

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO – CSE

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOSÉ RICARDO FABRIN

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO DE RENDA: UM ESTUDO DE
CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR TÊXTIL**

FLORIANÓPOLIS – SC, 2003

JOSÉ RICARDO FABRIN

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO ÍMPOSTO DE RENDA: UM ESTUDO DE
CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR TÊXTIL**

Trabalho de Conclusão de Curso
submetido ao Departamento de Ciências
Contábeis da Universidade Federal de
Santa Catarina como requisito parcial
para a obtenção do grau de bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Nivaldo João dos Santos, M.Sc.

FLORIANÓPOLIS, SC

2003

JOSÉ RICARDO FABRIN

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO IMPOSTO DE RENDA: UM ESTUDO DE
CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR TÊXTIL**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,0, atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Florianópolis, 12 de junho de 2008.



Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc
Coordenador de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

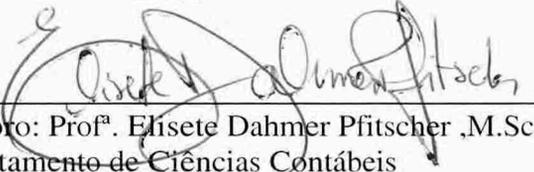
Professores que participaram a banca:



Presidente: Prof. Nivaldo João do Santos, M.Sc
Departamento de Ciências Contábeis
Nota atribuída: 9,24



Membro: Prof. Alexandre Zoldan da Veiga, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis
Nota atribuída: 8,31



Membro: Prof.ª Elisete Dahmer Pfitscher, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis
Nota atribuída: 8,32

DEDICATÓRIA

*Uma homenagem carinhosa a minha
querida esposa, **Roseli**, e as minhas
filhas, **Amanda e Lauren Fabrin**.*

AMO VOCÊS.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Professor Nivaldo pela sua orientação e dedicação no desenvolvimento desta monografia e, principalmente por sua amizade.

A minha família, por me compreender e saber me ajudar nos momentos difíceis.

Aos dirigentes e funcionários do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC e aos professores do curso, por abrirem caminhos, no período acadêmico, para o meu crescimento pessoal e profissional.

Aos meus colegas de curso, por depositarem confiança em mim, compartilhando, de alguma forma, os diversos momentos de minha vida.

Por fim, quero agradecer a Deus, pela minha existência e, principalmente pela maravilhosa família que possuo.

RESUMO

A questão tributária é costumeiramente encarada pelas empresas como algo penoso e injusto, pois não se percebe o correspondente retorno social. Também não há por parte do governo o necessário investimento em infraestrutura que propicie sistema viário com qualidade, segurança e outros benefícios que alcancem especialmente as empresas. Ademais, os impostos incidentes nos produtos fabricados e sobre o lucro exigem um controle detalhado para que não haja prejuízo na elaboração de preço e também não ocorra o recolhimento de valores maiores que os efetivamente devidos. Dessa forma, o Planejamento Tributário é o instrumento legal que auxiliará os gestores na interpretação da legislação, e possibilitando o aproveitamento das brechas legais para reduzir o valor dos tributos a serem pagos, observando, ainda, todos os reflexos frente às exigências normativas. Conseqüentemente a carga tributária deixará de ser uma das principais causas de saída de recursos da entidade, sendo menos onerosa.

Pretende-se, nesta monografia, defender os objetivos propostos, ressaltando a importância do planejamento tributário para o momento de decidir pelo regime de tributação e da contabilidade como meio de registro e controle das informações econômicas, financeiras e administrativas da instituição.

Na fundamentação deste trabalho, conceituar-se-á Planejamento Tributário, destacando, ao final, os aspectos que envolvem o controle tributário e as variáveis relacionadas, especialmente, com o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Além da verificação das normas que envolvem o Planejamento Tributário, fez-se uma aplicação dos conceitos e regras sobre os demonstrativos da empresa Ipsilon como forma de dar consistência ao estudo pretendido, obtendo-se ao final um resultado surpreendente em relação a opção da empresa para a recolhimento de tributos federais.

Por fim, são ressaltados aspectos do Imposto de Renda e, também do papel do Contador, que como profissional capacitado, tem a obrigação de fornecer a seus clientes relatórios ou demonstrativos auxiliares que proporcionem uma visão mais ampla dos acontecimentos e expectativas capazes de subsidiar os gestores no momento de tomada de decisão.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Iro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado, SIMPLES.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Quantidade de Normas desde 05/10/1988 até 28/02/2002	18
Tabela 2 – Percentual de Base de Cálculo IRPJ Lucro Presumido	37
Tabela 3 – Alíquotas por faixa de faturamento – ME	43
Tabela 4 – Alíquotas por faixa de faturamento – EPP	43
Tabela 5 – Demonstrativo do Resultado de Exercício – DRE 2002	47
Tabela 6 – Cálculo do SIMPLES – EPP	48
Tabela 7 - Demonstrativo dos tributos federais – Lucro Presumido	49
Tabela 8 - Total de tributos incidentes antes da distribuição de rendimentos	51
Tabela 9 – Resumo dos Tributos – Lucro Real – Simulação	51
Tabela 10 – Comparativo entre as formas de tributação	52

SUMÁRIO

RESUMO.....	5
LISTA DE TABELAS.....	7
1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	10
1.2 APRESENTAÇÃO DO TEMA.....	11
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 OBJETIVOS	14
1.5 METODOLOGIA.....	14
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	16
2.1 CONCEITO	16
2.2 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	17
2.3 NATUREZA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	19
2.4 FINALIDADES E OPERACIONALIZAÇÃO	20
2.4.1 Finalidades.....	20
2.4.2 Operacionalização.....	20
2.5 ASPECTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	20
2.6 COMPETÊNCIA E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	21
2.6.1 Competência do Poder de Tributar	21
2.6.2 Limitações ao Poder de Tributar	22
2.7 PRINCÍPIOS.....	22
2.7.1 Princípio da Legalidade.....	23
2.7.2 Princípio da Igualdade	23
2.7.3 Princípio da Capacidade Contributiva	24
2.7.4 Princípio da Irretroatividade.....	24
2.8 LIBERDADE DO CONTRIBUINTE	25
2.9 EVASÃO E ELISÃO FISCAL.....	25
2.9.1 Evasão Fiscal	25
2.9.1.1 Sonegação	26
2.9.1.2 Fraude	26
2.9.1.3 Conluio.....	27
2.9.1.4 Simulação.....	27

2.9.2	Elisão Fiscal	28
2.10	INFRAÇÕES E SANÇÕES FISCAIS	28
2.10.1	Infrações Fiscais	28
2.10.2	Sanções Fiscais	29
2.11	TRIBUTOS	29
2.11.1	Imposto	29
2.11.2	Taxas	30
2.11.3	Contribuição de Melhoria	30
2.12	ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO	31
2.12.1	Fato Gerador	31
2.12.2	Contribuinte ou Responsável	32
2.12.3	Base de Cálculo	32
2.12.4	Alíquota e Adicional	33
2.13	IMPOSTO DE RENDA	33
2.13.1	Renda e Proventos	33
2.13.2	Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	34
2.13.3	IRPJ Lucro Real	35
2.13.4	IRPJ Lucro Presumido	39
2.13.5	Lucro Arbitrado	40
2.14	SIMPLES – MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE	42
3	ESTUDO DE CASO DA EMPRESA IPSILON	45
3.1	LEVANTAMENTO DE DADOS DA EMPRESA IPSILON	46
3.2	CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA PELO LUCRO PRESUMIDO	48
3.3	CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA LUCRO REAL	49
3.4	ANÁLISE	52
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
4.1	CONCLUSÃO	57
5	BIBLIOGRAFIA	60

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A competitividade imposta pela abertura do mercado interno ao mercado externo tem transformado as empresas nacionais, que têm procurado melhorar seus produtos, adequando-os ao mercado, segundo os padrões de exigência internacional. Isso faz com que as empresas procurem formas de redução dos custos administrativos e de produção, e elaborem melhor seu *marketing*, adequando-os a esta nova condição.

Ao procurar adequar seus produtos às exigências internacionais, as empresas têm investido em pesquisa, para detectar novos mercados para seus produtos, tem desenvolvido novos produtos e identificado novos fornecedores. Também têm investido em *marketing*, para que os produtos sejam reconhecidos nesses mercados, consolidando sua marca e qualidade dos produtos.

A redução dos custos administrativos não passa apenas pela demissão de pessoal, pelo controle das despesas fixas ou pelos custos de produção. Antes disso, passa por um estudo profundo das condições da empresa, com análise da quantidade de empregados alocados nos setores produtivo e administrativo, dos valores despendidos para cobertura de gastos com aluguéis, energia elétrica, água, material de expediente e outros materiais. Igualmente, faz-se necessário uma revisão periódica de contrato com fornecedores, parcerias e serviços terceirizados. Outro fator importante na redução de custos é a análise do aspecto tributário.

A questão tributária é costumeiramente encarada pelas empresas como algo penoso e injusto, pois não se percebe o correspondente retorno social. Também não há por parte do governo o necessário investimento em infraestrutura que propicie sistema viário com

qualidade, segurança e outros benefícios que alcancem especialmente as empresas. Ademais, os impostos incidentes nos produtos fabricados e sobre o lucro exigem um controle detalhado para que não haja prejuízo na elaboração de preço e também não ocorra o recolhimento de valores maiores que os efetivamente devidos.

No presente trabalho procurar-se-á efetuar o estudo das leis, atualmente em vigor, visando elaborar um planejamento tributário, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visando demonstrar quão importante se faz a escrituração contábil detalhada, adaptada a realidade de cada empresa, como instrumento para a escolha da melhor forma de apuração do lucro.

Pretende-se, outrossim, demonstrar que as diferentes formas de apuração do lucro conduzem a valores tributáveis significativamente diversos, restando evidente a importância do estudo realizado.

1.2 APRESENTAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA

Diante da expressiva quantidade de tributos imposta pelo Estado, muitos empresários não se preocupam em definir uma política de controle tributário e, dessa forma, pode haver um desembolso incorreto dos valores a serem repassados aos cofres públicos através do recolhimento a maior dos diversos tributos, ou ainda, repasses a menor fazendo com que a empresa fique sujeita a aplicação das penalidades previstas na legislação vigente quando ocorrer o descumprimento da obrigação tributária.

