

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: MAIS DO QUE UMA QUESTÃO DE CÁLCULO DE TRIBUTOS

### **Resumo:**

*O conhecimento do mercado, a atenção às novas tecnologias, bem como também às necessidades de adequação à era digital, nem sempre são suficientes para atender às expectativas dos stockholders, que normalmente esperam por um maior retorno do seu investimento, ou seja, maior lucratividade do negócio. Atualmente o Brasil vem passando por diversas crises, como por exemplo a política, a social e principalmente a econômica. E, é neste cenário, que o Brasil vem enfrentando sua principal recessão, o planejamento tributário é uma estratégia para a redução de custos e a consequente otimização do resultado econômico da empresa. Sabe-se que o planejamento tributário é uma das atividades da gestão tributária. A questão que se coloca é: será que apenas os cálculos corretos entre as diversas opções de tributação são suficientes para efetivamente trazer os resultados esperados? Através de pesquisa bibliográfica, entrevistas, exames documentais e aplicação de cálculos em uma empresa da região metropolitana de Belo Horizonte, espera-se analisar à questão que ora se apresenta. Verifica-se que aliado à um planejamento tributário outros pontos são importantes como um bom nível de controle interno entre as operações e a qualidade da informação contábil. Alguns conceitos são extremamente importantes de serem conhecidos pelo Planejador Tributário, conceitos como governança contábil, governança tributária juntamente com todo um arcabouço legal que acompanha cada tipo de tributo. As obrigações acessórias devem ser analisadas juntamente com os tributos. Muitas vezes, o descumprimento das obrigações acessórias podem acarretar uma série de ônus financeiros para as empresas inviabilizando a utilização do planejamento tributário desejável.*

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário, Gestão Tributária, Gestão Contábil.

## **1- INTRODUÇÃO**

O planejamento tributário consiste na escolha, entre as diversas alternativas igualmente válidas, de situações jurídicas ou fáticas que objetivem reduzir, eliminar ou mesmo postergar o ônus tributário, sempre que isto for possível nos limites da legislação pertinente.

O planejamento tributário é atualmente uma das grandes necessidades das empresas. O cenário político-econômico atual tem levado diversas empresas a fecharem o seu negócio em função de um elevado custo, principalmente o tributário. Conforme a Receita Federal do Brasil, a carga tributária em relação ao PIB de 2015 foi de 32,66%.

O planejamento tributário não pode ser confundido com Evasão ou Sonegação fiscal, pois este é fruto de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e multa. Estabelecer o limite entre Elisão fiscal e a sonegação fiscal é como discernir o lícito do ilícito. A lei complementar nº 104/2001, adicionou um parágrafo único ao texto do art. 116 do CTN, o qual prevê que a autoridade tributária poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

O ano de 2016 foi ano complexo para o Brasil e isto inclui a maioria dos empresários, entre a realização de mega eventos como as Olimpíadas, investigações de corrupção, desvios de dinheiro, o Impeachment da Presidente Dilma Rousef, e tantos outros fatos, a economia brasileira sentiu um baque e junto com elas os empresários. Logo, o Planejamento Tributário tornou-se de fundamental importância para as empresas.

No entanto, a realização de um planejamento tributário eficaz, eficiente e dentro dos limites legais não é nada fácil de se fazer. O que faz com que cada caso seja um caso, logo, planejamento tributário deve ser encarado como específico para cada negócio, deve levar em consideração a natureza das operações, a localidade de abrangência, as questões societárias, organizacionais, e acima de tudo a permissividade ou brechas das legislações aplicáveis aos negócios e aos diversos tipos de tributos.

Para evidenciar a importância do Planejamento Tributário, vamos usar um pequeno estudo de caso, demonstrando não só a importância de apurar os tributos, mas a necessidade de atendimento as obrigações acessórias que corroboram para o pleno atingimento das expectativas que um planejamento tributário eficaz e efetivo pode trazer.

