

# **Análise de tributos sobre o faturamento e lucro em uma prestadora de serviços**

**Denison Costa de Santana – denison.costa1990@gmail.com**  
**Contabilidade e Direito Tributário**  
**Instituto de Pós-Graduação - IPOG**  
**Florianópolis, SC, 03 de março de 2018**

## **Resumo**

Devido a frequentes mudanças na legislação tributária e a elevada carga tributária, se torna cada vez mais necessário que as empresas façam um planejamento tributário. Porém, mais importante até que o próprio planejamento, é a manutenção dessa ferramenta de gestão, pois com o decorrer do tempo, o estudo pode se tornar obsoleto colocando em risco o planejamento da instituição. Uma forma de se evitar isso é realizar constantes revisões nas apurações tributárias. Diante disso, essa pesquisa tem o seguinte questionamento central: Com base nas informações de uma empresa prestadora de serviços enquadrada no Lucro Real, as apurações dos tributos incidentes sobre faturamento e lucro estão sendo realizada de maneira correta? Para tanto, a pesquisa é caracterizada como um estudo de caso e bibliográfica. Realizou-se uma pesquisa tanto exploratória como descritiva e à abordagem do problema os resultados podem ser caracterizados como quali-quantitativos. O presente trabalho tem como objetivo realizar uma análise dos tributos sobre faturamento e lucro, baseado nas receitas auferidas e despesas pagas no ano de 2017 de uma empresa prestadora de serviço optante pelo lucro real domiciliada na cidade de Florianópolis – Santa Catarina. Os dados e informações foram fornecidos pela empresa analisada, foram selecionados os demonstrativos e memórias de cálculos necessários para o desenvolvimento dessa pesquisa e, após isso, realizados novos cálculos das apurações dos tributos para verificar se a empresa está praticando as exigências da legislação vigente. Por fim, por meio dos cálculos revisados, verificou-se que a empresa apresenta problemas no que tange ao aproveitamento de créditos tributários. Conclui-se que a empresa está pagando valores de tributos menores do que deveria e que precisa corrigir esses problemas para evitar penalidades tributárias.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário. Tributos. Créditos Tributários. Apuração.

## **1. INTRODUÇÃO**

No ramo empresarial, a busca pela maior competitividade no mercado, sendo um dos meios pela maximização de lucros e minimização de custos se torna cada vez mais necessário para que as organizações tenham mais chances de continuarem ativas, em busca de geração de valor do negócio, crescimento saudável e ter vantagem competitiva.

Uma das formas de se alcançar esse ponto é por meio da gestão tributária. Nesse sentido, Teixeira e Zanluca (2008, p. 03) consideram que gestão tributária “é o processo de gerenciamento dos aspectos tributários de uma determinada empresa, com a finalidade de adequação e planejamento, visando controle das operações que tenham relação direta com tributos”.

Gestão tributária pode ser entendida como uma forma de planejamento tributário ou elisão fiscal, que é um meio lícito de buscar a economia tributária. A falta dessa análise pode acarretar em pagamentos de impostos desnecessários ou até mesmo a falta do pagamento de um valor devido, o que posteriormente pode virar uma autuação e a cobrança de juros e multas.

Desta maneira, a pergunta de pesquisa é: **Com base nas informações de uma empresa prestadora de serviços enquadrada no Lucro Real, as apurações dos tributos incidentes sobre faturamento e lucro estão sendo realizada de maneira correta?**

Diante deste questionamento, o presente trabalho tem como objetivo realizar uma análise dos tributos sobre faturamento e lucro, baseado nas receitas auferidas e despesas pagas no ano de 2017 de uma empresa prestadora de serviço optante pelo lucro real domiciliada na cidade de Florianópolis – Santa Catarina. Destaca-se que as informações de identificação da empresa serão mantidas em sigilo para se evitar uma exposição que venha a prejudicar a empresa ou a sua competitiva no mercado.

Dessa maneira, será verificado se esses impostos estão sendo apurados da forma correta e mais econômica ou se há algum problema na apuração, com a finalidade de correção dos fatos passados e de planejamento futuro.

Conforme apontado por Oliveira (2009, p. 189) o correto planejamento tributário “levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial, recolhendo exatamente o montante devido que foi gerado em suas operações, fazendo com que venha a obter um patamar superior de rentabilidade e competitividade”.

Sendo assim, o estudo se justifica pela busca de possíveis erros na apuração de tributos que possam estar onerando a carga tributária ou fazendo com que a empresa sofra punições por pagamentos indevidos ou não cumprimento de legislação.

