,29
jul/18	R\$ 21.647,80	R\$ 140,71	R\$ 649,43
ago/18	R\$ 4.481,00	R\$ 29,13	R\$ 134,43
set/18	R\$ 4.529,00	R\$ 29,44	R\$ 135,87
out/18	R\$ 22.829,80	R\$ 148,39	R\$ 684,89
nov/18	R\$ 6.708,00	R\$ 43,60	R\$ 201,24
dez/18	R\$ 14.009,90	R\$ 91,06	R\$ 420,30
TOTAL	R\$ 125.565,25	R\$ 816,17	R\$ 3.766,96

FONTE: Dados da Pesquisa 2019.

A tabela acima nos mostra a receita de cada mês e o valor dos respectivos impostos, totalizando um valor anual de R\$ 816,17 para o PIS e R\$ 3.766,96 para o COFINS, não existindo possibilidade de utilização de créditos por se tratar de prestação de serviços.

O IRPJ e CSLL no lucro presumido existem uma base de cálculo presumida para cada atividade existente no caso da nossa empresa estar no ramo de atividade de serviços a sua

base no cálculo do CSLL, conforme art. 22 da Lei 10.684/2003, para serviço a presunção de 32% sobre a receita e alíquota de 9%, para IRPJ 32% de presunção e alíquota de 15%.

Tabela 5 – CSLL e IRPJ sobre o Lucro Presumido no Ano de 2018

Mês	RECEITA	BASE PRES. 32%	CSLL 9%	IRPJ 15%
jan/18	R\$ 3.650,00	R\$ 1.168,00	R\$ 105,12	R\$ 175,20
fev/18	R\$ 3.450,00	R\$ 1.104,00	R\$ 99,36	R\$ 165,60
mar/18	R\$ 4.500,00	R\$ 1.440,00	R\$ 129,60	R\$ 216,00
1° Trimestre	R\$ 11.600,00	R\$ 3.712,00	R\$ 334,08	R\$ 556,80
abr/18	R\$ 3.370,00	R\$ 1.078,40	R\$ 97,06	R\$ 161,76
mai/18	R\$ 11.280,15	R\$ 3.609,65	R\$ 324,87	R\$ 541,45
jun/18	R\$ 25.109,60	R\$ 8.035,07	R\$ 723,16	R\$ 1.205,26
2° Trimestre	R\$ 39.759,75	R\$ 12.723,12	R\$ 1.145,08	R\$ 1.908,47
jul/18	R\$ 21.647,80	R\$ 6.927,30	R\$ 623,46	R\$ 1.039,09
ago/18	R\$ 4.481,00	R\$ 1.433,92	R\$ 129,05	R\$ 215,09
set/18	R\$ 4.529,00	R\$ 1.449,28	R\$ 130,44	R\$ 217,39
3° Trimestre	R\$ 30.657,80	R\$ 9.810,50	R\$ 882,94	R\$ 1.471,57
out/18	R\$ 22.829,80	R\$ 7.305,54	R\$ 657,50	R\$ 1.095,83
nov/18	R\$ 6.708,00	R\$ 2.146,56	R\$ 193,19	R\$ 321,98
dez/18	R\$ 14.009,90	R\$ 4.483,17	R\$ 403,49	R\$ 672,48
4° Trimestre	R\$ 43.547,70	R\$ 13.935,26	R\$ 1.254,17	R\$ 2.090,29
TOTAL	R\$ 125.565,25	R\$ 40.180,88	R\$ 3.616,28	R\$ 6.027,13

Fonte: Dados da Pesquisa 2019.

A tabela 5 está demonstrando a receita de cada mês e o valor pago anual de CSLL e IRPJ, utilizando a presunção de 32% conforme a legislação vigente, foi pago no ano de 2018 o valor de R\$ 3.616,28 de CSLL e R\$ 6.027,13 de IRPJ.

