

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**A RELEVÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS
PRESTADORAS DE SERVIÇO**

RAFAEL SCHENEZTZKI TOSCANO

Trabalho de conclusão apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
Orientador: Wendy Haddad Carraro

Porto Alegre
2010 - 2º Semestre

A RELEVÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO.

Rafael Scheneztzki Toscano*

Resumo: O planejamento tributário é um tema debatido com frequência nos últimos tempos em meio à crescente competitividade entre as empresas inseridas em nosso contexto globalizado atual. Neste artigo, serão abordados os diversos aspectos referentes ao planejamento tributário, bem como o elemento de maior relevância, o tributo. Através da pesquisa bibliográfica, procurou-se uma breve conceituação dos mesmos, bem como uma concisa explanação sobre os tributos de maior impacto em uma empresa prestadora de serviço e sua forma de tributação, desconsiderando os encargos trabalhistas. Por fim, é feita uma lacônica análise sobre o planejamento tributário para as organizações e quanto ela influencia no crescimento e na solidificação de mercado.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Tributo. Prestadora de Serviço. Legislação. Regime de Tributação. Evasão Fiscal. Elisão Fiscal

-
- Rafael Scheneztzki Toscano, brasileiro, natural de Porto Alegre, Rio Grande do Sul. Formando do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – e-mail: rafametron@hotmail.com

1. INTRODUÇÃO

Os avanços tecnológicos e a globalização nos trouxeram uma significativa melhoria no setor econômico como antes jamais visto, devido, principalmente, ao que explana Ianni (2002):

“A fábrica global instala-se além de toda e qualquer fronteira, articulando capital, tecnologia, força de trabalho, divisão do trabalho social e outras forças produtivas. Acompanhada pela publicidade, a mídia impressa e eletrônica, a indústria cultural, misturadas em jornais, revistas, livros, programas de rádio, emissões de televisão, vídeos, fax, redes de computadores e outros meios de comunicação, informação e fabulação, dissolve fronteiras, agiliza os mercados, generaliza o consumismo. Provoca a desterritorialização e reterritorialização das coisas, gentes e ideias. Promove o redimensionamento de espaços e tempos.

Hoje, as informações atravessam o mundo em questão de segundos e influencia a competitividade no mercado, aumentada cada vez mais. As empresas, para sobreviverem a esse novo mercado sem fronteiras, buscam alinhar qualidade e inovação com baixos custos e despesas, maximizando o lucro.

O Brasil encontra-se devassado por uma política tributária complexa e dispendiosa, no qual o custo para a manutenção de uma empresa no seu território é demasiadamente elevada. De acordo com o IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, “Ao longo dos últimos 16 anos, a carga tributária vem aumentando sistematicamente sobre os trabalhadores. E 2011 não será diferente, pois não haverá qualquer correção sobre a tabela do Imposto de Renda na Fonte.”. Ainda, segundo o coordenador de estudos do IBPT, Gilberto Luiz do Amaral, a legislação brasileira é um emaranhado de temas. “É um conjunto desordenado de assuntos, tornando praticamente impossível que o cidadão conheça e entenda o seu conteúdo.” A tributação altera o comportamento dos agentes econômicos e atua como um limitador de crescimento. Embora o tributo em si não possa ser considerado um custo, mas sim uma forma de transferência de recursos do setor privado para o público, provoca custos com relação a sua administração.

A arrecadação de recursos internos pelo Estado serve para atender as necessidades do público, refletida no bem comum, criando assim o dever cívico dos pagamentos dos impostos.

Todavia, o efeito produzido pelo alto valor do tributo impacta diretamente no âmbito financeiro e econômico, principalmente em comparação a outros países, já que no Brasil, segundo IBPT, a carga tributária brasileira absorveu, em 2009, cerca de 36,04% do Produto Interno Bruto – PIB.

Hoje, as organizações enfrentam diversos problemas causados pelo alto valor dos tributos e o elevado tempo gasto para a adequação das normas tributárias com o fisco, concomitante á realidade dos mercados, a concorrência do mundo globalizado e a economia informal, que abrange representatividade significativa. A influência dessa tributação reflete diretamente na formação dos preços de mercado, promovendo a redução do lucro, da contratação de mão-de-obra e até na política de investimentos das empresas. Por isso, o planejamento tributário caracteriza-se como uma das principais ferramentas na diminuição do custo, interferindo diretamente no resultado econômico da empresa.

Diante do exposto, esta pesquisa tem como principal objetivo demonstrar o que é planejamento tributário, seguindo com uma breve explanação dos tributos de maior impacto nas empresas prestadoras de serviço de médio e pequeno porte (PIS - Programa de Integração Social, COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica) desconsiderando os encargos trabalhistas para então analisar a importância e a relevância do planejamento tributário nessas empresas na atual conjuntura econômica.