Cabe ressaltar que os resultados obtidos podem variar dependendo da forma de tributação, volume de faturamento, volume de gastos, benefícios fiscais, dentre outros fatores. Por isso, este estudo não generaliza os resultados alcançados para outras possíveis empresas do mesmo ramo de atividade.

A seguir, tem-se o Capítulo 2, com a fundamentação teórica para formação da base conceitual e normativa, visando compreender o problema de maneira adequada para melhor abordá-lo. A metodologia aplicada nesta pesquisa está descrita no Capítulo 3, os resultados alcançados constam no Capítulo 4 e as conclusões no Capítulo 5.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Sistema Tributário Nacional**

O sistema tributário brasileiro compreende um rol de normas que regem o poder de tributar e fiscalizar dos órgãos governamentais das esferas federal, estaduais e municipais.

A lei nº 5.172/66, a qual é conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), art. 3º, especifica 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" (BRASIL, 1966).

Conforme disposto na legislação, tem-se a obrigação de fornecer dinheiro ao ente governamental, não podendo ser oferecido bens ou alguma forma de prestação de serviço. Além disso, o montante do tributo não pode ser referente a penalidade por ato ilícito. Se houver algum descumprimento da norma tributária será aplicado a multa, contudo não se extingue a obrigação do pagamento total do tributo, como exposto no art. 157, do CTN: "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário." (BRASIL, 1966). Ainda, o tributo deve ser instituído em lei.

Sabbag (2012) afirma que a aptidão de criar tributos é dividida entre os diversos entes políticos de acordo com a legislação, seguindo o federalismo, o qual delimita o poder de instituir e cobrar tributos entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O CTN, no art. 7º cita que "competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões

administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra" (BRASIL, 1966).

Ainda analisando o CTN, o seu art. 3º estabelece o conceito de tributo da seguinte forma: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (BRASIL, 1966).

O CTN possui um elo com a Constituição Federal de 1988, pois no artigo 145 da carta magna são estabelecidas as modalidades de tributos que vigoram, sendo elas:

- **Impostos**

O art. 16 do CTN define que imposto é "o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte" (BRASIL, 1966). Portanto, entende-se que o contribuinte paga os impostos sem receber uma contraprestação direta do ente público.

A Constituição Federal distribui a competência dos impostos entre a União, os Estados e Distrito Federal e os municípios, conforme o Quadro 01:

Quadro 01: Divisão das competências tributárias entre os três níveis de governo

Impostos Federais	Impostos Estaduais
II - Imposto de Importação	ITCMD - Impostos sobre Transmissão Causa Mortis e Doações
IE - Imposto de Exportação	ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IR - Imposto de Renda	IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados	Impostos Municipais
IOF - Imposto sobre Operações Financeiras	IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural	ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas	ISS - Imposto sobre Serviços

Fonte: Elaborado pelo autor com base na Constituição Federal de 1988.

Conforme o quadro anterior, foi dividido os impostos por cada nível de governo, separando os impostos de competência federal, estadual e municipal. Destaca-se que o Distrito Federal ora tem uma competência estadual e ora tem competência municipal.

- **Taxas**

O CTN (BRASIL, 1966, art. 77) define que as taxas são:

(...) cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício de regular o poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

A partir disso, a taxa, segundo Sabbag (2012, p. 415), “é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular”. Portanto, diferente dos impostos, no pagamento das taxas, o Estado oferece ou coloca à disposição do contribuinte um serviço.

- **Contribuições de Melhorias**

O CTN (BRASIL, 1966, art. 81) define que a contribuição de melhoria é:

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

Portanto, essa modalidade de tributo é cobrada para custear as obras públicas, que conseqüentemente acarretarão em uma valorização imobiliária daquela região. Precisam ser observados requisitos mínimos que são tratados no art. 82 do CTN (BRASIL, 1966). O limite da contribuição é o valor da despesa total e o limite individual será o acréscimo de valor que o imóvel receberá (BRASIL, 1966).

Além dessas três modalidades de tributos que são tratados no art. 145 da Constituição Federal, a carta magna apresenta nos artigos 148 e 149 a modalidade de empréstimo compulsório e contribuições sociais, respectivamente (BRASIL, 1988). Sendo eles:

- **Empréstimos Compulsórios**

A fim de atender as despesas extraordinárias, como calamidade pública, guerra ou sua iminência e atender os investimentos de caráter urgente, ou seja, as que não foram previstas pelo governo, foram instituídos os empréstimos compulsórios (BRASIL, 1988).

Oliveira (2009) afirma que este tributo é instituído através de lei complementar e que em casos de guerra ou sua iminência e calamidade pública, os princípios da anterioridade e da noventena não precisarão ser cumpridos, mas se o empréstimo for para uso ou investimento de caráter urgente, todos os dois deverão ser atendidos.