O ato ilícito praticado contra a legislação tributária traz conseqüências graves para a empresa, caso a autoridade competente execute fiscalização e encontre indícios que o caracterizem. Como conseqüência o fiscal exigirá o recolhimento dos tributos acrescidos de multas por atraso, multas por descumprimento de obrigações acessórias, juros de mora,

podendo ainda apreender mercadorias e indisponibilizar bens como garantia ao erário público.

As penalidades mencionadas anteriormente podem ser evitadas através do estudo da legislação, de forma a encontrar lacunas, que permitam o contribuinte se beneficiar, através de dispositivos legais que permitam a redução na incidência, na base de cálculo e de alíquotas na apuração do imposto devido e, dessa forma, pode-se recolher menos tributos sem a necessidade de despender esforços característicos de sonegação.

O estudo realizado da legislação, visando encontrar formas legais de reduzir a carga tributária, pode-se chamar de Planejamento Tributário. Dentro dessa ótica, desenvolve-se o trabalho com ênfase no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no qual resta demonstrada a importância dos registros detalhados de atos fatos que alteram o patrimônio. Esses registros podem proporcionar a confecção de demonstrativos que permitem a empresa fazer a melhor opção no que se refere a tributação do lucro, minimizando os gastos com o tributo, além de auxiliar os gestores nos controles internos.

Há uma grande preocupação por parte da empresa em estar com o recolhimento dos tributos em dia consoante forma estipulada na legislação vigente, de modo que fique imune a futuras possíveis sanções impostas pela fiscalização.

Nesta perspectiva, qual é a melhor decisão a ser tomada em uma empresa do ramo têxtil para melhor adequar seu Planejamento Tributário em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica?

Realiza-se uma análise do método utilizado para apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica em uma empresa localizada em Blumenau/SC bem como uma proposta de Planejamento Tributário, para fins de apuração do imposto de renda, que se adapte à realidade da empresa.

1.3 JUSTIFICATIVA

As empresas que pretendem sobreviver nessa era de globalização, a qual exerce influência em todos os mercados e ramos da economia, necessitam fazer um acompanhamento sistemático de todos os processos internos, adequando-os às exigências dessa realidade. Dentro desses processos encontra-se o Planejamento Tributário que pode ser considerado como fonte de capital de giro, por meio do controle de pagamento de impostos.

A obrigação imposta pelo Estado faz com que as empresas busquem formas de diminuir o valor dos impostos a pagar, o que em muitas vezes leva os empresários, descontentes com a carga tributária a fazerem controles paralelos sem os devidos registros na contabilidade como forma de enganar o fisco, a fim de sonegarem o verdadeiro resultado operacional das empresas.

A maneira fraudulenta de fazer os controle das operações, além de lesar o Tesouro com o recolhimento a menor dos impostos, pode trazer também prejuízos pela falta de controle dos estoques e das contas de despesas, pois todo o esforço se concentra para enganar o fisco e outros setores de geração de custo e despesa ficam em segundo plano sem o acompanhamento devido para evitar gastos desnecessários.

Muito importante na tomada de decisão é a precisa e correta informação contábil, que só é possível por meio de uma escrituração completa, registrando todos atos e fatos, respeitando os princípios contábeis, em especial os princípios da entidade e do registro pelo valor original.

Um bom controle tributário pode trazer de volta recursos que estão sendo repassados desnecessariamente para o fisco, isto é, pode auxiliar na identificação de problemas na apuração do imposto de renda a pagar, fazendo com que se observe fatos legais que permitam um melhor entendimento da lei reduzindo o imposto a ser pago, sem o desgaste dos controles

paralelos, liberando o tomador de decisão para sua atividade principal que é a gestão do negócio.

1.4 OBJETIVOS

Como objetivo geral este trabalho pretende formular uma proposta de planejamento tributário para o imposto de renda para empresas do ramo têxtil.

Os objetivos específicos consistem em:

- Conceituar planejamento tributário;
- Descrever os processos de controle tributário;
- Desenvolver um estudo que identifique as variáveis relacionadas com o Planejamento Tributário do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e as implicações na extensão e detalhamento da escrituração contábil.

1.5 METODOLOGIA

No desenvolvimento deste trabalho utilizou-se o método de pesquisa denominado estudo de caso por apresentar características particulares que fazem com que objeto da pesquisa seja trabalhado em um nível de aprofundamento que permite visualizar o seu resultado a cada passo dado em direção do objetivo final.

Para GIL (19796; p. 58) “O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”.

Ao desenvolver o estudo de caso propõe-se para a empresa um planejamento tributário de acordo com a realidade e capacidade de absorver as novas informações que serão disponibilizadas para a administração.

Como meios para alcançar os objetivos propostos neste trabalho, confeccionou-se planilhas demonstrando as principais contas de receita e despesa, visando apurar a real situação econômica e financeira, geradora da base tributária para aplicação da alíquota de imposto de renda pessoa jurídica.

Ao final deste estudo, verifica-se que o controle formal das operações da empresa pode trazer maior retorno financeiro aos sócios do que os controles fraudulentos.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado de forma que permita a compreensão evolutiva do assunto. Primeiramente, são apresentados a legislação e os conceitos orientadores do Planejamento Tributário, que são o fundamento para que a configuração do planejamento não caracterize evasão de recursos e acabe gerando vícios implicadores de autuações por parte da fiscalização, ocasionando prejuízos. A seguir trata-se dos regimes de apuração do imposto de renda e tipos de pessoa jurídica, a legislação pertinente e, finalmente, no capítulo 3, um estudo de caso envolvendo dados da empresa Ipsilon e a conclusão evidenciando a incidência do Imposto de Renda sobre o lucro, e, por fim, a análise dos resultados encontrados.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 CONCEITO

Para Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (1999), planejar “é projetar, traçar, elaborar um plano”, idéia complementada pelo professor da cadeira de Direito Tributário do Instituto de Direito da Fundação Getúlio Vargas, João Gabriel de Mello Brandão (2002, p.1). Segundo ele, planejar “consiste em formular um plano de ação para realizar objetivos definidos, por meio de estratégias e de recursos que o viabilizem.” A idéia de planejamento se relaciona com uma programação de atividade, partindo de circunstâncias presentes e seu comportamento a eventos futuros que podem vir a acontecer.

A economia tributária, tão desejada pelo sujeito passivo, aquele que está obrigado ao recolhimento dos tributos ao sujeito ativo, que é o ente arrecadador, possui duas formas de ser alcançada. A primeira é pelo não pagamento, o que poderia expor o sujeito passivo à penalização por auto de infração, no caso de uma fiscalização pelo sujeito ativo. A segunda é pelo Planejamento Tributário, mais segura porque é amparada pela legislação, sendo entendido por Dilene Ramos Fabretti (2002, p.135) como a prévia “identificação de todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de lacunas na lei que possibilitem a realização da operação pretendida da forma menos onerosa para o contribuinte, sem contrariar a lei”.

Para MALKOWSKI (2000, p.22) planejamento tributário “é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente economia de tributos”.

Ainda planejamento tributário pode ser definido:

(...) como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais

pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal. (BORGES, 1998, p.60).

Segundo LATORRACA (2000, p.63), denomina-se planejamento tributário “a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”.

Considerando os conceitos acima, pode-se afirmar que planejamento tributário é o estudo antecipado dos acontecimentos administrativos observados sob o ângulo da legislação tributária, adotando os melhores procedimentos visando reduzir, evitar ou retardar a carga de impostos, e permitindo maior eficácia na gestão tributária da entidade.

2.2 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A enorme quantidade de tributos imposta pelo Estado faz com que a empresa tenha muitas dificuldades em cumprir rigorosamente a legislação tributária e, por isso, faz-se necessário um estudo das normas, para que se obtenha uma redução da carga tributária com segurança de estar cumprindo com todas as obrigações.

(...) são dois fatores que determinam a importância e a necessidade do *Planejamento Fiscal*. O primeiro é o elevado ônus tributário incidente no universo dos negócios. O Outro é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente. (BORGES, 1998, p.59).

Segundo AMARAL (2002, p.1), em seu artigo Riscos e Implicações da Sonegação Fiscal, disponível em <http://www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos.html>, a carga tributária brasileira é composta por 59 tributos diferentes entre impostos, taxas e contribuição, e de, aproximadamente, 93 obrigações acessórias. A edição de leis complementares e ordinárias, decretos, portarias, instruções etc, supera a casa de 300 normas o que representa 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos, 9.956 alíneas. Essa complexidade no sistema tributário, além de gerar custo financeiro, gera insegurança quanto ao cumprimento das

obrigações exigidas pelos órgãos de fiscalização.

A complexidade tributária no Brasil pode ser medida pela quantidade de leis que regulam os impostos, taxas e contribuições. Conforme estudo do IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, na esfera federal, estadual, distrito federal e em 789 municípios, a carga tributária era composta, entre 05/10/1988, após a promulgação da Constituição Federal, até 28/02/2002, da seguinte forma:

Tabela 1 - Quantidade de Normas desde 05/10/1988 até 28/02/2002

Federais	
Constituição Federal	1
Emendas Constitucionais de Revisão	6
Emendas Consitucionais	35
Leis Delegadas	2
Leis Complementares	55
Leis Ordinárias	2.738
Medidas Provisórias Originárias	653
MP Reeditadas	5.491
Decretos Federais	7.181
Normas Complementares (Portarias, Instruções, Atos Normativos, Circulares, Ordens de Serviço, Pareceres Normativos, etc)	78.422
Total	94.584
Média por dia	19,34
Estaduais	
Leis Ordinárias	1.727
Decretos	3.184
Normas Complementares	102.365
Total	107.276
Média por dia	21,94
Municipais	
Leis Ordinárias	77.336
Decretos	116.004
Normas Complementares	1.392.048
Total	1.585.388
Média por dia	324
Média por dia por município	0
Quantidade de Normas Editadas por Dia	
Federal	19
Estadual	22
Municipal	0
Constituição Federal	41

Fonte: Quantidade de Normas Editadas desde 05/10/1988 até 28/02/2002
Artigo disponível no site http://www.ibpt.com.br/informativo_ibpt/23

Conforme dados da Receita Federal, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/noticias>, a carga tributária no Brasil, em 1998 foi de 29,74% do Produto Interno Bruto (PIB), em 2000 foi de 33,18% e em 2002 o índice atingiu

35,86% do PIB, um acréscimo de 6,12 pontos percentuais que representa um aumento de 20,57% em relação a carga tributária de 1998.