2. REVISÃO TEÓRICA

Para o melhor entendimento do assunto, será apresentado o conceito de planejamento tributário e suas características, bem como uma análise sobre a diferença entre elisão e evasão fiscal, sendo seu esclarecimento de suma importância já que demonstra claramente a função do planejamento tributário, que visa à diminuição do pagamento de tributo respeitando a legislação vigente. Posteriormente, serão retratados os tributos de maior relevância e impacto em empresas prestadoras de serviço e suas principais características que servem como base para um estudo sobre o quanto são representativos e como é sua incidência e base de cálculo.

2.1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com o objetivo de abrangermos o entendimento sobre planejamento tributário e suas aplicações, é necessário compreendermos o seu conceito, concomitante as suas características e os elementos que o influenciam.

2.1.1. Aspectos Gerais

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 3º, o tributo é definido como: “Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo Fabretti (2001, p. 113),

Tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições. De acordo com os incisos I e II do art. 4º, a natureza jurídica específica do tributo, ou seja, se é imposto, taxa ou contribuição, é determinada por seu fato gerador. Este é a concretização de determinada hipótese prevista na lei que faz nascer (gera) a obrigação de pagar o tributo. Por exemplo: hipótese de incidência: prestar serviços. Prestado o serviço, ou seja, concretizada a hipótese de incidência prevista na lei, segue-se o mandamento: pague imposto sobre serviços (ISS).

Examinando o conceito, verifica-se que tributo é todo valor monetário pago pelo cidadão, através da obrigatoriedade da lei, para o Estado realizar atividades fins de bem comum. Para a sua caracterização, são necessários elementos que definem a sua obrigatoriedade, responsabilidade e dimensão. São cinco os elementos: Fato Gerador, Base de Cálculo, Alíquota, Adicional e Montante do Tributo.

O CTN define fato gerador nos artigos 114 e 115:

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

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

Fato gerador pode ser entendido como a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em lei, que gera a obrigação tributária (prestar serviços, circular mercadorias, receber renda). Em Direito Tributário, base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a pagar. A base de cálculo deve ser definida em lei complementar (art. 146 CF/88). Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. Assim, a Lei Complementar deve definir com muita clareza, os critérios para determinação da base de cálculo. Alíquota, em direito tributário, é o percentual definido em lei que, aplicada sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago. Sua alteração está sujeita ao princípio da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, com exceção, quanto a sua anterioridade, dos casos previstos na própria Constituição. Adicional pode ser determinado por lei e é conceituado como o pagamento de um imposto adicional, que incide sobre determinado valor que ela fixar. Já o Montante do Tributo pode ser considerado como o resultado obtido pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.

Nota-se que, para a existência da obrigação tributária, é necessário a geração de um fato que obrigue o pagamento de um valor monetário, definido através de uma base de cálculo, aplicado sobre uma alíquota, gerando o montante do tributo, definido por lei.

2.1.2. Conceito

Definido o significado e a caracterização de tributo, podemos entender melhor o conceito de planejamento tributário, que, segundo Pesce (2005):

Planejamento tributário significa a construção de um conjunto de operações, consubstanciadas em negócios ou atos jurídicos ou situações materiais que, em relação a outro conjunto de operações, com o mesmo resultado econômico, representa carga tributária menor e, portanto, resultado econômico maior.

Gutierrez (2006) ilustra que “O ato de planejar um tributo é organizar todas as etapas de sua apuração, de forma a prever antecipadamente quanto será pago, preparando cada operação para que seja gerado o menor valor possível, de acordo com a lei.” Fabretti (2001) elucida que “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, denomina-se Planejamento Tributário.”

Para Castelli (1999):

O planejamento tributário corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal, considerada pela empresa como médio e longo prazo, quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas.

Oliveira (2005) descreve que:

A primeira etapa de um processo de redução lícita dos tributos pode-se afirmar que é a elaboração do planejamento tributário. Esta ferramenta possibilita que as empresas obtenham uma análise gerencial antecipada sobre a carga tributária que incide sobre suas diversas operações comerciais.

Para Amaral (2002), são três as finalidades do planejamento tributário:

- 1) Evitar a incidência do tributo, tomando-se providências com o fim de desviar-se do seu fato gerador;
- 2) Reduzir o montante do tributo, buscando-se meio de se reduzir a alíquota ou sua base de cálculo; e
- 3) Retardar o pagamento do tributo, adotando-se medidas que têm este fim, sem a ocorrência da multa.

A operacionalização da economia legal de tributos, ainda segundo Amaral (2002), ocorre em três esferas:

- 1) No âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie o seu vencimento;
- 2) No âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário; e
- 3) No âmbito do Poder Judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança.

Farág (2001, p. 101) destaca que:

O Planejamento tributário preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade. O perigo do mau planejamento é redundar em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e que é classificada como crime de sonegação fiscal.