- **Contribuições especiais**

Conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 149), “compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas [...]”.

Segundo Sabbag (2012, pg. 500) “o que caracteriza as contribuições especiais é que o produto de suas arrecadações deve ser carreado para financiar atividades de interesse público, beneficiando certo grupo, e direta ou indiretamente o contribuinte”.

Com isso, é possível verificar que o sistema tributário nacional possui um código tributário e este está vinculado a Constituição Federal. Há regras em ambas as leis e limitações para que o Estado não tribute de forma confiscatória. Como também, divide a competência para cada ente da federação.

## **2.2 Planejamento tributário**

Planejamento tributário é uma ferramenta que as empresas podem e devem utilizar para minimizar o ônus tributário. Nesse contexto, para Oliveira et al. (2005, p. 38) planejamento tributário é:

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

Esse planejamento não deve ser estático, ele deve ser revisto periodicamente, pois devido as frequentes alterações na legislação tributária e também nas mudanças no comportamento da empresa, pode se tornar obsoleto em um curto espaço de tempo.

Ainda para Oliveira et al. (2005, p. 39) "o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário".

É importante frisar que planejamento tributário é sinônimo de elisão fiscal e que não é uma forma de sonegação fiscal. Oliveira et al. (2005, p. 39) define que:

Planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor imposto a pagar. Sonegar, por sua vez, é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação etc., para deixar de recolher o tributo devido. Entende-se ainda por sonegação toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal.

Entende-se por obrigação principal o pagamento do tributo. No caso de uma elisão fiscal a empresa não está sujeita a punições pelo ente fazendário. Já sonegação fiscal ou evasão fiscal, a entidade praticante estaria sujeita a punições e autuações.

No processo do planejamento tributário, erros podem ocorrer. Caso aconteçam e sejam identificados, devem ser corrigidos o quanto antes para que a corporação sofra as mínimas sanções possíveis.

## **2.3 Tributos analisados na pesquisa**

Nessa pesquisa, serão analisados os seguintes tributos: Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Esses tributos foram selecionados por serem incidentes nas operações realizadas pela empresa analisada. A seguir, será feita uma breve explanação a respeito de cada um dos tributos, divididos em subseções.

### **2.3.1 Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN)**

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), também conhecido como Imposto Sobre Serviço (ISS), é de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Seu fato gerador é a prestação de serviços conforme a lista de atividades que constam na Lei

Complementar (LC) n.º 116 de 31 de julho de 2003 que regulamenta o ISS e a incidência do imposto se dá sobre o faturamento da empresa, observando a alíquota do imposto para cada atividade (BRASIL, 2003).

Nessa Lei, é determinada a incidência ou não do imposto, a alíquota mínima e máxima, a observância no caso de importação e exportação de serviços, as atividades tributadas pelo ISS, o local que o imposto é devido e suas exceções (BRASIL, 2003).

Vale destacar que a LC n.º 116/2003 sofreu uma alteração pela LC n.º 157 de 29 de dezembro de 2016. A partir dessas duas leis federais, cada município deve elaborar sua lei municipal para regulamentar o ISS daquele município.

A LC 116/2003 em seu artigo 7º trata da base do cálculo do imposto, que é:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar; (...)

Portando, a base de cálculo do ISS é a receita com o serviço prestado. Cada município irá estipular as alíquotas a pagar para os serviços constantes na lista de atividades. De acordo com a LC 116/2003, a alíquota mínima é de 2% e a máxima é de 5% (BRASIL, 2003).

### **2.3.2 Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**

O Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são tributos do tipo contribuições, de competência federal e as alíquotas são aplicadas diretamente sobre a receita/faturamento mensal das empresas (BRASIL, 1991).

Ambas as contribuições são divididas em regime cumulativo e não cumulativo (aproveitamento de créditos). Na empresa analisada, por ser do lucro real, o regime do PIS e da COFINS que a empresa está sujeita é o regime não cumulativo. A Lei nº 10.637/2002 trata no art. 1º sobre:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º (...)

O PIS e a CONFINS do regime não cumulativo são regulamentos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente. Já o PIS e a COFINS do regime cumulativo são regulamentos pela Lei n.º 9.718/98.

Para as empresas do regime não cumulativo, é permitido deduzir do valor da contribuição a pagar os créditos aproveitados de PIS e COFINS, conforme o art. 3º da Lei 10.637/2002 que trata:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos;
- II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;
- III - (VETADO)
- IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
- VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;
- VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
- IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;
- XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Esses créditos serão apurados aplicando as alíquotas de cada contribuição sobre o valor da relação do art. 3º observando sempre a ocorrência no mês do fato gerador (BRASIL, 2002).