Dessa forma, o planejamento tributário é necessário para a sobrevivência das empresas quer no mercado nacional, quer no mercado internacional, e deve ser considerado como ponto estratégico dentro da empresa, assim como o planejamento de *marketing*, vendas, recursos humanos entre outros.

2.3 NATUREZA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A grande competitividade existente no mercado, e a conseqüente redução da margem de lucratividade, leva as empresas, na busca de melhorar seus resultados, a um efetivo controle de seus custos, inclusive no que se refere à carga tributária.

(...) consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. (BORGES, 1998, p.59).

Para LATORRACA (2000, p.63) “o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.”

A essência do planejamento tributário está no caráter preventivo dos empreendedores que adotam medidas e buscam meios legais de eliminarem, diminuir ou atrasarem a incidência dos encargos tributários na organização.

2.4 FINALIDADE E OPERACIONALIZAÇÃO

2.4.1 Finalidade

Para AMARAL, no artigo A Nova Ótica do Planejamento Tributário, disponível em <http://www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos.html>, são três as finalidades do planejamento tributário:

1 - Evitar a incidência do tributo: tomam-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo; 2 - Reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo do tributo; 3 - Retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar o pagamento do tributo, sem a ocorrência da multa. (AMARAL, 2002, p.2).

2.4.2 Operacionalização

Como forma de operacionalizar o planejamento tributário a empresa pode adotar medidas internas, recorrer a instâncias dos órgãos fiscalizadores ou, ainda, ingressar com ações judiciais como bem explica AMARAL, no artigo A Nova Ótica do Planejamento Tributário, disponível em <http://www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos.html>:

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; 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; No âmbito do Poder Judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento (adiamento), diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança. (AMARAL, 2002, p.2).

2.5 ASPECTOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário em si não trará resultado prático, se não forem considerados todos os tipos de tributos incidentes sobre as atividades mercantis. Também

deve-se considerar, quando da adoção de um sistema de economia tributária, quatro aspectos conforme AMARAL, no artigo A Nova Ótica do Planejamento Tributário, disponível em <http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos.html>:

Análise econômico-financeira: adotar procedimentos que visem maximizar o resultado do planejamento. Ex.: o Depósito Judicial na maioria das vezes é prejudicial à empresa, pois além do desencaixe do valor, a empresa não pode aproveitar a dedutibilidade da despesa e poderá ainda ter de reconhecer a variação monetária ativa na base de cálculo do PIS e COFINS. **Análise jurídica:** deve haver fundamento jurídico a ser alegado. Com a modificação do Código Tributário Nacional, estabelecendo que a compensação somente pode operar-se após o trânsito em julgado da ação é necessário muito cuidado nesta análise. **Análise fiscal:** é necessário que as obrigações acessórias estejam cumpridas e em ordem de forma a não desencadear um processo de fiscalização. Dois preceitos constitucionais protegem a adoção da economia legal: Princípio da Ampla Defesa e do Devido Processo Legal; **Análise fisco-contábil:** adotar procedimentos que permitam a economia de outros tributos buscando a maximização do lucro e minimização do risco. Para tanto, a contabilidade reveste-se de importância fundamental, pois na maior parte das vezes os lançamentos contábeis é que dão suporte às operações. (AMARAL, 2002, p.2 , grifo nosso).

As observações dos aspectos descritos por AMARAL são fundamentais a fim de que o planejamento tributário seja eficiente e tenha o necessário amparo legal, que não gerem reflexos capazes de surpreender os gestores por falta de cumprimento de alguma obrigação principal ou acessória tornando o ato nulo e, conseqüentemente, que acarretem as sanções previstas.

2.6 COMPETÊNCIA E LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

2.6.1 Competência do Poder de Tributar

Conforme NOGUEIRA (1990, p.121) “o Direito Constitucional Tributário é o conjunto de princípios e normas que regulam o poder tributário do Estado...”.

Não instituindo tributos, a Constituição Federal, no inciso I, do art 24, atribui esta competência à União, aos Estados e ao Distrito Federal; e no inciso II, do artigo 30, atribui, aos municípios, competência para suplementar a legislação federal, estadual no que couber. A

norma estabelecida na Carta Magna fixa regra geral para a criação de tributos conforme o artigo 145: “I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

2.6.2 Limitação ao Poder de Tributar

A fim de que se possa cumprir com suas funções constitucionais, é necessário que o Estado tenha uma arrecadação possível de executá-las. A forma de arrecadar é pela imposição de tributos, sejam impostos, taxas ou contribuição de melhoria. Todavia, a Constituição Federal ao mesmo tempo em que dá poderes para instituir tais tributos, estabelece limites de atuação para que não haja prejuízos de outras garantias constitucionais aos contribuintes.

Segundo LATORRACA (2000, p.30) “O poder de tributar está limitado inicialmente pelas garantias asseguradas pela própria Constituição aos contribuintes (art. 150)”.

2.7 PRINCÍPIOS

Das limitações do poder de tributar são retirados os princípios que dão sustentação para o direito tributário, são relacionados a seguir:

- a) legalidade: tem-se a garantia que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através da lei; b) anterioridade: nenhum tributo será cobrado, em cada exercício financeiro, sem que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido publicada antes de seu início; c) igualdade: é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei; d) competência: é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada; e) capacidade contributiva: os tributos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte; f) vedação do confisco: o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens; g) liberdade de tráfego: essa regra não impede a cobrança de impostos sobre a circulação em operações interestaduais e intermunicipais. O que

ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial à transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal. (MACHADO, 2001, p.39).

2.7.1 Princípio da Legalidade

No art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, consta: “...ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” e no art 150, inciso I, diz “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Segundo LATORRACA (2000, p.34) “a criação e a majoração de um tributo somente são válidas se realizadas por meio de lei ordinária, emanada da pessoa jurídica de Direito Público competente.”

Dessa forma, o princípio da legalidade pode ser entendido como uma exigência legal impondo ao contribuinte um novo tributo ou uma majoração de alíquota ou base de cálculo através do expediente adequado emitido pela autoridade competente.

2.7.2 Princípio da Igualdade

O pilar constitucional para as garantias fundamentais dos cidadãos está previsto no art. 5º, da Constituição Federal: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”. E é complementado pelo inciso II, do art 150, que proíbe “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

(...) o princípio da isonomia permite que sejam tratados desigualmente os desiguais, pois não fosse possível este entendimento, não haveria como se compatibilizar constitucionalmente as normas da Carta Magna que tratam de isenções e incentivos fiscais com o princípio da isonomia tributária. (LATORRACA,2000, p.36).

Este princípio constitucional garante a todo cidadão igualdade de tratamento, de forma que sejam respeitadas as particularidades expressas na Constituição e que tratam das isenções e incentivos fiscais.

2.7.3 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está disposto na Constituição Federal, no art. 145:

§ 1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Fica explícito que o contribuinte mais rico deve pagar mais imposto do que aquele que possui menos, fazendo-se assim, justiça social.

2.7.4 Princípio da Irretroatividade

Previsto no art. 145, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, que dispõe: “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”, fica explícito o entendimento de que este princípio não permite que nenhuma lei fiscal atinja fatos geradores que tenham ocorrido antes de sua vigência.

MACHADO (1994, p.24) complementa: “Realmente, os fatos em geral produzem os efeitos que lhes atribui a norma jurídica vigente na data de seus acontecimentos”. Dessa forma não é possível estabelecer o nascimento da obrigação tributária para um fato que aconteceu

quando não existia norma que lhe atribuísse origem da obrigação.

2.8 LIBERDADE DO CONTRIBUINTE

O Planejamento Tributário é a forma mais adequada para o contribuinte verificar a aplicação de lei, ao seu caso específico, confirmando de forma legal que o entendimento da legislação tributária esteja sendo aplicado corretamente dentro de uma validade jurídica e que os atos praticados sejam legítimos.

Segundo BORGES (1998, p.65) “O *ato* qualifica-se como *legítimo* quando está revestido das características, atributos, garantias ou requisitos exigidos pela lei pertinente”. Portanto, o ato legítimo, embasado na legislação, dará ao contribuinte, condições de empregar os estudos do Planejamento Tributário de forma que possa reduzir a base de cálculo ou o imposto a pagar, sem contrariar a norma fiscal.

2.9 EVASÃO E ELISÃO FISCAL

2.9.1 Evasão Fiscal

A evasão fiscal tem sua caracterização pela utilização de atos ilegais como meio de diminuir a carga tributária após o nascimento da obrigação tributária, como destaca HUCK (1997, p.27) “... na evasão atuam os meios ilícitos e fraudulentos”, e é confirmado por FABRETTI (2002, p.1) no artigo Normas Antielisão: “A evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste na prática que infringe a lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la”.

As formas de evasão fiscal são: a sonegação, a fraude, o conluio e a simulação, que

serão vistas de forma individualizada a seguir.

2.9.1.1 Sonegação

A sonegação se caracteriza pela ação ou omissão visando esconder das autoridades a real situação dos atos e fatos ocorridos na empresa, tendo sua definição encontrada na Lei nº 4.502/64:

Art. 71: Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Na interpretação de NOGUEIRA (1990, p.201)

Observe-se bem que a sonegação somente pode ocorrer em relação a fato gerador *já realizado*. O que na verdade é 'sonegado', escondido, é o conhecimento ao fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte. Não pode cometer sonegação quem não chegou a realizar o fato gerador, porque somente com ele nasce a obrigação.

A sonegação caracterizar-se-á somente após a ocorrência do fato gerador que faça nascer a obrigação tributária. Como reforça MALKOSWKI (2000, p.24) “É importante observar que a sonegação pressupõe necessariamente a ocorrência do fato gerador”. Assim, se não existir o fato e se não houver a intenção de simular o fato gerador, não haverá sonegação.

2.9.1.2 Fraude

O artigo 72, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, define fraude fiscal como:

(...) toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

NOGUEIRA (1990, p.202) diferencia a fraude da sonegação dizendo “que na figura da fraude, a ação ou omissão visa a escamotear o pagamento do imposto devido – reduzi-lo,

evitá-lo, retardá-lo. A sonegação, digamos assim, impede a apuração da obrigação tributária principal enquanto a fraude impede o pagamento do tributo já devido.”

Portanto, o que configura a fraude é a intenção, a ação dolosa do indivíduo em violar as leis fiscais, escondendo, eliminando ou modificando o fato gerador num esforço para lesar o fisco, pelo não pagamento da obrigação tributária correta.

2.9.1.3 Conluio

No artigo 73, da Lei nº 4.502/64, “Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando os efeitos da sonegação ou da fraude”.