Para que possamos apurar qual o melhor regime de tributação possível para empresa em questão, precisamos calcular os impostos incidentes sobre a folha de pagamento, sabemos que os impostos sobre a folha de pagamento podem chegar a 34,8% dependendo do CNAE de atividade, no caso da empresa estudada ela possui apenas o pró-labore dos sócios, que será calculado apenas o INSS tem como base de cálculo o valor da folha de pagamento, aplicando um percentual de 20%, que seria a parte de empresa.

Na tabela a seguir veremos o montante pago pela empresa no ano de 2018.

Tabela 6 – INSS Parte Empresa ano 2018.

Mês	PRO-LABORE	INSS PARTE EMPRESA
jan/18	R\$ 6.695,00	R\$ 1.339,00
fev/18	R\$ 6.695,00	R\$ 1.339,00
mar/18	R\$ 6.695,00	R\$ 1.339,00
abr/18	R\$ 3.390,00	R\$ 678,00
mai/18	R\$ 3.390,00	R\$ 678,00
jun/18	R\$ 3.390,00	R\$ 678,00
jul/18	R\$ 3.390,00	R\$ 678,00
ago/18	R\$ 3.390,00	R\$ 678,00
set/18	R\$ 3.390,00	R\$ 678,00
out/18	R\$ 3.390,00	R\$ 678,00
nov/18	R\$ 3.390,00	R\$ 678,00
dez/18	R\$ 3.390,00	R\$ 678,00
TOTAL	R\$ 50.595,00	R\$ 10.119,00

Fonte: Dados da Pesquisa 2019.

Por fim, no regime de tributação com base no lucro presumido, foi identificado um montante a recolher de tributos de R\$ 24.345,54.

4.3 Tributação pelo regime lucro real

Para o regime com base no Lucro Real também são calculados os tributos separadamente, devido serem recolhidos cada qual em DARF com código específico.

O cálculo do lucro real para PIS e COFINS, também é sobre a receita bruta, a diferença entre os regimes de tributação são as alíquotas, pois no lucro real o cálculo passa a ser para PIS 1,65% conforme Lei 10.637/2002 e para COFINS 7,6% conforme Lei 10.833/2003, calculados mensalmente, segue abaixo tabela onde demonstra o efetivo pagamento de PIS e COFINS se a empresa optasse pelo regime de tributação lucro real no ano de 2018.

Tabela 7 – PIS e COFINS sobre o Lucro Real no Ano de 2018

Mês	RECEITA	PIS 1,65%	COFINS 7,6%
jan/18	R\$ 3.650,00	R\$ 60,23	R\$ 277,40
fev/18	R\$ 3.450,00	R\$ 56,93	R\$ 262,20
mar/18	R\$ 4.500,00	R\$ 74,25	R\$ 342,00
abr/18	R\$ 3.370,00	R\$ 55,61	R\$ 256,12
mai/18	R\$ 11.280,15	R\$ 186,12	R\$ 857,29
jun/18	R\$ 25.109,60	R\$ 414,31	R\$ 1.908,33
jul/18	R\$ 21.647,80	R\$ 357,19	R\$ 1.645,23
ago/18	R\$ 4.481,00	R\$ 73,94	R\$ 340,56
set/18	R\$ 4.529,00	R\$ 74,73	R\$ 344,20
out/18	R\$ 22.829,80	R\$ 376,69	R\$ 1.735,06
nov/18	R\$ 6.708,00	R\$ 110,68	R\$ 509,81
dez/18	R\$ 14.009,90	R\$ 231,16	R\$ 1.064,75
TOTAL	R\$ 125.565,25	R\$ 2.071,83	R\$ 9.542,96

Fonte: Dados da Pesquisa 2019.

No lucro real o cálculo IRPJ conforme Lei N° 9.249/95 e CSSL Lei N° 7.689/88 podem ser apuradas mensal ou trimestralmente, a alíquota do IRPJ 15% e CSSL 9% sobre o lucro apurado que e a base de cálculo, sendo assim encontrada na contabilidade, se a empresa apurar prejuízo os impostos não tem incidência, também existe no caso de tiver prejuízos acumulados, quando a empresa auferir lucro poderá compensar 30% do prejuízo definidos pela Lei nº 8.981/95, na tabela a seguir demonstrara o cálculo.