As alíquotas de PIS e COFINS para o regime não cumulativo são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS (BRASIL, 1998). Porém, a Lei n.º 10.865/2004 autorizou que as alíquotas sobre as receitas de aplicações financeiras das empresas do regime não cumulativo fossem reduzidas (BRASIL, 2004). E o Decreto n.º 8.426/2015 estipulou que essas alíquotas seriam de 0,65% para o PIS e 4,00% para a COFINS (BRASIL, 2015).

### **2.3.3 Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

Tanto o Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) são regulamentados pela Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Nessa lei, foram estipulados o período e as formas de apuração, as alíquotas e a alíquota adicional, as compensações, a forma de pagamento, as deduções por perdas no recebimento de crédito, entre outras informações desses tributos (BRASIL, 1996).

O IRPJ e a CSLL poderão ter sua apuração trimestral ou anual com pagamentos por estimativa (BRASIL, 1996). Caso a apuração seja anual com pagamento por estimativa, a empresa deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (BRASIL, 1996).

De acordo com a Lei 9.430/1996, em seu art. 2º, a base de cálculo e a alíquota do IRPJ serão:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o [art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), sobre a receita bruta definida pelo [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas

canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos [§§ 1º e 2º do art. 29](#) e nos [arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#).

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no [§ 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#);

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Portando, para as empresas que apurarem um lucro de até R\$ 20.000,00 mensais ou R\$ 60.000,00 no trimestre estarão sujeitas a alíquota de 15%. Caso ultrapassem esse limite, estarão sujeitas a um adicional de 10% sobre a parcela excedente.

Já alíquota da CSLL está estipulada na Lei n.º 11.727 de 23 de junho de 2008, em seu art. 17, que trata:

Art. 17. O art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação: [\(Produção de efeitos\)](#)

“[Art. 3º](#) A alíquota da contribuição é de:

I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.” (NR)

Assim como o IRPJ, a alíquota da CSLL será aplicada sobre o lucro apurado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Esse livro foi criado pelo Decreto-Lei n.º 1.598 de 26 de dezembro de 1977 (BRASIL, 1977).

Nesse decreto, ficaram estabelecidos as adições, exclusões e compensações que devem ser feitas no LALUR para a apuração do lucro líquido. Sendo a parte A do LALUR para adições e exclusões e a parte B para compensações de prejuízos de exercícios anteriores (BRASIL, 1977).

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto aos objetivos estabelecidos, o estudo apresenta características tanto exploratórias como descritivas. No que tange os tipos de tributos estudados e suas características, como conceitos e legislação, é descritiva, que conforme Gil (2002, p. 42) “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Já a verificação dos cálculos, incluindo bases de cálculo, percentuais, utilização de possíveis benefícios fiscais tem-se a pesquisa exploratória, como afirma Silva (2010 p. 59) “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, para tornar mais explícito ou para construir hipóteses”.

Em relação à abordagem do problema os resultados podem ser caracterizados como quali-quantitativos. Devido a análise dos cálculos de tributos, o estudo fará uso do método quantitativa, definido por Richardson (2008, p. 70):

(...) o método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análises de regressão etc.

O estudo também compreenderá interpretações de dados, utilizando a metodologia qualitativa que de acordo com Richardson (2008, p. 80), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos [...]”.

No que diz respeito aos procedimentos para a coleta e tratamentos de dados a pesquisa será dividida em estudo de caso e bibliográfica. A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, como livros e artigos científicos e estudo de caso por se tratar do estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, permitindo seu amplo aprofundamento e detalhamento (Gil, 2002).

A trajetória metodológica foi constituída dos seguintes passos: em primeiro lugar identificou-se o objeto de estudo, nesse caso, a empresa em que será realizada a análise tributária; posteriormente foram estabelecidas as metas a serem atingidas e por fim foram realizadas pesquisas acerca dos assuntos relacionados ao estudo para um maior embasamento teórico. A partir disso realizou-se os cálculos tributários do período em análise e comparou-se com o que a empresa tinha realizado a fim de identificar possíveis erros de apuração para correção e para planejamento tributário futuro.

#### **4. RESULTADOS DA PESQUISA**

A seguir, será apresentada a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da empresa analisada referente ao ano de 2017.