Para MONTEIRO (1991, p.465) “É um ajuste que forma, de fato, uma *societas delinquentium* ou *societas criminis*”.

As expressões latinas utilizadas por Monteiro significam sociedade delinqüente e sociedade criminosa respectivamente. Assim fica evidente que o conluio é a ação ajustada entre dois indivíduos ou duas sociedades, que fazem um acordo com a finalidade de lesar, enganar o fisco, caracterizando sonegação ou fraude.

2.9.1.4 Simulação

A simulação conforme LATORRACA (2000, p.69) “é um ato que tem aparência normal, mas que efetivamente não busca o efeito que juridicamente deveria produzir (há uma declaração de vontade, mas enganosa). A simulação consiste, portanto, numa discordância entre a vontade e a sua declaração”.

Para HUCK (1997, p.118):

Poderá, então, ser definida a simulação como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que

efetivamente se realizou, com o fito de iludir terceiros.

Pode-se entender como simulação o pacto entre duas partes, com o objetivo de realizar um ato aparentemente normal, mas que não produza o efeito do negócio jurídico de forma a enganar o fisco e a terceiros.

2.9.2 Elisão Fiscal

A elisão fiscal é a forma legal de redução no pagamento de tributos conforme destaca HUCK (1997, p.27) “A elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos ...” e FABRETTI, no seu artigo Normas Antielisão, disponível no *site* <http://www.ipbt.com.br/content/estudos/estudos.html>, confirma quando faz a comparação com evasão fiscal “A evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática que infringe a lei”.

2.10 INFRAÇÕES E SANÇÕES FISCAIS

2.10.1 Infração Fiscal

Segundo MONTEIRO (1991, p.463) “A infração fiscal não depende da boa fé do contribuinte. A penalidade, porém, deve ser aplicada sempre, levando em conta: a) ausência de má-fé, de dolo; b) o prejuízo ou não para o erário; c) a existência comprovada ou não de conluio, simulação; d) os antecedentes do contribuinte”.

Assim pode-se afirmar que a infração fiscal não está vinculada apenas à intenção do contribuinte em cometer uma infração, mas está vinculada ao responsável que, por negligência, imprudência ou imperícia, comete infrações involuntárias ou voluntárias e que acabam acarretando prejuízo ao erário.

2.10.2 Sanções Fiscais

Os infratores da legislação fiscal estarão sujeitos à aplicação das penalidades previstas nos art. 66 a 90, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, podendo ser punidos com multa, perda de mercadoria, cassação de regimes ou controles especiais, proibição de transformar com as repartições públicas ou autárquicas federais e com os estabelecimentos bancários controlados pela União e a sujeição a sistema especial de fiscalização;

2.11 TRIBUTOS

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

Em análise ao artigo, FABRETTI (1999, p.39) resume o conceito de tributo afirmando “que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária”.

2.11.1 Imposto

Segundo o art. 16, do Código Tributário Nacional, imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Para LATORRACA (2000, p.27) “O elemento essencial à conceituação do imposto é, pois, o seu caráter geral. O imposto é o tributo que se destina a cobrir as necessidades

públicas gerais ...”.

A característica principal do imposto é que ele não é instituído sobre uma prestação de serviço do Estado ao contribuinte, isto é, o fato gerador do imposto deve ter uma base de cálculo a que se aplique uma alíquota de forma a se calcular o imposto devido.

2.11.2 Taxas

O Código Tributário Nacional estabelece, que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir taxas para a disponibilização de determinados serviços conforme seu art. 77:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

Esse poder de polícia é o poder de exercer fiscalização, a autorização para exercer atividade em razão do interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, serviços esses prestados pelo Estado ou colocados a disposição dos contribuintes.

2.11.3 Contribuição de Melhoria

O art. 81, do Código Tributário Nacional, estabelece que os entes executivos podem instituir a contribuição de melhoria quando, imóveis particulares, forem, notadamente, beneficiados por obras executadas pelo poder público:

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

Esta forma de tributo é aplicada ao imóvel que tenha valorização comprovada em função de uma obra executada pelo Estado, que seja de interesse público que traga benefícios para toda a sociedade.

2.12 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DO TRIBUTO

2.12.1 Fato Gerador

O Código Tributário Nacional define no art. 114, fato gerador da obrigação principal “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” e no art. 115, define fato gerador da obrigação acessória como “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

FABRETTI (1999, p.48) ressalta: “Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”. O autor prossegue: “A concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal, que é sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar um tributo, ou uma obrigação acessória, que é um dever administrativo”.

Ao analisar os conceitos, pode-se perceber a existência de duas obrigações que nascem na ocorrência do fato gerador: uma principal, que exige uma compensação financeira com o pagamento do tributo e outra acessória. Ambas são procedimentos legais, que configuram o surgimento do fato gerador.

2.12.2 Contribuinte ou Responsável

MACHADO (1994) diz que a identificação do sujeito passivo depende da hipótese de incidência. Assim, contribuinte pode ser, como afirma FABRETTI, (1998, p.48) “o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador” e o responsável “a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcança-lo”.

Contribuinte e responsável são definidos no CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Pode-se afirmar, então, que existe uma diferença entre contribuinte e responsável. O primeiro é aquele que tem obrigação pelo recolhimento do tributo após o nascimento do fato gerador, pois está diretamente relacionado; e o segundo é aquele que fica responsável pelo recolhimento do tributo, por força de lei, mesmo que o ônus tributário seja suportado pelo contribuinte de fato.

2.12.3 Base de Cálculo

Segundo FABRETTI (1999, p.50) “É o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar”. O art. 146, da Constituição Federal, define que cabe à lei complementar não somente regular a base de cálculo, observando os princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, mas também definir claramente os critérios para sua fixação.

2.12.4 Alíquota e Adicional

Conforme FABRETTI (1999, p.50) “É o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago”. A determinação da alíquota deve obedecer aos princípios de legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, sendo que os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados, sobre operações financeiras e as contribuições sociais possuem exceção quanto ao princípio da anterioridade estando previsto na Constituição Federal/88, no § 1º, do art.153 “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” e no § 6º, do art. 195, “As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data de publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 160, III, *b*”, respectivamente.”

Em determinados casos a lei pode determinar o pagamento de mais um imposto a título de adicional. Este adicional é um percentual, definido em lei, sobre determinado parâmetro.

2.13 IMPOSTO DE RENDA

2.13.1 Renda e Proventos

Segundo o art. 43, inciso I, do Código Tributário Nacional, renda é conceituada como “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, e no inciso II define proventos como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Entende-se assim que renda é o fruto da valorização do capital, o lucro na venda do trabalho, ou seja, a remuneração dos fatores de produção, enquanto que proventos, conforme são as evoluções positivas do patrimônio oriundas de atividades não produtivas, e que é confirmado na palestra de Antonio Manoel Gonzalez, no XI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária – São Paulo, Caderno de Pesquisas Tributárias, vol.11, coordenador Ives Gandra da Silva Martins (1986, p.49), “E o que seriam proventos? (...) Entendemos que seja todos os ganhos, vantagens e benefícios recebidos que não estejam incluídos na concepção de renda”.

2.13.2 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

O Imposto de Renda é um imposto de competência exclusiva da União conforme Constituição Federal art. 153, inciso III. O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 29 de março de 1999, em seu artigo 146, define que as pessoas jurídicas e as empresas individuais são os contribuintes do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e que terão seus lucros apurados de acordo com esse regulamento.

A Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, permite às micro-empresas que tiverem faturamento bruto anual até R\$ 120.000,00, e às empresas de pequeno porte que tiverem faturamento anual até R\$ 1.200.000,00, optarem pela substituição do IRPJ pelo SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições.

Outra forma de apurar o IRPJ é pelo Lucro Presumido, e se enquadravam nessa modalidade, no ano-calendário 2002, as empresas que cuja receita bruta anual, no ano-calendário anterior, tivesse sido igual ou inferior ao limite de R\$ 24.000.000,00 ou a R\$ 2.000.000,00 multiplicado pelo número de meses em atividade. Acima destes limites a

empresa estava obrigada a recolher o imposto de renda com base na apuração pelo Lucro Real.

O art. 46, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, alterou o art. 13, caput, e o art. 14, inc. I, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, estabelecendo novos limites para que a empresa fique obrigada ao regime de apuração do Lucro Real. Segundo tal norma, as empresas cuja receita bruta total não alcance R\$ 48.000.000,00 no ano-calendário imediatamente inferior, ou R\$ 4.000.000,00, multiplicado pelo número de meses em atividade, podem optar por apurar o seu lucro pelo regime de lucro presumido.

O Lucro Presumido tem sua determinação no artigo 516, do RIR/99, e em seu § 1º, diz: “A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º)”. E o § 5º, do mesmo artigo trata do período de apuração: “O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observado o disposto neste Subtítulo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25)”.

O RIR/99, no art 247, conceitua Lucro Real de acordo com o artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598/77: “é o lucro líquido de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este decreto”.

No artigo 246, itens de I a VI, do mesmo regulamento, são definidas quais as sociedades que estão obrigadas a declarar o imposto de renda pelo lucro real independentemente da receita total apurada no ano-calendário.

2.13.3 IRPJ - Lucro Real

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu art. 1º, determina que o imposto

será apurado trimestralmente, em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Conforme art. 5º, §§ 1º, 2º e 3º, o imposto devido deverá ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente, em quota única, ou em três quotas iguais e sucessivas, não inferiores a R\$ 1.000,00, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração. Ressalta-se que o imposto apurado, cujo valor seja inferior a R\$ 2.000,00, deverá pago em quota única. A partir do 2º mês subsequente ao de encerramento do período de apuração, as quotas sofrerão correção, que será calculada pela taxa SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia, e no mês do pagamento, será acrescida de um por cento.

Há que se observar o adicional do imposto de renda, ou seja, à taxa de 10% incidente sobre a parcela do lucro que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração. Esse excedente totaliza R\$ 60.000,00 por trimestre e R\$ 240.000,00 ao ano.

Poderá, ainda, ser deduzido do imposto apurado no mês, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo, e a título de incentivo fiscal, os valores relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, Doações ao Fundo da Criança e Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividade Audiovisual, conforme com o art. 229, do RIR/99.