Tabela 8 – Tabela do Lucro Real Cálculo de IRPJ e CSLL

Mês	RECEITA	IMPOSTOS	LUCRO	IRPJ	CSLL
jan/18	R\$ 3.650,00	R\$ 1.676,63	R\$ 1.973,37	R\$ 296,01	R\$ 177,60
fev/18	R\$ 3.450,00	R\$ 1.658,13	R\$ 1.791,87	R\$ 268,78	R\$ 161,27
mar/18	R\$ 4.500,00	R\$ 1.755,25	R\$ 2.744,75	R\$ 411,71	R\$ 247,03
abr/18	R\$ 3.370,00	R\$ 989,73	R\$ 2.380,27	R\$ 357,04	R\$ 214,22
mai/18	R\$ 11.280,15	R\$ 1.721,41	R\$ 9.558,74	R\$ 1.433,81	R\$ 860,29
jun/18	R\$ 25.109,60	R\$ 3.000,64	R\$ 22.108,96	R\$ 3.316,34	R\$ 1.989,81
jul/18	R\$ 21.647,80	R\$ 2.680,42	R\$ 18.967,38	R\$ 2.845,11	R\$ 1.707,06
ago/18	R\$ 4.481,00	R\$ 1.092,50	R\$ 3.388,50	R\$ 508,28	R\$ 304,97
set/18	R\$ 4.529,00	R\$ 1.096,93	R\$ 3.432,07	R\$ 514,81	R\$ 308,89
out/18	R\$ 22.829,80	R\$ 2.789,75	R\$ 20.040,05	R\$ 3.006,01	R\$ 1.803,60
nov/18	R\$ 6.708,00	R\$ 1.298,49	R\$ 5.409,51	R\$ 811,43	R\$ 486,86
dez/18	R\$ 14.009,90	R\$ 1.973,91	R\$ 12.035,99	R\$ 1.805,40	R\$ 1.083,24
TOTAL	R\$ 125.565,25	R\$ 21.733,79	R\$ 103.831,46	R\$ 15.574,72	R\$ 9.344,83

Fonte: Dados da Pesquisa 2019.

Por fim, no regime de tributação com base no Lucro Real, foi identificado um montante a recolher de tributos de R\$46.653,34.

4.4 Comparação

A tabela a seguir tem o comparativo dos tributos a recolher de cada regime estudado anteriormente, simples nacional, lucro presumido e lucro real e o total de cada um de forma anual do ano de 2018, assim é possível comparar cada um e saber o que tem menor incidência dos tributos.

Tabela 9 – Resultado Final de Cada Regime Tributário do ano 2018.

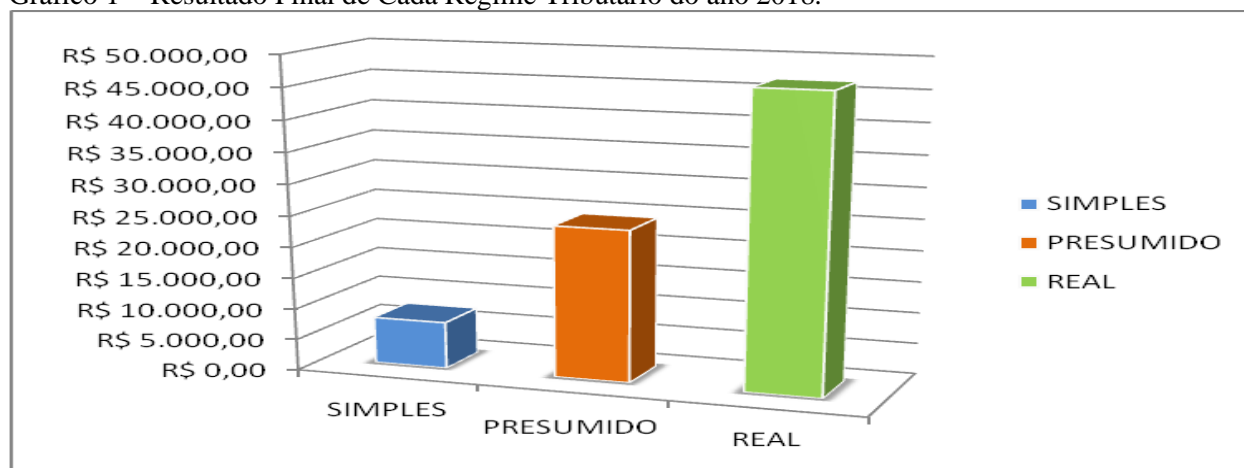
IMPOSTOS	SIMPLES	PRESUMIDO	REAL
DAS	R\$ 7.533,92		
PIS		R\$ 816,17	R\$ 2.071,83
COFINS		R\$ 3.766,96	R\$ 9.542,96
IRPJ		R\$ 6.027,13	R\$ 15.574,72
CSSL		R\$ 3.616,28	R\$ 9.344,83
INSS		R\$ 10.119,00	R\$ 10.119,00
TOTAL	R\$ 7.533,92	R\$ 24.345,54	R\$ 46.653,34