Quadro 02: Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de 2017

<b>Demonstração do Resultado do Exercício de 2017</b>	
Receita Operacional Bruta	R\$ 4.873.984,00
ISS (2%)	R\$ 97.479,68
PIS (1,65%)	R\$ 80.420,74
COFINS (7,6%)	R\$ 370.422,78
Receita Operacional Líquida	R\$ 4.325.660,80
Custo dos serviços prestados	R\$ 2.716.385,54
Lucro Operacional Bruto	R\$ 1.609.275,26
Despesas Operacionais	R\$ 1.074.900,83
Despesa com energia elétrica	R\$ 130.180,92
Crédito de PIS s/ despesa com energia elétrica (1,65%)	-R\$ 2.147,99
Crédito de COFINS s/ despesa com energia elétrica (7,6%)	-R\$ 9.893,75
Despesa com aluguel pago a PJ	R\$ 180.410,00
Crédito de PIS s/ despesa com aluguel (1,65%)	-R\$ 2.976,77
Crédito de COFINS s/ despesa com aluguel (7,6%)	-R\$ 13.711,16
Despesa com condomínio	R\$ 33.518,76
Crédito de PIS s/ despesa com condomínio (1,65%)	-R\$ 553,06
Crédito de COFINS s/ despesa com condomínio (7,6%)	-R\$ 2.547,43
Despesa com Folha, benefícios e impostos incidentes	R\$ 467.376,23
Despesa com internet	R\$ 3.640,00
Crédito de PIS s/ despesa com internet (1,65%)	-R\$ 60,06
Crédito de COFINS s/ despesa com internet (7,6%)	-R\$ 276,64
Despesa com depreciação	R\$ 148.117,80
Crédito de PIS s/ despesa com depreciação (1,65%)	-R\$ 2.443,94
Crédito de COFINS s/ despesa com depreciação (7,6%)	-R\$ 11.256,95
Despesa com honorário contábil	R\$ 32.500,00
Despesa com assessoria jurídica	R\$ 26.000,00
Despesa com publicidade	R\$ 17.827,00
Despesa com impostos/taxas/alvarás	R\$ 875,00
Despesas diversas	R\$ 8.935,22
Despesas com viagens	R\$ 39.346,28
Despesas com festas e confraternizações	R\$ 32.041,36
Lucro Operacional Líquido	R\$ 534.374,43
Resultado financeiro	R\$ 15.716,97
Receitas financeiras	R\$ 31.257,56
Despesas financeiras	R\$ 14.087,11
PIS s/ receitas financeiras (0,65%)	R\$ 203,17
COFINS s/ receitas financeiras (4,0%)	R\$ 1.250,30
Lucro Líquido do Exercício antes do IRPJ e CSLL	R\$ 550.091,41
IRPJ 15%	R\$ 82.513,71
Adicional de IRPJ 10%	R\$ 43.009,14
Total IRPJ	R\$ 125.522,85
CSLL 9%	R\$ 49.508,23
Lucro Líquido do Exercício	R\$ 375.060,33

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos da empresa analisada

Com base nas informações dessa DRE, nas seções seguintes serão apresentadas as apurações feitas pela empresa analisada e, se necessário, novas apurações dos tributos incidentes sobre faturamento e lucro para que seja realizado uma análise dos resultados confrontados.

#### 4.2 Apuração do ISS

A empresa utiliza a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis. Para esse CNAE, a alíquota de ISS no município de Florianópolis é de 2%.

A apuração do ISS se dá aplicando a alíquota do imposto da atividade praticada pelo faturamento dessa ocupação. Caso a empresa tenha receitas de CNAEs diferentes deve ser aplicada a alíquota de cada atividade separadamente pela sua respectiva receita.

A empresa estudada teve no período a receita com prestação de serviço de apenas uma atividade. O valor de ISS apurado nos demonstrativos da empresa no ano de 2017 foi de R\$ 97.479,68.

Para realizar a verificação desse imposto, o cálculo a ser efetuado é o seguinte:

Quadro 03: Apuração do ISS

Apuração do ISS	
Total das receitas de serviços prestados	R\$ 4.873.984,00
Alíquota de ISS	2%
ISS a pagar	R\$ 97.479,68

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos da empresa analisada

Desta forma, conclui-se que o valor do ISS apurado pela empresa está correto. Destaca-se que a empresa não tomou serviços em que teve a retenção de ISS (não foi substituta tributária do ISS) e não efetuou nenhum cancelamento de nota fiscal dos serviços prestados no período analisado.

#### 4.3 Apuração do PIS e COFINS

O PIS e a COFINS possuem uma apuração diferente do que a do ISS, pois além dos débitos, devem ser subtraídos os créditos contraídos pela empresa para se chegar ao imposto a pagar.

A empresa estudada, optante pelo regime do lucro real, está sujeita ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS para as receitas auferidas com a sua atividade operacional, sendo uma alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Porém, por meio do decreto n.º 8.426 de 01 de abril de 2015, foi estabelecido que o PIS e a COFINS sobre as receitas de aplicações financeiras para as empresas do regime não cumulativo são uma exceção e elas serão tributadas nas alíquotas de 0,65% para PIS e 4,00% para COFINS (BRASIL, 2015).