Podemos interpretar, então, que o planejamento tributário é uma ferramenta de vigência legal (respeita as diretrizes e normas da lei) que tem por propósito a obtenção de uma economia (diminuição) da quantidade de pagamento em dinheiro a ser entregue ao governo.

2.1.3. Elisão Fiscal X Evasão Fiscal

Amaral (2004) conceitua que:

“A doutrina tributária costuma conceituar a ocorrência do fato gerador que pode ser: a evasão ou a elisão, onde, na primeira situação, se busca evitar o surgimento da obrigação tributária ou diminuir a obrigação, enquanto na segunda, o contribuinte já tem o dever com a obrigação tributária.

Embora as definições de elisão e evasão fiscal não sejam unânimes na doutrina por alguns autores, existe certo consenso no sentido de que elisão fiscal corresponde a economia lícita relacionada ao pagamento de tributos e evasão fiscal a economia ilícita relacionada à simulação (ou dissimulação) e sonegação de impostos.

Assim, existem conceitos básicos que diferenciam elisão de evasão.

Segundo Gutierrez (2006),

Elisão fiscal pode ser entendida como a redução da carga tributária dentro da legalidade, e pode ser definida como sendo um tipo especial de evasão fiscal, na qual o contribuinte procura, dentro do leque de possibilidades que o sistema legal lhe permite, alternativas para atingir os resultados econômicos pretendidos.

A elisão fiscal é o objetivo principal a ser alcançado no planejamento tributário, utilizando métodos, estudos e procedimentos para a diminuição da base de cálculo do tributo ou extinção da incidência tributária, respeitando e seguindo as diretrizes da lei.

A evasão fiscal, para Peixoto, (2004):

Pode ser definida ainda como a fuga do cumprimento da obrigação tributária já existente, a tentativa de sua eliminação por forma ilícita, assim entendida a situação que não corresponde às exigências da elisão, que são: os atos ou omissão anterior ao fato gerador, o ato ou omissão que não se contraponha à disposição legal, e o ato ou omissão que seja efetivo e não simulado.

Coelho (1998) ilustra a diferenciação entre os dois conceitos:

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menos. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o

fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.

2.2. TRIBUTOS DE MAIOR IMPACTO NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO.

Para pequenas e médias empresas que trabalham no ramo de prestação de serviços, os tributos abaixo relacionados representam grande influência no resultado operacional e financeiro da empresa. Em relação a isso, serão destacados alguns tributos que tem maior relevância nessas organizações, sua vigência legal e sua forma de apropriação.

2.2.1. Imposto de Renda

O imposto de renda no Brasil é cobrado para dois tipos de pessoas: física e jurídica. Nesse trabalho, trataremos das formas de tributação do imposto de renda referente às pessoas jurídicas, sendo eles quatro: Simples, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado.

2.2.1.1 Formas De Tributação

2.2.1.1.1. SIMPLES

De acordo com a Secretaria da Receita Federal (Brasil, 2007), o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei

Complementar nº 123, de 14.12.2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007. Trata-se de um sistema de tributação em que, com apenas uma alíquota, a empresa quita todos os impostos atinentes à sua atividade, como se fosse uma forma de tributação pelo "imposto único". Assim, uma tarifa estabelecida engloba os impostos obrigatórios IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, INSS (patronal) e IPI (quando a empresa for contribuinte deste imposto). Os impostos estaduais (ICMS) e municipais (ISSQN) podem ser inseridos no percentual de aplicação do Simples, quando, respectivamente, o Estado ou Município tenha celebrado convênio com o Governo Federal para este fim.

A Lei Complementar nº 123 determina ainda que as Microempresas (ME), o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, para efeito de Simples Nacional deve auferir em cada ano calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00. Já as empresas de pequeno porte, por sua vez, é aquela cuja receita bruta anual não ultrapasse a quantia de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais). O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação e todos os Estados e Municípios participam obrigatoriamente.

2.2.1.1.2. Lucro Presumido

A sistemática de tributação pelo Lucro Presumido é regulamentada pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99). Pode ser definido como “a forma simplificada para a determinação da base de cálculo do IR destinada às PJ que não estiverem obrigadas à apuração do Lucro Real” (YOUNG; 2007). É um regime optativo de se apurar o lucro e o IRPJ, no qual a receita está baseada em valores globais da receita para presumir o lucro a ser taxado. Neste tipo de regime, o montante a ser tributado é determinado com base na receita bruta, através da aplicação de alíquotas variáveis em função da atividade geradora da receita.

Conforme a Lei 9.718, de 1998, Art 14, podem optar pelo lucro presumido:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 ou ao limite proporcional de R\$ 4.000.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividade no ano, se esse for inferior a 12 meses. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art.46).