Fonte: Dados da Pesquisa 2019.

A nova mudança no regime tributário Simples Nacional impactou diretamente na carga tributária das empresas optantes desse regime. Diante disso, os resultados mostram que é possível através do planejamento tributário obter economicidade, e que para a empresa analisada quais benefícios de um bom planejamento.

No gráfico a seguir podemos comparar a diferença entre a escolha de um regime para outro em questão de tributos cobrados, percebendo assim de forma crescente que a melhor escolha é o simples nacional, por segundo o lucro presumido e por fim o lucro real.

Gráfico 1 – Resultado Final de Cada Regime Tributário do ano 2018.



Fonte: Dados da Pesquisa 2019.

Os resultados mostram que para a empresa objeto de estudo, o regime contábil do simples nacional está tendo melhor viabilidade econômica para o período em questão ao ser comparada com os demais regimes aplicados a empresa. Com isso o planejamento tributário tornou-se uma ferramenta essencial para as empresas. Se realizado de forma eficaz permite a redução da carga tributária, possibilitando assim a competitividade das MPEs no mercado econômico.

5. Considerações finais

O presente trabalho teve por objetivo identificar como reduzir os gastos tributários por meio do planejamento tributário em uma empresa com atividade de prestação de serviços. Para que este objetivo fosse alcançado, foi necessário calcular os gastos tributários da empresa com base nas informações e controles da contabilidade, posteriormente analisar através dos gastos tributários apurados qual regime de tributação proporciona maior economia tributária.

A elevada carga tributária e as constantes mudanças na legislação tributária brasileira tornaram-se um desafio para as empresas na tomada de decisão da forma de tributação mais adequada a ser adotada. Nesse cenário de mudanças, o contador precisa adaptar-se constantemente para auxiliar da melhor maneira possível às empresas em suas decisões.

Com a devida apuração dos resultados e a constatação de que, quando se opta pelo regime tributário correto, obedecendo sempre os princípios e as determinações da legislação tributária, a minimização e a influência desses resultados se dá de forma bastante significativa, e em muitos casos resulta na própria manutenção e permanência da empresa no mercado de trabalho.

Depois de analisarmos o quadro comparativo com os valores dos tributos gerados de cada regime tributário, podemos concluir que o objetivo desde artigo foi atingido onde ficou demonstrado que o simples nacional foi o regime tributário que teve a menor geração de impostos, a escolha da empresa no ramo de serviço, com um faturamento pequeno era justamente para compararmos a diferença gerada e o benefício que o simples nacional trouxe aos pequenos empresários, que apesar de ter uma redução significativa em relação ao lucro presumido e lucro real o empresário insiste em discordar dos tributos pagos no simples nacional.

O simples nacional tem ajudado também na hora do recolhimento dos tributos por ser apenas uma guia, a responsável precisa apenas se preocupar em recolher um único documento emitido, facilitando o controle de caixa e sendo assim maior facilidade de saber olhando apenas um documento o valor do tributo total.

Ficaram evidenciados neste trabalho os procedimentos que devem ser feitos tanto no lucro real, lucro presumido e simples nacional, facilitando o entendimento do quanto economizamos estando no simples nacional.