A seguir, será apresentado o detalhamento da apuração feito pela empresa:

Quadro 04: Apuração dos débitos de PIS e COFINS

Débitos de PIS e COFINS	
Receita Bruta	R\$ 4.873.984,00
PIS (1,65%)	R\$ 80.420,74
COFINS (7,60%)	R\$ 370.422,78
Receita de aplicações financeiras	R\$ 31.257,56
PIS (0,65%)	R\$ 203,17
COFINS (4,00%)	R\$ 1.250,30
<b>Total de débitos de PIS</b>	<b>R\$ 80.623,91</b>
<b>Total de débitos de COFINS</b>	<b>R\$ 371.673,09</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos da empresa analisada

A empresa apresentou um débito de PIS e de COFINS nos valores de R\$ 80.623,91 e R\$ 371.673,09, respectivamente. Destaca-se que o PIS e a COFINS sobre aplicações financeiras foram calculadas separadamente devido a alíquota diferencial dessa modalidade em virtude do decreto n.º 8426 de 2015.

Quadro 05: Apuração dos créditos de PIS e COFINS

<b>Créditos de PIS e COFINS</b>		
<b>Despesas</b>	<b>PIS (1,65%)</b>	<b>COFINS (7,60%)</b>
Despesa com energia elétrica - R\$ 130.180,92	R\$ 2.147,99	R\$ 9.893,75
Despesa com aluguel pago a PJ - R\$ 180.410,00	R\$ 2.976,77	R\$ 13.711,16
Despesa com condomínio - R\$ 33.518,76	R\$ 553,06	R\$ 2.547,43
Despesa com internet - R\$ 3.640,00	R\$ 60,06	R\$ 276,64
Despesa com depreciação - R\$ 148.117,80	R\$ 2.443,94	R\$ 11.256,95
<b>Total de créditos</b>	<b>R\$ 8.181,81</b>	<b>R\$ 37.685,93</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos da empresa analisada

A empresa se aproveitou de créditos de PIS e COFINS na totalidade de R\$ 8.181,81 e R\$ 37.685,93, respectivamente. Com isso, teve um saldo a pagar decorrente das operações do ano de 2017 no valor de R\$ 72.442,10 de PIS e R\$ 333.987,16 de COFINS.

A previsão legal para esses aproveitamentos de créditos está na Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Porém, verificando de forma detalhada os créditos em que a empresa se beneficiou, foram encontradas algumas inconsistências, que serão detalhadas a seguir.

No valor total da fatura de energia elétrica está embutida o valor da Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública (COSIP). Com isso, caso a empresa venha a aproveitar créditos de PIS e COFINS sobre energia elétrica, o valor da COSIP deve ser subtraído para a base de cálculo de crédito das respectivas contribuições. E a empresa analisada estava aplicando os créditos sobre a fatura de energia elétrica total. A base legal para o crédito de PIS e COFINS sobre energia elétrica está no inciso III do art. 3º da Lei 10.833 de 2003 (BRASIL, 2003).

A empresa estava se aproveitando de créditos de PIS e COFINS sobre o condomínio pago. Porém, não foi encontrado embasamento legal para essa prática e a empresa não fez nenhum tipo de consulta para saber se poderia efetuar esse crédito.

Em contrapartida, o aproveitamento do crédito pago a aluguel a pessoa jurídica está de acordo com o inciso IV do art. 3º da Lei 10.833 de 2003 e o de internet a empresa entende que se encaixa no inciso II da mesma Lei. Para esse estudo, a internet foi considerada um insumo necessário para a prestação desse serviço (BRASIL, 2003).

Por fim, na apuração analisada, estava sendo aproveitado créditos das contribuições na totalidade da despesa com depreciação, sendo que, a empresa possuía os setores de desenvolvimento, marketing e administrativo. Com isso, deve ser feita uma segregação e aproveitamento de créditos de depreciação apenas da área de desenvolvimento, conforme consta no inciso VI do art. 3º da Lei 10.833 de 2003 (BRASIL, 2003).