Observe-se que o primeiro requisito é não estar obrigada ao regime de tributação pelo lucro real. Porém, com exceção das instituições financeiras e equiparadas (Lei n° 9.718/1998, art.14, inciso II), as demais pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real poderão optar pelo lucro presumido durante o período em que estiverem submetidos ao Programa De Recuperação Fiscal – REFIS (Lei n° 9964/2000, art.4°).

Esse regime facilita a apuração da base de cálculo para algumas empresas e o recolhimento dos tributos de Imposto de Renda e Contribuição Social, já que, ao optarem por esse regime, estão dispensadas, para efeitos de apuração do valor do imposto de renda e contribuição social, da obrigatoriedade da escrituração contábil e do levantamento periódico das demonstrações contábeis, exceto o livro de registro de inventário e o livro-caixa. Na sua apuração, são quatro os tipos de impostos federais incidentes sobre o faturamento, dentre eles o PIS e a COFINS, que devem ser apurados mensalmente, e o IRPJ e a CSLL cuja apuração deverá ser feita trimestralmente.

Pode-se afirmar que o lucro presumido é uma presunção, por parte do fisco, do que seria o lucro de uma empresa caso não existisse a contabilidade. Com a usabilidade do planejamento tributário, empresas que possuem uma escrituração contábil completa, com os rigores das normas e princípios fundamentais da contabilidade, podem optar pela sua tributação em vez do lucro real, visando-a conscientemente para obter a redução da carga tributária e não por falta de conhecimento dos empresários ou até mesmo dos próprios contadores, os quais desconhecem ou possuem pouca informação sobre as demais formas de tributação.

2.2.1.1.3. Lucro Real

Segundo o art. 247, do Decreto 3.000, de 1999, “Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustados pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou amortizadas”. Outra definição de lucro real é que “Lucro Real é o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda.” (SILVA; 2006).

Estabelecida pela Legislação do Imposto de Renda, essa forma de tributação pode ser utilizada por todas as organizações, independentemente de seu ramo de atividade ou do seu porte, podendo todas as empresas optarem pela tributação com base no lucro real. A legislação define aquelas que estão obrigadas a fazerem esta opção, definidas pelo art. 246 do Decreto 3.000, de 1999. Estão obrigadas as pessoas jurídicas que estiverem enquadradas nas seguintes condições:

I - Receita total, no ano-calendário anterior, superior a R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

II - Atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;

III – Lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – Autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;

VI – cuja atividade seja de factoring.

Os impostos Federais incidentes nas empresas optantes pelo Lucro Real são o PIS, a COFINS (apurados mensalmente sobre o faturamento), o IRPJ e a CSLL (apurados anualmente ou trimestralmente, tendo como base o Lucro Líquido contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.)

2.2.1.1.3. 1. Lucro Real Trimestral

Para a apuração do Lucro Real Trimestral, as empresas elaboram as suas demonstrações trimestralmente, como se fossem encerrar o exercício naquele período e apuram o resultado mediante o levantamento das demonstrações contábeis, com observância das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas ou autorizadas pela legislação tributária.

Nesse sistema, o lucro do trimestre seguinte não pode ser compensado com o prejuízo fiscal dos trimestres anteriores, independente se os lucros e prejuízos foram gerados em um mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só pode ser compensado até o limite de

30% (trinta por cento) do lucro real dos trimestres seguintes. O que pode tornar o sistema oneroso para as empresas é o fato de que, caso a empresa obtenha lucro nos três primeiros trimestres e prejuízo no último, pagará imposto referente aos lucros, sem descontar nada do prejuízo obtido no último trimestre, gerando grande prejuízo para a empresa.

2.2.1.1.3.2. Lucro Real Anual

Na opção pelo Lucro Real Anual, as apurações e os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados todos os meses, com base em estimativas sobre a receita bruta. O lucro estimado será apurado com a aplicação de percentuais, variáveis conforme as atividades desenvolvidas, sobre a receita bruta. Nesse Sistema de Tributação, a empresa, ao contrário da apuração do Lucro Real Trimestral, pode compensar integralmente os prejuízos com lucros apurados do mesmo ano-calendário, entretanto, são obrigadas a pagar mensalmente o imposto apurado por estimativa.

Em geral, é mais vantajoso para a empresa o Lucro Real Anual, devido à compensação dos prejuízos com os lucros, apurados no mesmo ano calendário. Entretanto, existe a necessidade de uma contabilidade eficiente e organizada, já que os impostos são apurados e pagos mensalmente. É importante verificar se a opção pelo Lucro Real é vantajosa em relação às outras quando for optativa e se os gastos para a apuração mensal do Lucro Real é economicamente mais atrativa do que a apuração trimestral, sendo que nessa poderá ocorrer a não compensação dos prejuízos com os lucros obtidos no mesmo ano-calendário.