À empresa que optar pela apuração do imposto de renda pelo lucro real, assiste a prerrogativa de recolher, mensalmente, o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido calculados por estimativa. Nesta modalidade, a base de cálculo será apurada segundo critérios estabelecidos para o lucro presumido, incidindo igualmente a alíquota do imposto de renda de 15%, e com o adicional de 10%, se for o caso, que serão pagos até o último dia útil do mês seguinte. É importante lembrar que, no final do ano-calendário, a empresa deverá efetuar a apuração do lucro real e os ajustes relativos ao imposto efetivamente

devido.

Estão obrigadas a efetuar a apuração do imposto de renda pelo lucro real as empresas que possuam as características abaixo arroladas, de acordo com o art. 14, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 e alterações pela Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002, art. 46:

I - cujo faturamento total, no ano-calendário anterior, seja superior a 48.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses; II - cujas atividades seja equiparadas a instituições financeiras; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei 9.430/96; VI - que a atividade seja de *factoring*.

Tanto as empresas optantes, como as empresas obrigadas a apurar o imposto de renda pelo lucro real, devem manter guardadas em ordem toda a escrituração e documentação pertinente, de acordo com as leis comerciais e fiscais, representadas pelo livro diário, livro razão, livro para registro de inventário, livro para registro de entradas (compras), livro de apuração do lucro real – LALUR –, livro para registro permanente de estoque e livro de movimentação de combustíveis (com registro diário pelo revendedor).

A base de cálculo do imposto mensal é determinada pela aplicação, sobre a receita bruta auferida no período, acrescida dos ganhos de capital, outras receitas e resultados positivos, dos percentuais da tabela abaixo conforme o ramo de atividade da empresa.

Tabela 2 – Percentual de Base de Cálculo IRPJ – Lucro Presumido

Atividades	% de Base de Cálculo
Revenda de Combustíveis	1,6
Indústria, Comércio, Serv. Hospitalar e Transp. de Carga	8
Serviço de Transporte, exceto de cargas	16
Prestação de Serviços em Geral, exceto hospitalar	32
Serviço de Crédito e Factoring	32
Intermediação de Negócios	32

Dispõe o art 9º, da Lei 9.718/98: “As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou de coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, serão consideradas, para efeitos da legislação do

imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição do PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.”

O imposto retido na fonte sobre receitas, rendimento ou ganho de capital poderá ser deduzido na apuração do imposto estimado, sendo que o imposto retido sobre rendimentos de aplicações financeiras poderá ser deduzido somente na declaração.

O pagamento do imposto, apurado mensalmente por estimativa, será efetuado, como já referido, até o último dia útil do mês seguinte ao mês de apuração, sendo que o imposto apurado em 31 de dezembro poderá ser pago em quota única até o último dia útil de março do ano subsequente, se for positivo, ou parceladamente, desde que observados os critérios estabelecidos na art. 2º, da Lei 9.430/96, descrito no subtítulo anterior.

De acordo com o art. 35, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, as empresas podem suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que fique demonstrado, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive o adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, produzindo efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro devido no decorrer do período no ano-calendário, sendo que os balanços e balancetes devem observar as leis comerciais e fiscais e serem transcritos no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

Tendo havido pagamento de imposto a maior, poderá haver compensação com o imposto a ser pago a partir do mês de janeiro do ano subsequente e que vencem no último dia útil de fevereiro. Também está assegurada a possibilidade de requerer restituição do montante pago a maior, após a entrega da declaração de rendimentos.

Quanto a remuneração dos sócios, a incidência de tributos sobre o pró-labore é de até 27,5% de imposto de Renda, respeitada a tabela do IRPF, mais 20% de contribuição previdenciária, onerando significativamente o sócio e a empresa, enquanto que o lucro

distribuído é considerado como rendimento isento na pessoa física, pois já sofreu tributação de IRPJ e CSLL, totalizando 24%.

Não estão sujeitos à tributação na fonte e não integram a base de cálculo do imposto de renda dos beneficiários, o lucro distribuído aos sócios e acionistas das empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, desde que os valores não superem o lucro obtido após o imposto de renda da pessoa jurídica (art. 10, Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995).

2.13.4 IRPJ -Lucro Presumido

De acordo com a Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, artigo 3º, a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de 15% sobre a base de cálculo a que se refere o artigo 15, da mesma Lei: “A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente observado o disposto no art. 30 a 35, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e, no parágrafo 1º: A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.”

Os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, mensalmente para a formação da base de cálculo conforme o ramo de atividades das empresas, e que se enquadram no art. 15, da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, estão relacionados na tabela VI.

As empresas que podem optar pela tributação com base no lucro presumido são aquelas que não encontram impedimentos no art. 14, da Lei nº 9.718/98, que qualifica as empresas obrigadas a apurar o imposto devido pelo lucro real.

A mudança de lucro presumido para lucro real, durante o ano-calendário, está vedada

pelo § 1º, art. 13, da Lei nº 9.718/98. Essa possibilidade foi alterada, uma vez que todas as opções feitas de acordo com o § 3º, do art. 26, da Lei nº 9.430/96, eram realizadas com vistas a buscar no lucro real uma base de cálculo do imposto menor que a do lucro presumido e não com a finalidade de efetuar correções das bases de cálculo.

A Instrução Normativa nº 104, da Secretaria Receita Federal, de 24 de agosto de 1.998, modificou o critério de reconhecimento da receita de venda de bens ou direitos, ou de prestação de serviços, com pagamento a prazo ou em parcelas, para permitir que a tributação ocorra na medida do recebimento, desde que mantida escrituração no livro Caixa, devendo para isso: (1) emitir nota fiscal quando da entrega do bem, direito ou tenha concluído a prestação de serviço; (2) indicar no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal correspondente à cada recebimento, aplicando-se esse critério também às bases de cálculo da contribuição PIS/PASEP, da contribuição para a seguridade social – COFINS –, da CSLL e para optantes pelo SIMPLES.

Para efeitos fiscais não há obrigatoriedade de manter escrituração contábil de acordo com a legislação comercial, desde que sejam registrados mensalmente em livro Caixa os recebimentos e pagamentos, inclusive a movimentação bancária. Deve-se registrar a cada final de ano o livro Registro de Inventário, e manter em ordem e boa guarda os citados livros, além de efetuar a apresentação anual da DIPJ – Declaração de Informações das Pessoas Jurídicas.

2.13.5 IRPJ – Lucro Arbitrado

Podem ocorrer circunstâncias, na atividade da empresa, que a impeçam de apurar o lucro pelas formas já abordadas neste trabalho. Neste caso, aplicar-se-á o disposto no art. 530, e incisos, do RIR/99, abaixo transcrito:

Art. 530: O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando: I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real; III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527; IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior; VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Ocorridas as hipóteses citadas acima e conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o arbitramento do imposto, desde que observados os seguintes aspectos, de acordo com o art. 531, do RIR/99:

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação; II - o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

Quando conhecida a receita bruta, a base de cálculo pelo lucro arbitrado será determinada pela aplicação dos percentuais da tabela do lucro presumido, conforme o ramo da empresa, acrescido de 20%, por exemplo, sendo uma empresa comercial ou industrial, o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta será de 9,6%.

Quando a receita bruta não for conhecida, a base de cálculo será determinada por meio de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das alternativas de cálculo enumeradas no art. 51, da Lei 8.981/95, entre elas o valor das compras efetuadas no mês, o ativo imobilizado, realizável a longo prazo e permanente, a soma dos valores devidos no mês aos empregados.

2.14 SIMPLES

Microempresas são aquelas empresas que possuem um faturamento bruto anual até R\$ 120.000,00 e Empresas de Pequeno Porte são aquelas cujo faturamento bruto anual é limitado a R\$ 1.200.000,00. Estas firmas podem fazer opção pelo SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte.

No caso de início de atividades durante o ano-calendário, para fins de verificação do limite para enquadramento no SIMPLES, deve ser multiplicado R\$ 10.000,00, para as microempresas, ou R\$ 100.000,00, para as empresas de pequeno porte, pelo número de meses de funcionamento, desconsideradas as frações de meses, conforme art. 3º, da Instrução Normativa nº 250, da Secretaria da Receita Federal – SRF –, de 26 de novembro de 2.002.

Ao optar pelo SIMPLES, a empresa fica sujeita ao pagamento unificado do Imposto de Renda das Pessoas Jurídica (IRPJ), Programa de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da empresa. O pagamento deverá ser realizado até o décimo dia do mês subsequente ao que for apurado receita bruta.

O inciso I, do art. 5º, da Lei nº 9.317/96, estabelece as alíquotas incidentes para a microempresa, conforme demonstrado na tabela abaixo, e, os §§ 2º, 3º e 4º, determinam que haverá um acréscimo de alíquota caso a empresa seja contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e ainda prevê a celebração de convênio com Estados e municípios para arrecadação através do SIMPLES do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), bem como as condições necessárias para que as mesmas possam ser utilizadas.

Tabela 3 – Alíquotas por faixa de faturamento – ME

Microempresa	% Alíquota	% Alíquota	Sut Total	% Alíquota	% Total
Receita Bruta	Trib. Fed.	IPI	Tib Federais	ICMS/ISS	Até
Até R\$ 60.000,00	3	0,5	3,5	Até 1	4,5
De 60.000,01 até R\$ 90.000,00	4	0,5	4,5	Até 1	5,5
De 90.000,01 até R\$ 120.000,00	5	0,5	5,5	Até 1	6,5

A microempresa que superar o faturamento máximo estipulado, R\$ 120.000,00, será excluída do SIMPLES, na condição de microempresa, no entanto poderá inscrever-se como empresa de pequeno porte mediante alteração cadastral.