Desta forma, a nova apuração dos créditos de PIS e COFINS seria a seguinte:

Quadro 06: Nova apuração dos créditos de PIS e COFINS

<b>Créditos de PIS e COFINS</b>		
Despesas	PIS (1,65%)	COFINS (7,60%)
Despesa com energia elétrica - R\$ 127.800,00 (sem a COSIP)	R\$ 2.108,70	R\$ 9.712,80
Despesa com aluguel pago a PJ - R\$ 180.410,00	R\$ 2.976,77	R\$ 13.711,16
Despesa com internet - R\$ 3.640,00	R\$ 60,06	R\$ 276,64
Despesa com depreciação - R\$ 103.682,46 (área de desenvolvimento)	R\$ 1.710,76	R\$ 7.879,87
<b>Total de créditos</b>	<b>R\$ 6.856,29</b>	<b>R\$ 31.580,47</b>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos da empresa analisada

Realizando a nova apuração, os créditos de PIS e COFINS passariam, respectivamente, de R\$ 8.181,81 e R\$ 37.685,93, para R\$ 6.856,29 e R\$ 31.580,47. Apresentando uma diferença de R\$ 1.325,52 nos créditos de PIS e R\$ 6.105,46 nos créditos da COFINS. Com isso, os valores totais a pagar seriam de R\$ 73.767,62 de PIS e R\$ 340.092,62 de COFINS.

Por fim, o valor a pagar das contribuições seria de R\$ 7.430,98 a mais. Essa diferença, deve ser recolhida com juros e multas, sendo calculada mensalmente de acordo com o mês de competência.

#### **4.4 Apuração do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)**

Destaca-se que a apuração do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) da empresa analisada é por meio do balanço anual com pagamentos mensais. A empresa analisada apresentou em sua Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de 2017 uma despesa com IRPJ de R\$ 125.522,85 e CSLL de R\$ 49.508,23.

Observa-se ainda que a parte A (adições e exclusões) do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) apresentado pela empresa não tinham informações para serem adicionadas ou excluídas. E a parte B (compensações de prejuízos) não tinham informações, pois a empresa não apresentou prejuízos em anos anteriores.

Com base na nova apuração do PIS e da COFINS realizada na seção anterior, verifica-se a necessidade de realizar uma nova apuração de IRPJ e CSLL, pois por mais que os valores das despesas não tenham sofrido alterações, os valores dos créditos das contribuições terão que ser revistos, eles entram como redutora da despesa e isso impactará no valor do IRPJ e CSLL.

Realizando um comparativo, a antiga e a nova apuração ficam da seguinte forma:

Quadro 07: Comparativo DRE original com a nova DRE

Demonstração do Resultado do Exercício de 2017	DRE Original	Nova DRE (correção créditos de PIS e COFINS)
Receita Operacional Bruta	R\$ 4.873.984,00	R\$ 4.873.984,00
ISS	R\$ 97.479,68	R\$ 97.479,68
PIS	R\$ 72.442,10	R\$ 73.767,62
COFINS	R\$ 333.987,16	R\$ 340.092,62
Receita Operacional Líquida	R\$ 4.370.075,06	R\$ 4.362.644,08
Custo dos serviços prestados	R\$ 2.716.385,54	R\$ 2.716.385,54
Lucro Operacional Bruto	R\$ 1.653.689,52	R\$ 1.646.258,54
Despesas Operacionais	R\$ 1.120.768,57	R\$ 1.120.768,57
Despesa com energia elétrica	R\$ 130.180,92	R\$ 130.180,92
Despesa com aluguel	R\$ 180.410,00	R\$ 180.410,00
Despesa com condomínio	R\$ 33.518,76	R\$ 33.518,76
Folha, benefícios e impostos incidentes	R\$ 467.376,23	R\$ 467.376,23
Despesa com internet	R\$ 3.640,00	R\$ 3.640,00
Despesa com depreciação	R\$ 148.117,80	R\$ 148.117,80
Despesa com honorário contábil	R\$ 32.500,00	R\$ 32.500,00
Despesa com assessoria jurídica	R\$ 26.000,00	R\$ 26.000,00
Despesa com publicidade	R\$ 17.827,00	R\$ 17.827,00
Despesa com impostos/taxas/alvarás	R\$ 875,00	R\$ 875,00
Despesas diversas	R\$ 8.935,22	R\$ 8.935,22
Despesas com viagens	R\$ 39.346,28	R\$ 39.346,28
Despesas com festas e confraternizações	R\$ 32.041,36	R\$ 32.041,36
Lucro Operacional Líquido	R\$ 532.920,95	R\$ 525.489,97
Resultado financeiro	R\$ 17.170,45	R\$ 17.170,45
Receitas financeiras	R\$ 31.257,56	R\$ 31.257,56
Despesas financeiras	R\$ 14.087,11	R\$ 14.087,11
Lucro antes do IRPJ e CSLL	R\$ 550.091,40	R\$ 542.660,42
IRPJ 15%	R\$ 82.513,71	R\$ 81.399,06
Adicional de IRPJ 10%	R\$ 43.009,14	R\$ 42.266,04
Total IRPJ	R\$ 125.522,85	R\$ 123.665,11
CSLL 9%	R\$ 49.508,23	R\$ 48.839,44
Lucro Líquido do Exercício	R\$ 375.060,32	R\$ 370.155,88

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos demonstrativos da empresa analisada

Em contrapartida do PIS e da COFINS, o valor do IRPJ e da CSLL sofrerá uma redução devido ao aumento das contribuições, que resulta numa diminuição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro.