2.2.1.1.4. Lucro Arbitrado

O Lucro Arbitrado está definido conforme Art. 47 da Lei n° 8.981, de janeiro de 2005 e será apurado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no Lucro Real, não mantiver escrituração contábil na forma das leis comerciais e fiscais. É aplicável pela autoridade tributária

quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Segundo Fabretti (2005), Lucro Arbitrado “... é uma faculdade do fisco (autoridade tributária), prevista para os casos em que a pessoa jurídica não mantém escrituração contábil prevista em lei, ou seja, o fisco determina como será apurado o imposto de renda”. No art.519 do RIR/99, em caso de tributação pelo lucro arbitrado, será apurado o lucro realizado mediante a aplicação dos percentuais fixados, acrescidos de 20%, quando conhecida a receita bruta, exceto quanto para as instituições financeiras que o percentual é 45%.

Os critérios para aplicação desta forma de tributação encontram-se previstos no art. 529 e 530 do RIR/1999. [36] Alguns exemplos de situações que ocorrem a apuração do Lucro Arbitrado:

- Alegação de furto;
- Alegação de incêndio;
- Extravio de Documentos e Livros;
- Falta de escrita contábil regular;

Para a pessoa jurídica, não há vantagens nesse tipo de apuração, optando pela arbitrariedade do lucro, ainda que possível pela legislação. O fisco terá sempre benefícios e pode levar até a empresa ter prejuízos pagando o imposto de renda.

2.2.2. COFINS – Contribuição Para Financiamento Da Seguridade Social

A COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991 e é atualmente regida pela Lei 9.718/98, com as alterações subsequentes. São contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal (Lei 9.317/96) e, a partir de 01.07.2007, do Simples Nacional (LC 123/2007).

A partir de 01.02.1999, com a edição da Lei 9.718/98, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por

ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. A alíquota geral é de 3% (a partir de 01.02.2001) ou 7,6% (a partir de 01.02.2004) na modalidade não cumulativa. Entretanto, para determinadas operações, há exceções à aplicação das alíquotas acima.

Nas pessoas jurídicas que tenham filiais, a apuração e o pagamento das contribuições serão efetuados, obrigatoriamente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz.

2.2.3. PIS/PASEP - Programa De Integração Social

O PIS foi criado pela Lei Complementar 07/1970, posteriormente unificado com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), através da Lei Complementar Nº 26, de 11 de setembro de 1975. São contribuintes as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal (Lei 9.317/96) e, a partir de 01.07.2007, do Simples Nacional (LC 123/2007).

A partir de 01.02.1999, com a edição da Lei 9.718/98, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. A alíquota é de 0,65% ou de 1,65% (a partir de 01.12.2002 na modalidade não cumulativa - Lei 10.637/2002) sobre a receita bruta ou 1% sobre a folha de salários, nos casos de entidades sem fins lucrativos. Entretanto, para determinadas operações, há exceções à aplicação das alíquotas acima.

2.3.4. PIS/PASEP e COFINS Não Cumulativa

Com a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003, para as empresas optantes pelo lucro real, a partir de 01.02.2004, com exceções específicas, acaba a cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta, descontando-se créditos da contribuição. Os contribuintes com o

direito são as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas pelo IRPJ, com base no lucro real e entidades isentas em relação às receitas não decorrentes de suas atividades próprias. (Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10; e IN SRF nº 247, de 2002, art. 3º).

Em regra geral, as alíquotas destas contribuições na modalidade não-cumulativa são de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% para a Cofins, observado o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º (alterado pelo art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, e art. 4º da Lei nº 10.925, de 2004) e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º (alterado pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004, e art. 5º da Lei nº 10.925, de 2004). A Receita Federal disponibiliza as exclusões ou deduções da Base de Cálculo da Cofins Não Cumulativa, bem como suas receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa em seu site www.receita.fazenda.gov.br.

2.3.5. Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza – ISSQN

O ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, também conhecido como ISS – Imposto Sobre Serviço é previsto no art. 156, III, da Constituição Federal, onde se estipula que: “Compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. Até 31.07.2003 foi regido pelo DL 406/1968 e alterações posteriores. A partir de 01.08.2003, o ISS é regido pela Lei Complementar 116/2003, onde há uma lista de serviços sujeitos ao ISS.