O art. 5º, da Lei nº 9.317/96, foi alterado pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, com relação aos valores de faixa de faturamento, passando o limite, que era de R\$ 720.000,00, para R\$ 1.200.000,00, conforme tabela abaixo. Deve ser observado se a empresa é contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e se o Estado ou município tem convênio com a União a título de pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Tabela 4 – Alíquotas por faixa de faturamento – EPP

Empresa de Pequeno Porte	% Alíquota	% Alíquota	Sut Total	% Alíquota	% Total
Receita Bruta	Trib. Fed.	IPI	Tib Federais	ICMS/ISS	Até
Até R\$ 240.000,00	5,4	0,5	5,9	Até 2,5	8,4
De 240.000,00 até R\$ 360.000,00	5,8	0,5	6,3	Até 2,5	8,8
De 360.000,01 até R\$ 480.000,00	6,2	0,5	6,7	Até 2,5	9,2
De 480.000,01 até R\$ 600.000,00	6,6	0,5	7,1	Até 2,5	9,6
De 600.000,01 até R\$ 720.000,00	7	0,5	7,5	Até 2,5	10
De 720.000,01 até R\$ 840.000,00	7,4	0,5	7,9	Até 3,5	11,4
De 840.000,01 até R\$ 960.000,00	7,8	0,5	8,3	Até 3,5	11,8
De 960.000,01 até R\$ 1.080.000,00	8,2	0,5	8,7	Até 3,5	12,2
De 1.080.000,01 até R\$ 1.200.000,00	8,6	0,5	9,1	Até 3,5	12,6

O adicional de imposto de renda passa a ser calculado quando o faturamento acumulado superar o limite de R\$ 1.200.000,00, é de 20% sobre o maior percentual da tabela, ou seja, 8,6% (desconsiderando-se IPI e convênio com os Estados e Municípios), totalizando uma alíquota de 10,32% a ser aplicado sobre o faturamento dos meses seguintes, conforme disposto no parágrafo 3º, do artigo 23, da LEI 9.317/96.

Os valores pagos aos sócios ou titulares das microempresas e empresas de pequeno

porte estão isentos do imposto de renda na fonte e na declaração do contribuinte, quando não corresponderem a pró-labore, aluguéis e serviços prestados, pois sobre esses pagamentos incidirão a tributação na fonte e na declaração do contribuinte (art. 25, da Lei 9.317/95).

A legislação fiscal não exige das microempresas e empresas de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, uma documentação complexa, porém não dispensa as obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária e trabalhista. Sendo assim, as empresas optantes do SIMPLES devem apresentar declaração simplificada até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições.

Referidas empresas estão, ainda, obrigadas a manter escrituração em livro Caixa de toda a movimentação financeira e bancária, registrando os estoques existentes no final do ano-calendário no livro de Registro de Inventário, e mantendo em guarda e boa ordem toda a documentação base das escriturações.

3 ESTUDO DE CASO

A apuração do IRPJ pode ser realizada mensalmente ou trimestralmente, conforme a opção de tributação da empresa. A base de cálculo para apuração do imposto de renda devido é determinada mediante coeficiente específico a ser aplicado sobre o faturamento ou constituir-se no próprio lucro líquido, de acordo com a opção de apuração que o contribuinte realizar. Tal opção tem como referencial as informações do ano-calendário anterior, pois tem que ser realizada no início do ano-calendário.

É de se ressaltar que a empresa em estudo, no ano-calendário 2002, preenchia os requisitos para enquadramento no SIMPLES. Tal forma de tributação foge do conceito de tributação da renda, uma vez que abrange vários tributos em um só título, não sendo objeto específico do presente estudo.

A opção pelo recolhimento do imposto por estimativa exige, ao final do ano, ajustes visando apurar o imposto efetivamente devido, calculado com base no lucro real.

A cada novo ano-calendário, as empresas não alcançadas por restrições legais, que representam uma grande parte das empresas nacionais, podem rever sua opção de tributação, faculdade esta destacada neste trabalho.

No ano-calendário 2002, ano da efetividade do estudo, a empresa Ipsilon solicitou enquadramento no SIMPLES, como empresa de pequeno porte. Ao final deste estudo, torna-se possível verificar se a opção feita pela mesma, no que tange ao total de tributos pagos, foi a mais benéfica. Também é possível vislumbrar qual deve ser a escolha para o ano calendário subsequente, no sentido de evitar o desembolso desnecessário de recursos com o pagamento do tributo.

Não há como tratar do Planejamento Tributário do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sem levar em consideração seus efeitos sobre os demais tributos que utilizam como

base de cálculo referencial o faturamento ou o lucro líquido obtido pelas empresas, pois dependendo do regime de apuração dos tributos a base de cálculo será alterada provocando uma variação dos valores dos impostos e contribuições entre os regimes de apuração.

Desta forma será demonstrada a apuração em três dos regimes de apuração do imposto de renda à que as pessoas jurídicas com fins lucrativos estão sujeitas, para determinação do regime que melhor se amolda ao faturamento apresentado na tabela V.

3.1 LEVANTAMENTO DE DADOS DA EMPRESA IPISLON

A empresa Ipsilon, fundada em 1998, tem como atividade principal a confecção de camisetas em malha. Possui apenas dois setores: um administrativo, composto por 5 empregados, que estão encarregados dos controles internos e vendas, e outro produtivo, composto por 13 empregados, que são responsáveis pelo corte da malha, costura, verificação da qualidade, etc. Dentro de sua atividade principal, a empresa é especializada na confecção de camisetas promocionais que visam atender a empresas, feiras e outros estabelecimentos que pretendem distribuir camisetas em grande quantidade.

Foi realizado levantamento mensal do faturamento e despesas da empresa IPSILON, de acordo com os dados Demonstração do Resultado do Exercício do ano-calendário 2002. O faturamento apontado nos demonstrativos contábeis atingiu o montante de R\$ 2.114,359,36, distribuídos conforme a tabela abaixo:

Tabela 5 – Demonstrativo do Resultado de Exercício – DRE 2002

Empresa Ipsilon Demonstrativo do Resultado do Exercício Encerrado em 31 de dezembro de 2002	
(=) Receita Operacional Bruta	2.114.359,36
(-) Deduções da Receita	351.262,67
Imposto s/Vendas e Serviços	274.559,17
Imposto s/Vendas e Serviços	162.149,59
PIS	20.018,18
COFINS	92.391,40
(-) Devoluções, Cancelamentos e Abatimentos	76.703,50
(=) Receita Operacional Líquida	1.763.096,69
(-) CMV	744.117,56
(-) Outros Custos das Mercadorias e Serviços	743.012,94
(-) Despesas Operacionais	164.601,52
(=) Lucro Antes do Imposto de Renda	111.364,67

Com base neste faturamento, a empresa estaria enquadrada, para o ano-calendário 2.003, no artigo 516, do Regulamento do Imposto de Renda/1999, o qual trata da apuração do imposto devido pelo lucro presumido. No entanto, é facultado à empresa em estudo optar pela tributação mediante apuração do lucro real, mostrando-se interessante a realização de um estudo detalhado, capaz de indicar a forma que permita a contribuinte diminuir sua carga tributária, plenamente amparada nas disposições legais vigentes.

Nos itens a seguir demonstrar-se-ão os efeitos das diferentes formas de apuração do lucro nos valores dos impostos a serem recolhidos.

A empresa optou pela tributação por meio do SIMPLES, como empresa de pequeno porte, e, sobre o faturamento, foram aplicadas as alíquotas de acordo com o faturamento acumulado, sendo o resultado final uma incidência média de 8,585% de tributos pagos durante o ano-calendário, como demonstrado a seguir:

Tabela 6 – Cálculo do SIMPLES – EPP

Faturamento - Empresa Ipsilon 2.002						
Mês	Receita Total	Devolução de Vendas	Faturamento Líquido	Acumulado	% EPP	Imposto Devido
Janeiro	204.458,55	7.447,81	197.010,74	197.010,74	5,4	10.638,58
Fevereiro	97.220,60	2.703,85	94.516,75	291.527,49	5,8	5.481,97
Março	114.215,34	5.010,31	109.205,03	400.732,52	6,2	6.770,71
Abril	278.038,26	10.086,89	267.951,37	668.683,89	7	18.756,60
Maio	131.090,28	4.724,85	126.365,43	795.049,32	7,4	9.351,04
Junho	210.590,19	7.714,25	202.875,94	997.925,26	8,2	16.635,83
Julho	323.719,46	8.960,14	202.074,74	1.200.000,00	8,6	17.378,43
Julho			112.684,58	1.312.684,58	10,32	11.629,05
Agosto	113.318,62	6.953,15	106.365,47	1.419.050,05	10,32	10.976,92
Setembro	125.170,08	4.571,33	120.598,75	1.539.648,80	10,32	12.445,79
Outubro	140.173,67	3.805,72	136.367,95	1.676.016,75	10,32	14.073,17
Novembro	167.254,18	7.291,71	159.962,47	1.835.979,22	10,32	16.508,13
Dezembro	209.110,13	7.433,49	201.676,64	2.037.655,86	10,32	20.813,03
Total	2.114.359,36	76.703,50	2.037.655,86			171.459,24

A formação da base de cálculo para apuração do SIMPLES é composta pela receita de vendas, deduzidas as devoluções de vendas e descontos incondicionais concedidos. Pelo SIMPLES não é permitida a dedução do Imposto sobre – ICMS – Circulação de Mercadorias e Serviços que incidem sobre vendas, CMV – Custo das Mercadorias Vendidas – e outras despesas operacionais.

3.2 CÁLCULO DO IRPJ PELO LUCRO PRESUMIDO

Com base nas demonstrações da empresa Ipsilon, efetuou-se uma simulação da apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Presumido, confirmando-se uma incidência menor de imposto em relação ao SIMPLES.

Tabela 7 - Demonstrativo dos tributos federais – Lucro Presumido

Empresa Ipsilon					
Demonstrativo do Resultado do Exercício – Simulado até a CSLL					
Encerramento: 31/12/2002					
	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	2002
(=) Receita Operacional Bruta	415.894,49	619.718,73	562.208,16	516.537,98	2.114.359,36
(+) Receita de Serviços Prestados	3.754,57	5.594,62	5.075,44	4.663,13	19.087,76
Receitas de Vendas	412.139,92	614.124,11	557.132,72	511.874,85	2.095.271,60
Base IR 8%	32.971,19	49.129,93	44.570,62	40.949,99	167.621,73
Base IR 32%	1.201,46	1.790,28	1.624,14	1.492,20	6.108,08
(+) Base de Cálculo IR	34.172,66	50.920,21	46.194,76	42.442,19	173.729,81
(-) IR a Recolher	5.125,90	7.638,03	6.929,21	6.366,33	26.059,47
(=) Base de Cálculo da CSLL	49.907,34	74.366,25	67.464,98	61.984,56	253.723,12
(-) CSLL a Recolher	4.491,66	6.692,96	6.071,85	5.578,61	22.835,08
PIS	2.605,25	3.882,05	3.521,79	3.235,69	13.244,78
COFINS	12.024,21	17.917,11	16.254,38	14.933,98	61.129,68
Total de Tributos incidentes	24.247,02	36.130,15	32.777,23	30.114,61	123.269,01

Na apuração pelo lucro presumido a base de cálculo é formada, com base na receita operacional bruta, aplicando-se os percentuais de 8% sobre a receita de vendas e de 32% sobre as receitas com serviços prestados. A base de cálculo assim apurada sujeita-se à alíquota de 15%, obtendo-se o imposto de renda a recolher. A Contribuição Social a recolher será apurada mediante aplicação da alíquota de 9% à base de cálculo acima referida.