Partindo do pressuposto que a empresa manterá nenhuma adição ou exclusão no LALUR, o IRPJ que anteriormente tinha sido apurado no valor de R\$ 125.522,85 passará a ter um valor de R\$ 123.665,11. E a CSLL que tinha um valor de R\$ 49.508,23 passará a ter um valor de R\$ 48.839,44. Apresentando uma redução total desses dois tributos sobre o lucro de R\$ 2.526,53, a empresa pode se recuperar desses tributos pagos a maior por meio de PER/DCOMP.

Além disso, é importante ressaltar que, com a nova apuração, o lucro líquido da empresa apresentaria uma redução de R\$ 4.904,45, saindo de R\$ 375.060,32 e passando a ser R\$ 370.155,88.

Ressalta-se ainda que a empresa está inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), fornece o benefício aos colaboradores e não utiliza do incentivo dado pelo programa. Porém, nessa pesquisa, o cálculo desse benefício não foi efetuado devido a empresa ter fornecido um valor total dos gastos com pessoal e não ter detalhado o gasto apenas com alimentação, o que impossibilitou o cálculo.

## 5. CONCLUSÕES

O presente estudo teve por objetivo realizar uma análise dos tributos sobre faturamento e lucro, baseado nas receitas auferidas e despesas pagas no ano de 2017 de uma empresa prestadora de serviço optante pelo lucro real.

Com a verificação dos resultados da pesquisa observa-se que a empresa analisada apresenta problemas nas apurações dos seus tributos incidentes sobre o faturamento e sobre o lucro, haja vista que a empresa está realizando créditos de PIS e COFINS que não são permitidos pela legislação. Com isso, resultou em um pagamento a menor de tributos no valor de R\$ 4.904,45. A empresa deve fazer a correção desses apontamentos para se evitar possíveis autuações e cobrança de juros e multas.

Destaca-se também que a empresa não utiliza um benefício tributário do Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT). Sendo que é de direito, pois ela é optante pelo lucro real, auferir lucro, tem imposto devido e paga o benefício refeição aos seus colaboradores.

Fica demonstrada a importância de um planejamento tributário e a revisão do mesmo. Pois, sem saber, a empresa pode estar pagando tributos de forma incorreta e não utilizando benefícios fiscais ao seu favor. E esse tipo de ferramenta é indispensável no gerenciamento das empresas, para visar uma maior competitividade e lucratividade em suas operações.

As limitações encontradas no decorrer da pesquisa se dizem respeito a alguns demonstrativos contábeis estarem confusos ou com informações incompletas. Porém, nada que impossibilitou o alcance do objetivo proposto.

Por fim, como sugestão de trabalho futuro, sugere-se um novo planejamento tributário simulando se a empresa optar pelo lucro presumido ou simples nacional, observando que o simples sofreu alterações no ano de 2018 e verificando se o faturamento da empresa não é um limitador para opção por esse regime. Ou até mesmo, a apuração pelo lucro real com o balancete trimestral.

## Referências Bibliográficas

BRASIL. **Constituição da república federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasil, 1988.

BRASIL. **Decreto nº 8426, de 1º de abril de 2015**. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Brasília, DF, 2015. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm)>. Acesso em: 15. fev 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF, 1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)>. Acesso em: 18. fev 2018.

**BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 31. jan 2018.

**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. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm)>. Acesso em: 15. fev 2018.

**BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>. Acesso em: 13. fev 2018.

**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 débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 13. fev 2018.

**BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm)>. Acesso em: 13. fev 2018.

**BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm)>. Acesso em: 15. fev 2018.

**BRASIL. Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.** Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm)>. Acesso em: 18. fev 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF, 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm)>. Acesso em: 12. fev 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 05. fev 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016.** Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm)>. Acesso em: 05. fev 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.  
IBGE. **Comissão Nacional de Classificação.** Disponível em <<https://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html>> Acesso em 20 de fev. de 2018.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária.** 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et. al. **Manual de contabilidade tributária.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3 ed. rev. Ampl. São Paulo: Atlas, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

TEIXEIRA, P. H.; ZANLUCA, J. C. **Manual prático de gestão tributária nas empresas.** Portal Tributário Editora e Maph Editora. Obra eletrônica atualizada em 19/03/2008.