Comprovou-se, através de um estudo de caso, o quanto a carga tributária se minimiza quando se opta por esse regime, finalizando assim as considerações feitas a respeito da pesquisa e respondendo a questão feita no início desse trabalho, pois provou-se que é possível sim, através de um bom planejamento reduzir o pagamento de impostos, as leis estão do lado das empresas basta termos o conhecimento para aproveitar os benefícios que estão nelas.

Para a ciência contábil o presente estudo contribui de forma a discutir as vantagens do planejamento tributário, onde tornou-se uma ferramenta essencial para as empresas. Se realizado de forma eficaz permite a redução da carga tributária, possibilitando assim a competitividade no mercado econômico.

O desenvolvimento deste artigo tanto contribuiu para o esclarecimento dos regimes tributários e o benefício de estar enquadrado no regime adequado, também para futuros projetos acadêmicos onde servira de fundamentação, e para as empresas do mesmo ramo de atividade que queiram utilizá-lo como comparação em seus tributos.

Por fim, este trabalho contribui para a sociedade por trazer conhecimento e informação sobre o sistema tributário nacional, vista que a carga tributária impacta diretamente no lucro das empresas e que representa uma grande parcela dos custos para essas empresas.

6. Referências

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. Saraiva Educação SA, 2017.
- ANDRADE, Maria Margarida. Introdução à Metodologia do Trabalho Científico. São Paulo: Atlas, 1993.
- BARROS, A. J. S. e LEHFELD, N. A. S. Fundamentos de Metodologia: Um Guia Para a Iniciação Científica. 2 Ed. São Paulo: Makron Books, 2000.
- CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário: teoria e prática. Saraiva Educação SA, 2012.
- CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA É QUASE O DOBRO DA MÉDIA DOS BRICS. São Paulo: dezembro, 2013. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>>. Acesso em: 22 de outubro de 2019.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Contabilidade para pequenas e médias empresas: Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 19.41. Brasília. 2010.
- DECRETO 3000 de 26 DE MARÇO DE 1999. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 15 agosto 2019.
- EVOLUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E PREVISÃO PARA 2013. São Paulo: dezembro, 2013. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>. Acesso em: 06 de setembro de 2019.
- FABRETTI, L. C. Contabilidade Tributaria. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 392 p.
- FABRETTI, L. C. Contabilidade Tributaria. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 384 p.
- GERMANO, LIVIA DE CARLI. Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos. Saraiva Educação SA, 2017.
- GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184 p.
- GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e de ilicitude. Rocha, V. de Oliveira, Planejamento Fiscal: Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.
- JOCHER, L. Contabilidade para pequenas e médias empresas. 1 ed. São Paulo: Foco Editorial, 2011. 256 p.

LEI 11.580. DE 14 DE NOVEMBRO DE 1996, Curitiba: novembro, 1996. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/7200511580.pdf>>. Acesso em: 15 de julho de 2019.

LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995. Brasília: dezembro, 1995. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 07 de agosto de 2019.

LEI DO AJUSTE TRIBUTÁRIO Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. Brasília: dezembro, 1995. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei943096.htm>>. Acesso em: 18 de junho 2019.

LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998. Brasília: novembro, 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 18 de junho 2019.

LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006. Brasília: dezembro, 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 01 de agosto de 2019.

LIMA, Francineide Borges; PAIXÃO, Ana Maria. Planejamento Tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva. *Qualitas Revista Eletrônica*, v. 6, n. 1, 2007.

MARTINS, Gilberto Andrade. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 2, n. 2, p. 8-18, 2008.

MEKSENAS, P. Pesquisa social e ação pedagógica: conceitos, métodos e práticas. 1 ed. São Paulo: Loyola, 2002. 166 p.

NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo Eduardo V. *Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Financeiras*. São Paulo: Editora Frase Ltda, 2007.

OLIVEIRA, L.M. *Manual da Contabilidade Tributária*. 13. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2011. 440 p.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. 3ª ed. Ver e atual - Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry; SOCIAL, Pesquisa. métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. Edições Aduaneiras, 2005.