Visando oferecer uma visão abrangente da carga tributária federal a que ficaria submetida a empresa Ipsilon, no caso de opção pela apuração com base no lucro presumido, foram apurados e demonstrados também os valores do PIS e da COFINS. Tal demonstração é indispensável para que seja possível comparar os valores apurados segundo o cálculo efetuado para o lucro presumido, com os valores recolhidos pela empresa através do SIMPLES.

3.3 CÁLCULO DO IRPJ PELO LUCRO REAL

A apuração do Imposto de Renda com base no Lucro Real pressupõe a realização de demonstrações contábeis obrigatórias para tanto, quais sejam, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício.

A empresa poderá optar por realizar o recolhimento mensal por estimativa. Nesta modalidade, o cálculo do imposto mensalmente devido terá por base a aplicação de coeficientes, conforme estipulados para o lucro presumido, ao faturamento mensalmente verificado. A empresa poderá, em qualquer mês do ano-calendário, constatar que o imposto apurado por esta modalidade foi superior ao devido segundo cálculo que tome por base o lucro real. Diante de tal constatação, a empresa poderá suspender os pagamentos com base em balancete, compreendido entre o início do ano-calendário e o mês em que se pretende suspender o pagamento, o qual demonstre o resultado do período.

A alíquota de imposto de renda incidente sobre o lucro real é de 15%, conforme art. 3º, da Lei 9.249/95. O lucro, assim apurado, servirá, também, de base de cálculo para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, considerando-se os mesmos ajustes cabíveis (adições /exclusões).

Nas tabelas a seguir, são apresentados os Demonstrativos de Resultado do Exercício (DRE) trimestrais, simuladas, referente o ano-calendário de 2002, onde transparecem as bases de cálculo para a aplicação da alíquota de imposto de renda e da CSLL e o total de tributos incidentes sobre o faturamento e o lucro da empresa, por tipo de tributo e por trimestre, com a finalidade de facilitar o entendimento da carga tributária que é exigida pela apuração através do levantamento do lucro real.

Tabela 8 - Total de tributos incidentes sobre o lucro

Empresa Ipsilon Demonstrativo do Resultado do Exercício Encerramento: 31 de dezembro de 2002	Simulação para apuração do total de tributos			
	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM
(=) Receita Operacional Bruta	415.894,49	619.718,73	562.208,16	516.537,98
(-) Deduções da Receita	61.686,26	91.851,19	83.376,37	78.328,97
Imposto s/Vendas e Serviços	46.524,29	69.325,20	62.891,75	59.798,05
Imposto s/Vendas e Serviços	31.894,83	47.526,04	43.115,58	39.613,14
PIS	2.605,25	3.882,05	3.521,79	5.250,93
COFINS	12.024,21	17.917,11	16.254,38	14.933,98
Devol., Cancelamentos e Abat.	15.161,97	22.525,99	20.484,62	18.530,92
(=) Receita Operacional Líquida	354.208,23	527.867,54	478.831,79	438.209,01
(-) CMV	125.805,76	219.113,43	234.498,98	214.393,53
(-) Outros Custos das Mercadorias e Serv.	146.150,64	217.777,10	197.567,14	181.518,06
(-) Despesas Operacionais	32.377,10	48.244,71	43.767,54	40.212,17
(=) Lucro Antes do Imposto de Renda	49.874,73	42.732,30	2.998,13	2.085,25
(-) Imposto de Renda	7.481,21	6.409,84	449,72	312,79
(=) Lucro Antes da Contribuição Social	42.393,52	36.322,45	2.548,41	1.772,46
(-) Contribuição Social a Recolher	4.488,73	3.845,91	269,83	187,67
(=) Lucro Antes da Distrib. Rendimentos	37.904,79	32.476,55	2.278,58	1.584,79

Tabela 9 – Resumo dos Tributos – Lucro Real - Simulação

DRE - Empresa Ipsilon	31/12/2002	Lucro Real Trimestral				Simulação
Tributos	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	2002	
Imposto de Renda	7.481,21	6.409,84	449,72	312,79	14.653,56	
CSLL	4.488,73	3.845,91	269,83	187,67	8.792,14	
PIS	2.605,25	3.882,05	3.521,79	5.250,93	15.260,02	
COFINS	12.024,21	17.917,11	16.254,38	14.933,98	61.129,68	
Total de Tributos	26.599,40	32.054,91	20.495,72	20.685,37	99.835,40	

A determinação do imposto de renda a recolher se dá mediante a aplicação do percentual estipulado na legislação vigente, sobre o Lucro Antes do Imposto de Renda, conforme consta na DRE (tabela V), diferentemente das formas de apuração verificadas anteriormente. Dessa forma, a pessoa jurídica só efetuará o pagamento de imposto de renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido caso venha a obter lucro fiscal e base de cálculo positiva, respectivamente, no trimestre e no ano-calendário. Caso a demonstração apure prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, respectivamente, não haverá pagamento de IR e CSLL.

3.4 ANÁLISE

Para melhor analisar os efeitos das opções possíveis para apuração da tributação, foram relacionadas as modalidades estudadas com seus totais e apuradas as diferenças existentes entre os resultados levantados em cada forma de apuração de tributos.

Tabela 10 – Comparativo entre as formas de tributação

REGIME	TOTAL	DIFERENÇA	
SIMPLES	171.459,24		
LUCRO PRESUMIDO	123.269,01	48.190,23	
LUCRO REAL	99.835,40	23.433,61	71.623,84

Faz-se necessário que se faça algumas considerações a respeito da opção pelo SIMPLES realizada pela empresa Ipsilon no ano-calendário de 2002. Verifica-se que, nos meses iniciais, as alíquotas encontravam-se em patamares muito inferiores aquelas verificadas a partir da metade do período. Assim, a opção pelo SIMPLES, inicialmente atrativa, alcançou alíquotas bastante elevadas. Possivelmente, o contribuinte não fez um estudo suficientemente esclarecedor, que lhe permitisse vislumbrar o avanço na tabela de alíquotas, implicando em aumento não previsto da carga tributária.

O presente estudo demonstrou, também, que a empresa Ipsilon poderia ter optado por apurar seu lucro pelo regime de lucro presumido. Esta forma de tributação revelou-se mais benéfica, pois o imposto apurado, lucro presumido mais previdência social, foi inferior ao do SIMPLES, ainda que considerado o recolhimento dos demais tributos envolvidos, PIS, COFINS e CSLL. É de se considerar que a forma de apuração em trato não exige grande detalhamento nos registros contábeis, sendo suficiente a escrituração, inclusive da movimentação bancária e financeira, do Livro Caixa, Livro Registro de Inventário, Livro Razão.

Analisando-se o demonstrativo que teve a finalidade de apurar o imposto de acordo

com o lucro real, depreende-se que, em valores nominais, esta forma de tributação, no caso presente, revelou-se extremamente vantajosa. Saliente-se, no entanto, que tal constatação não permite concluir que esta forma de tributação resultará sempre em menor carga tributária, haja vista que varia proporcionalmente a rentabilidade da empresa.

Se, por um lado, tal forma de apuração protege o contribuinte de se ver tributado em situações adversas, como no caso em que sofre prejuízos, por outro lado, poderá implicar em tributação elevada, e ilimitada, diante de grandes margens de rentabilidade. Ressalte-se que na forma de apuração pelo lucro presumido, ainda que a empresa obtenha grande lucratividade em sua atividade, o lucro tributável será sempre limitado aos coeficientes determinados pela legislação, diferentemente da forma de tributação pelo lucro real, cujo lucro apurado será integralmente tributado.

O oportuno se faz, ainda, tecer comentários sobre a apuração do Imposto de Renda. Este tributo se conforma sobremaneira com o espírito da tributação, que é promover a redistribuição da riqueza, retirando parte da renda dos mais abastados e aplicando-a em benefício da coletividade.

Para que cumpra tal propósito, o que deve ser tributado é o lucro, entendido como proveito, produto livre de despesas. Assim, a apuração do imposto pelo lucro real mantém fidelidade com o conceito de justiça fiscal, a medida que tributa apenas a empresa que efetivamente obtém lucros.

A opção pela tributação com base no lucro impõe, ao contribuinte, a realização de escrituração contábil completa e detalhada, com o registro de todos os livros contábeis e fiscais previstos na legislação, inclusive o LALUR, onde serão realizados os ajustes para a determinação do lucro real.

Voltando a tratar da empresa Ipsilon, verificou-se que no ano-calendário em apreço a

opção pelo lucro real lhe proporcionaria significativa redução da carga tributária. No entanto, para realizar tal opção precisaria conformar sua escrituração contábil à legislação vigente. É possível depreender que o mencionado ajuste da escrituração implicaria em maiores dispêndios financeiros com profissionais habilitados para tanto.

Referidos dispêndios, no caso em estudo, seriam, na verdade, um grande investimento, na medida em que, além de apontar claramente a melhor opção para a tributação do Imposto de Renda, serviriam de importante referencial para a tomada de outras decisões administrativas, afastando o caráter casual das mesmas, e fundamentando-as em elementos conhecidos e concretos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O assunto Planejamento Tributário é muito amplo. Em virtude da quantidade de normas emanadas pelo poder executivo, em toda as esferas, está longe de ser um instrumento de fácil aplicação, capaz de trazer os benefícios esperados. Considerando que o campo de estudos que envolve o tema em apreço é vasto, há muito a ser explorado, revelando necessidade de constante atualização, para que sejam efetuadas as adaptações necessárias às novas leis que certamente virão.

O Planejamento Tributário, visando usufruir das lacunas existentes nas leis, diminuindo a incidência de impostos, taxas e contribuições, deve ser feito de maneira cuidadosa, evitando criar, com isso, uma situação que exponha a entidade a multa e encargos decorrentes do descumprimento de normas e obrigações principal e acessórias.

Planejamento Tributário se constitui na organização interna, através do estudo antecipado dos acontecimentos administrativos, observados sob o ângulo da legislação tributária, adotando os melhores procedimentos que permitam uma maior eficácia na gestão dos tributos incidentes.

Para a realização de um Planejamento Tributário eficiente, os aspectos legais devem ser rigorosamente observados, tendo-se em mente que o benefício com a redução dos tributos a serem pagos será encontrado na própria legislação, e não em procedimentos que configurem infração ao ordenamento vigente.