O fato gerador, conforme Art. 156, inc. III, da Constituição de 1988, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União. É o descrito em lei ordinária municipal dentro do âmbito constitucional. De acordo com Machado (2000) “o ISS tem como fato gerador a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de caráter profissional, de serviço constante da lista de Lei Complementar n. 56, de 15.12.1987 como forma exemplificativa”

O imposto devido será apurado a partir do local do estabelecimento prestador ou, em caso de não haver um estabelecimento registrado, será no local do domicílio do prestador, exceto nas

hipóteses previstas nos itens I a XXII do art. 3 da Lei Complementar 116/2003. A alíquota difere e pode variar entre mínima 2% (dois por cento), incluída na Emenda Constitucional 37/2002, ou máxima fixada em 5%, pelo art. 8, II, da Lei Complementar 116/2003. Conforme a mesma lei, O ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País, todavia são tributáveis os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

2.3.6. CSLL - Contribuição Social Sobre O Lucro Líquido

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL ou CSSL) foi instituída pela Lei nº 7.689/1988. Aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei nº 8.981, de 1995, art. 57). Assim, além do IRPJ, a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado deverá recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também pela forma escolhida. Entretanto, não é válido a empresa optar por recolher o IRPJ pelo Lucro Real, por exemplo, e a CSLL pelo Lucro Presumido. A forma escolhida de tributação deverá ser tanto do IRPJ quanto da CSLL.

A CSLL utiliza da mesma sistemática do IRPJ, ou seja, é válido para todas as empresas que possuem incidência no IRPJ. Sua base de cálculo para os contribuintes optantes pelo lucro presumido ou arbitrado obtém variação, a partir do art. 22 da Lei 10.684/2003, entre 12% e 32% da receita bruta, dependendo do ramo de atividade.

Para pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, a CSLL é o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação e sua alíquota é de 9% (nove por cento) a partir de 01.02.2000.

3. METODOLOGIA

Para a elaboração do artigo científico, é necessária a busca, através de pesquisas, de fontes que tratam do assunto. Segundo Minayo (1993), pesquisa é:

Atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atitude e uma prática teórica de constante busca que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente. É uma atividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca se esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados.

Demo (1996) aprofunda o conceito de pesquisa, inserindo-a a um “questionamento sistemático crítico e criativo, mais a intervenção competente na realidade, ou o diálogo crítico permanente com a realidade em sentido teórico e prático”. Para Gil (1992) a pesquisa é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Silva e Esfera (2001) analisam pesquisa como “um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando se tem um problema e não se tem informações para solucioná-lo”. A metodologia de pesquisa, para Minayo (2003) “é o caminho do pensamento a ser seguido. Ocupa um lugar central na teoria e trata-se basicamente do conjunto de técnicas a ser adotada para construir uma realidade.”

Existem inúmeras formas de classificar as pesquisas. As formas de classificação utilizadas nesse artigo serão apresentadas conforme sua natureza, seu objetivo e seu procedimento técnico. Do ponto de vista da sua natureza, foi utilizada a pesquisa básica que, segundo Silva\Esfera (2001) “objetiva gerar conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência sem aplicação prática prevista. Envolve verdades e interesses universais. Referente à abordagem do problema, utilizou-se a pesquisa qualitativa, como analisa Godoy (1995):

“considera o ambiente como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento chave; possui caráter descritivo; o processo é o foco principal de abordagem e não o resultado ou o produto; a análise dos dados foi realizada de forma intuitiva e indutivamente pelo pesquisador; não requereu o uso de técnicas e métodos estatísticos; e, por fim, teve como preocupação maior a interpretação de fenômenos e a atribuição de resultados”.

Em relação ao objetivo do artigo, foi apropriado o método descritivo/explicativo, que, segundo Gil (1999), “pesquisa descritiva descreve características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis” e, de acordo com Andrade (2002) “pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes”. Quanto ao procedimento técnico, tratou-se a pesquisa bibliográfica\documental. (Gil, 1991) “Pesquisa Bibliográfica: quando elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet. Pesquisa Documental: quando elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico.”

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir da pesquisa documental, foi possível criar um quadro resumido contendo os tributos anteriormente citados, referente à forma de tributação pelo Lucro Real e pelo Lucro Presumido, bem como uma análise da importância do planejamento tributário e como essa ferramenta é essencial para as empresas no contexto econômico atual.