Para que não se verifiquem circunstâncias para as quais haja previsão de penalidades e encargos, deve-se conhecer suficientemente toda a legislação pertinente, e analisar todos os aspectos que envolvem o controle tributário. Assim, pode-se catalogar como processos de controle tributário:

- a) Saber quem tem Competência para Tributar: A Constituição Federal atribui poderes à União, Estados, Distrito Federal e Municípios;
- b) Conhecer as Limitações do Poder de Tributar: não pode haver prejuízo das garantias constitucionais aos contribuintes;
- c) Conhecer Princípios Constitucionais: da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, da irretroatividade;
- d) Compreender a Liberdade do Contribuinte: poder atuar dentro das normas legais, obtendo para si ou para a empresa um entendimento que proporciona maior benefícios;
- e) Diferenciar Evasão Fiscal de Elisão Fiscal: Evasão: uso de prática que infringe a lei. Elisão: uso de prática que não infringe a lei;
- f) Conhecer as Infrações e Sanções Fiscais: Infrações Fiscais: desrespeitar a norma legal voluntária ou involuntariamente. Sanções Fiscais: são as penalidades a que sujeitam-se os infratores;
- g) Conhecer as Normas Tributárias: ter conhecimento das normas que envolvem os tributos e suas alterações;
- h) Conhecer os Procedimentos de Fiscalização: saber o que será pedido caso haja algum tipo de fiscalização e como a fiscalização irá atuar na análise dos registros e documentos.

Após este estudo ficam destacadas como variáveis relacionados com o Planejamento Tributário do Imposto de Renda das pessoas jurídicas os seguintes aspectos:

- a) Tipo de empresa: considerar o ramo de atividade;
- b) Porte da empresa: Microempresa, Empresa de Pequeno Porte, Médio Porte, Grande Porte ou Conglomerados;

- c) Documentação e controles: conhecer a documentação, livros de registro, demonstrativos e efetuar toda escrituração;
- d) Quantidade de normas: identificar as normas de cada tributo;
- e) Diferentes Bases de cálculo: faturamento e lucro líquido;
- f) Diferentes Alíquotas: variam de acordo com o tributo e base de cálculo;
- g) Diferentes Tributos: grande quantidade de tributos que envolvem as operações comerciais;
- h) Exigências Fiscal, Previdenciária, Trabalhista e Comercial: manter todos os registros e escriturações para atender a todas as exigências.

A identificação clara destas variáveis proporciona o entendimento necessário para a aplicação correta da legislação vigente, permitindo obter o melhor retorno com a redução da carga tributária incidente.

4.1 CONCLUSÃO

No desenvolvimento deste trabalho, procurou-se elucidar os aspectos mais importantes a serem considerados na elaboração do Planejamento Tributário, especialmente do ponto de vista do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Dentro do estudo das informações contábeis da empresa Ipsilon, constatou-se que a opção pelo enquadramento como empresa de pequeno porte e a inscrição no SIMPLES acabou prejudicando o resultado final da empresa, resultando em carga tributária superior a que seria verificada caso a apuração se desse pelo lucro presumido ou pelo lucro real.

Como pôde ser observado nas demonstrações e apurações dos tributos, a incidência tributária pelo lucro real corresponderia a melhor opção, no ano-calendário examinado, para a empresa no aspecto tributário. Fica evidenciado que a opção pelo SIMPLES levou a empresa

Ipsilon a uma tributação excessiva, haja vista a elevação da alíquota a partir do 7º mês do período, quando o faturamento superou o valor de R\$ 1.200.000,00, estipulado pela legislação.

A opção pelo regime de apuração do imposto de renda pelo lucro presumido teria sido uma boa opção, já que os valores que seriam despendidos a título dos tributos federais, incidentes sobre o faturamento da empresa, alcançariam valores inferiores em relação ao SIMPLES, conforme os levantamentos efetuados segundo as normas tributárias.

Confirma-se que as decisões tomadas sem um estudo profundo da situação, e dos reflexos delas decorrentes, podem onerar as empresas com o desembolso desnecessário, especialmente, no que se refere aos tributos.

Ao que se percebe, o imposto de renda pode não ser tão oneroso para as empresas que optarem por apurá-lo pelo lucro real, já que a tributação incide sobre o lucro, e não sobre o faturamento. Por vezes, tem-se uma impressão leonina do imposto de renda, possivelmente advinda do fato de que a margem de lucro, capaz de permitir que as empresas sejam competitivas, é muito baixa, o que faz com que o lucro após a tributação seja, em muitos casos, insignificante para a distribuição entre os sócios e acionistas.

Ressalta-se, com isso, a importância que tem o Planejamento Tributário para a continuidade da empresa, abrangendo o controle dos gastos com a tributação e o efetivo conhecimento do que está sendo pago a título de tributos, para que seja recolhido apenas o devido.

É premente também o papel do contador, no que se refere ao fornecimento, aos usuários, de todas as informações necessárias para uma tomada de decisão. Referidas informações podem estar fundadas em comparativos de períodos anteriores, demonstrativos, evoluções e expectativas da empresa. Estes subsídios, caso repassados de forma correta,

podem trazer benefícios, proporcionando uma gestão mais eficiente dos setores produtivos e dos setores geradores de custos. Fica evidenciado, no caso em exame, que a empresa Ipsilon, ao realizar a opção de tributação no ano-calendário 2002, não obteve, ou deixou de utilizar, as informações indispensáveis fornecidas pela escrituração contábil.

Por fim, acredita-se que este trabalho atingiu os objetivos propostos, proporcionando uma visão panorâmica sobre Planejamento Tributário, especificamente no que tange ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, podendo ser útil para futuros trabalhos que venham a ser desenvolvidos na área tributária. O aprofundamento deste trabalho mereceria uma pesquisa de campo, podendo ser em empresas do mesmo ramo de atividade, para verificar comparativamente a ocorrência da situação encontrada no presente estudo de caso.

5 BIBLIOGRAFIA

ABNT, NBR 6023 - Informação e documentação – Referências – Elaboração. Agosto 2002.

ABNT, NBR 10520 - Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação. Agosto 2002.

ABNT, NBR 14724 - Informação e documentação – Trabalhos Acadêmicos – Apresentação. Agosto 2002.

AMARAL, Gilberto Luiz do. *A Nova Ótica do Planejamento Tributário Empresarial*. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos/.html>> Acesso em: 12 de out. 2002.

AMARAL, Gilberto Luiz do. *Riscos e Implicações da Sonegação Fiscal*. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/content/estudos/estudos/html>> Acesso em: 12 de out. 2002.

BORGES, Humberto Bonavides, *Gerência de Impostos*, 2ª edição, São Paulo, Ed. Atlas, 1998.

BRANDÃO, João Gabriel de Mello. *Planejamento Fiscal: Estado de Direito e Elisão de Impostos*. Disponível em: <<http://www.escriorioonline.com.br/artigosjuridicos>> Acesso em: 31 maio 2003.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988, 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BRASIL. Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza 20/04/2002. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/decretos>>. Acesso em: 27 de abr. 2003.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, Instrução Normativa nº 104, de 24 de agosto de 1998. Estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislação/atos>>. Acesso em: 18 de maio 2003.

BRASIL. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, Instrução Normativa nº 250, de 26 de

novembro de 2002. Dispõe sobre o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislação/atos>>. Acesso em: 18 de maio 2003.

BRASIL. Lei nº 4.502 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 26 de maio 2003.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional – CTN. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira, 16ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1987.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 01 maio 2003.

BRASIL. Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 17 de maio 2003.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 27 de abr. 2003.

BRASIL. Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 27 de abr. 2003.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 27 de abr. 2003.

BRASIL. Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997. Dispõe sobre a incidência de imposto de renda na fonte sobre os rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 27 de abr. 2003.

BRASIL. Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 18 de maio 2003.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 13 de maio 2003.

BRASIL. Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 13 maio 2003.

BRASIL. Lei nº 9.841, de 05 de outubro de 1999. Institui o estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 18 de maio 2003.

BRASIL. Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 27 abr. 2003.

BRASIL. 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 créditos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 22 de maio 2003.

FABRETTI, Dilene Ramos; FABRETTI, Lúdio Camargo. *Direito Tributário: para os cursos de Administração e Ciências Contábeis*. São Paulo: Atlas, 2002.

FABRETTI, Lúdio Camargo, *Prática Tributária da Micro e Pequena Empresa*, 3ª Edição, São Paulo, Ed. Atlas, 1999.

FABRETTI, Lúdio Camargo, *Normas Antielisão*. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/estudos/estudos/.html>> Acesso em: 26 de out. 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o Dicionário da Língua Portuguesa*, 3ª Edição, Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999.

HIGUCHI, Hiromi & HIGUCHI, Celso Hiroyuki, Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática, 27ª Edição, São Paulo, Ed. Atlas, 2002.

Huck, Hermes Marcelo, Evasão e Elisão Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, São Paulo, Ed. Saraiva, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos, Introdução à teoria da contabilidade, São Paulo, Ed. Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARTIN, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 4ª Edição, São Paulo, Ed. Atlas, 1995.

KERLINGER, Fred Nichols, Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais, Ed. EPU Tradução da versão original – Helena Mendes Rotundo, 1979.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade, Metodologia Científica, São Paulo, Ed. Atlas, 1986.

LATORRACA, Nilton, Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas, Atualizado até 31/12/99 por Rutnéia Navarro Guerreiro e Sérgio Murilo Zalona Latorraca, 15ª Edição, São Paulo, Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito, Temas de Direito Tributário II, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 20ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2001.

MALKOWSKI, Almir, Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal, Leme, Ed. LED, 2000.

MARINHO, Pedro, A Pesquisa em Ciências Humanas, Petrópolis, Ed. Vozes, 1980.

MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, 5ª Edição, São Paulo, Ed. Atlas, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, et al, Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 11, O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, Co-edição Centro de Estudos de Extensão universitária, 1986.

MONTEIRO, Samuel, tributos e Contribuições, Tratado Teórico e Prático, Tomo 3, 2ª Edição, São Paulo, Ed. Hemus, 1991.

NOGUERIA, Ruy Barbosa, Curso de Direito Tributário, 10ª Edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 1990.

SÁ, Elisabeth Schneider de et al, Manual de Normatização de trabalhos técnicos, científicos e culturais, 4ª Edição, Petrópolis, Ed. Vozes, 1998.