4.1. TABELA RESUMIDA DE TRIBUTOS

Tabela Resumida De Tributos

Tipo de Tributo	Competência	Tipo de Atividades	Alíquota Lucro Real	Alíquota Lucro Presumido	Base de Cálculo	Legislação	Observação
IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica	Tributo Federal	Comércio, Indústria e Serviços	15% (adicional de 10% se superior a R\$ 240 mil a.a ou R\$ 60 mil a.t)	1,20% (adicional de 10% se superior a R\$ 240 mil a.a ou R\$ 60 mil a.t)	Rendas e proventos de qualquer natureza	RIR 1999	Adicional de 10% sobre o excedente.
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Tributo Federal	Comércio, Indústria e Serviços	9%	1,08%	Lucro líquido	Leis nºs 7.689/88, 8.034/90 e MP 2.113-28/2001	
PIS - Programa de Integração Social	Tributo Federal	Comércio, Indústria e Serviços	1,65%	1,65%	Receita Bruta	LC 7/70; Leis nºs 9.175/98, 9.718/98, 10.637/02, 10.833/03, 10.865/04.	O imposto s/ a venda compensado com o imposto s/ a compra.
PIS - Programa de Integração Social - Não Cumulativo	Tributo Federal	Comércio, Indústria e Serviços	1,65% (fatos geradores a/c 12/2002)		Receita Bruta	Lei nº 10.637/02	
COFINS - Contribuição Financeira Social	Tributo Federal	Comércio, Indústria e Serviços	3,00%	3,00%	Receita Bruta	LC 70/91; Leis nºs 9.715/98, 9.718/98, 10.833/03, 10.865/04.	O imposto s/ a venda compensado com o imposto s/ a compra.
COFINS - Contribuição Financeira Social - Não Cumulativo	Tributo Federal	Comércio, Indústria e Serviços	7,6% (fatos geradores a/c 05/2003)			Lei nº 10.833/03	
ISS - Imposto sobre Serviços	Tributo Municipal	Serviços	Variável - De 2% a 5%	Variável - De 2% a 5%	Receita Bruta	LC 116/03	

Com a análise destes dados demonstrados, é possível ter uma visão geral sobre as características dos tributos a serem focados no planejamento tributário em empresas prestadoras de serviço e como cada um deles é único, contendo suas regras e normas próprias, porém gerando oportunidades referentes à escolha da forma de tributação.

4.2. O IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Diante do exposto, será feita uma análise geral da carga tributária nas organizações, alinhada com o mercado econômico brasileiro e a importância do planejamento fiscal para a solidificação e ascensão das mesmas no Brasil, cujo ônus tributário é elevado e acaba influenciando tanto na geração de novos empreendimentos quanto na sua manutenção e crescimento.

A globalização da economia é uma realidade, e toda organização empresarial deve buscar adequação a esta nova estrutura de mercado sem consumir a competitividade e a ética dos negócios. Nesse aspecto, uma gestão tributária eficaz assegura o correto cumprimento das obrigações fiscais e, concomitantemente a uma correta gestão de tributos e o respectivo planejamento empresarial, permite levar a uma solidificação da organização nesse novo paradigma.

A carga tributária existente em nosso país, inclusive para micro e pequenas empresas, é demasiadamente elevada, podendo inclusive inviabilizar certos negócios. Neste contexto, é de suma importância efetuar um estudo e uma análise sobre quais os sistemas de tributação existentes, qual é o mais eficaz para sua necessidade e o que a empresa pode fazer, respeitando a legitimidade da lei, para diminuir seus custos em tributos, mantendo seu crescimento e continuidade da entidade empresarial.

O Brasil tem alcançado um crescimento econômico contínuo há algum tempo. Tal fato alinhado com a solidez e reconhecimento de diversos campos do mercado interno sobem o interesse de investimentos estrangeiros na nossa economia, levando o Brasil para um lugar de destaque na agenda internacional de investimentos e oportunidades.

Esta perspectiva positiva no âmbito econômico elevou a competitividade no mercado, tornando indispensável para a sustentabilidade das empresas uma redução nos seus custos, sem alterar sua qualidade. A margem de lucro em que operam é pequena e a concorrência é cada vez maior. Houve, nos últimos anos, um aperfeiçoamento das técnicas produtivas e o custo tributário é o que falta na capacidade de concorrer.

Segundo o IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, no Brasil, em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Da soma dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos.

Neste aspecto que um eficaz planejamento tributário corrobora para uma diminuição nos custos do empreendimento, otimizando seu fluxo de caixa através da melhor adequação das operações realizadas pela empresa face à legislação aplicável e os efeitos no patrimônio da empresa, com o aumento do ativo e do patrimônio líquido e a conseqüente redução proporcional do seu passivo.

A Lei 6.404/76 (Lei das S/A) prevê a obrigatoriedade do planejamento tributário por parte dos administradores de qualquer companhia, pela interpretação do artigo 153 "O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios". Portanto, o planejamento fiscal, além de ser uma adequada ferramenta de diminuição de encargos, é obrigatório para todo administrador. Desta forma, no Brasil, bastante tem se falado no planejamento tributário, seus aspectos e impactos na organização. Caso, no futuro, ocorra uma inatividade nesta área, poderá ser provocada uma ação de perdas e danos por parte dos acionistas prejudicados pela omissão do administrador em perseguir o menor ônus tributário. Por isso o planejamento tributário é, além de uma ferramenta importante para a diminuição dos custos, refletido nos produtos ou serviços sem alterar a qualidade, essencial para a sobrevivência nesse novo mercado.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho teve o intuito de explicar, como já citado anteriormente, a relevância do planejamento tributário, principalmente quando aludido ao contexto das empresas prestadoras de serviço hoje no mercado, como bem esclarece Santiago (2006), constatando que as empresas prestadoras de serviços, apesar de possuírem potenciais para serem grandes geradores de emprego e renda, vêm suportando repetitivamente um aumento de carga tributária cada vez maior, podendo ser até, para alguns setores, fatal. Essa alta carga tributária imposta tem influência direta nos resultados econômicos e financeiros. Aliando o referencial teórico apresentado juntamente com uma análise de dados, foi possível ter uma idéia geral sobre o quanto a ferramenta de planejamento tributário significa para as organizações e como ela impacta na construção do sucesso do empreendimento.

THE RELEVANCE OF TRIBUTARY PLANNING FOR BUSINESS SERVICE PROVIDERS

ABSTRACT

The tributary planning is a frequently discussed topic in recent years amid a growing competition between companies included in our current global context. In this article, will be approached the several aspects relating to tributary planning, as well as his more important element, the tribute. Through the bibliographic research, it was tried to do a brief conceptualization of them, as well as a concise explanation of the impact of higher taxes in a service providing company and its form of taxation, excluding the labor charges. Finally, is done a laconic analysis on the tributary planning for organizations and how it influences the growth and solidification in the market.

Keywords: Tributary Planning. Tribute. Service Provider. Legislation. Tax treatment. Tax Evasion. Tax Avoidance

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. da S. **Elisão fiscal e norma geral antielisiva**. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

AMARAL, G.L.do. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial**. Tributario.NET, São Paulo. Disponível em: <http://www.tributario.net/ler_texto.asp?id=14804>. Acesso em: 10 nov. 2010.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. **Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Manual.asp>>
Acesso em: 11 nov. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006**. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>
Acesso em: 11 nov. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>>. Acesso em: 11 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 11 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Decreto 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/D3000.htm>>. Acesso em: 23 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Lei complementar nº 116 de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp116.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Lei complementar nº 26 de 11 de setembro de 1970**. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp26.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Lei complementar nº 7 de 7 de dezembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm>. Acesso em: 25 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Lei complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição

social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 24 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Diário Oficial Da República Federativa Do Brasil, Brasília, DF 28 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 23 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 11 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 26 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 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: 26 nov. 2010.

_____. Presidência da República. **Lei nº 9.964 de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9964.htm>. Acesso em: 24 nov. 2010. .

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Lei nº 10.833 de 29 dezembro de 2003**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS)

e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/Ant2001/lei898195.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/Ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em: 11 nov. 2010.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Regime de Incidência não-Cumulativa**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidencianaocumulaiva.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2010.

CASTELLI, A. **Contadoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.

COÊLHO, S. C. M. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

DEMO, P. **Avaliação qualitativa**. São Paulo: Cortez, 1991.

FABRETI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005

_____. **Contabilidade Tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FARÁG, C.R.do C. **Multas fiscais: regime jurídico e limites de gradação.** São Paulo: Ed: Juarez de Oliveira, 2001.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades.** In: Revista de Administração de Empresas. São Paulo: v.35, n.2, p. 57-63, abril 1995.

GUTIERREZ, M. D. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.

IANNI, O. **Teorias da Globalização.** Rio de Janeiro: Editora Civilização, 2002.

IBPT. Estudo do IBPT revela que são editadas 46 normas tributárias por dia útil no Brasil.

Disponível em:

<http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13873&PHPSESSID=747f2ab0c00b846ccad8eaf1fea1a4c0>. Acesso em: 10 out.2010.

_____. **IBPT na Imprensa; Governo Tributa salário em até 82%.** Fonte: JV Contabilidade, São Paulo. Disponível em:

<http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13889&pagina=0>. Acesso em: 26 out.2010.

MACHADO, H de B. **Curso de Direito tributário.** 18 ed. rev, atual. e ampl. São Paulo: a Malheiros, 2000.

MINAYO, M.C. de S. (Org.) **Pesquisa social: teoria, método e criatividade.** 22 ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2003.

_____. **O desafio do conhecimento.** São Paulo: Hucitec, 1993.

OLIVEIRA, G. P. de. **Contabilidade tributária.** São Paulo: Saraiva, 2005.

PEIXOTO, M. M. (Coord.) **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PESCE, R. A. **Planejamento tributário**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 533, p. 1-5, 2005.

SANTIAGO, M. F. **O efeito da tributação no planejamento financeiro das empresas prestadoras de serviços: um estudo de caso de desenvolvimento regional**. Estudo de um caso prático. 2006. 140 f. Dissertação (Mestrado em em Gestão e Desenvolvimento Regional) – Departamento de Economia, Contabilidade e Administração da Universidade de Taubaté, São Paulo, 2006.

SILVA, E.L.; MENEZES, E.M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. – 3 ed. rev. atual. – Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SILVA, J. M; RODRIGUES, A.I. LALUR – **Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real**. 4. ed. São Paulo: Cenofisco, 2006.

YOUNG, L. H.B. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. Curitiba: Juruá, 2007.