## **2 – Conceitos e Objetivos**

O planejamento tributário é uma das atividades da gestão tributária, ainda dentro da gestão tributária podem-se encontrar as seguintes atividades: apuração com exatidão do resultado tributável, a identificação e orientação quanto aos registros contábeis das provisões relativas aos tributos a recolher, a escrituração dos documentos fiscais em livros fiscais próprios ou registros auxiliares, preenchimento de guias de recolhimento, informes e declarações digitais, orientação fiscal para todas as unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos ou sociedades coligadas e controladas), ainda há outras atividades. O quadro abaixo demonstra de forma resumida essas atividades da gestão tributária:

<b>ESCRITURAÇÃO &amp; CONTROLE</b>	<b>ORIENTAÇÃO</b>	<b>PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b>
<p>Escrituração fiscal das atividades do dia a dia da empresa e dos livros fiscais;  Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o Departamento de Contas a Pagar  Controle para os prazos para os recolhimentos.  Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios de contabilidade.  Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de tributos e de impostos.  Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, centro de distribuição, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando padronizar procedimentos.</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para a redução d carga fiscal, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos e contribuições não cumulativos (ICMS, IPI, PIS e COFINS)</li> <li>• Todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos tributos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;</li> <li>• Todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável.</li> </ul>

Fonte: Oliveira etal (2012, p.20)

Nos dias de hoje a redução de custos é uma das principais estratégias utilizadas no mundo globalizado. Indubitavelmente, para se obter o melhor desempenho em uma economia instável com altas taxas de tributação como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que as empresas dispõem, para enfrentar as altas taxas de tributação brasileira é o planejamento tributário. Para LATORRACA, (2000) planejamento tributário :

Costuma-se, então, denominar de 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. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Para BORGES (2000) o planejamento tributário apresenta:

A natureza ou essência do planejamento fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir; reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.

FABRETTI (2006, p.32) de uma forma simples e direta diz que “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”.

Outro ponto que corrobora e muito com a essência de um bom planejamento tributário é o planejamento contábil, este é definido por FABRETTI (2006, p. 33) como sendo “a eficiência e exatidão dos registros contábeis, afim de que a administração possa planejar suas ações.”

O principal objetivo proposto neste artigo é demonstrar como a opção fiscal entre Lucro Presumido, Lucro Real ou Simples pode ser determinante na melhora do desempenho econômico das empresas. Outros objetivos podem ser evidenciados na existência de controles contábeis adequados, ou seja, sem uma gestão contábil eficiente é muito improvável a realização de um planejamento tributário.

As principais possibilidades de opção tributária são como citado anteriormente as modalidades:

- Lucro Real;
- Lucro Presumido; e
- Simples.

Cabe destaque que em situações especiais, há ainda a possibilidade de tributação pelo Lucro Arbitrado. O art. 530 do RIR/99 apresenta os motivos que podem levar às hipóteses de arbitramento, são elas:

- a) 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;

- b) 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.
- c) O contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do único do art. 527. Do RIR/99;
- d) O contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- e) 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
- f) O contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão, utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

O Lucro Real é a modalidade na qual o tributo (Imposto de Renda e Contribuição Social) é apurado com base na escrituração mercantil das organizações, o que implica na adoção de um conjunto de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional da contabilidade. Como por exemplo:

- Observância dos princípios de contabilidade;
- Constituições das provisões necessárias (Trabalhistas, matemáticas);
- Completa escrituração contábil e fiscal (ECD e Speds);
- Preparação das demonstrações contábeis, e etc.

Para Oliveira et al (2012, p. 181) o conceito de lucro real é o “lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”.

O Lucro Presumido conforme Oliveira et al (2012, p.192) é uma “forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com o Imposto de Renda e da Contribuição Social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real.”

### **3 – Caso Locadora de Máquinas Pesadas Ltda - LMP**

A fim de preservar a identidade da real empresa trataremos aqui o caso como sendo da empresa LMP.

#### **3.1 Contextualização**

A empresa LMP tem como atividade a locação de máquinas pesadas, (Tratores, Escavadeiras, Retroescavadeiras, rolos compressores e outros), sem a utilização de mão-de-obra, operador. Constituída há mais de oito anos, é uma empresa sólida, porém pequena.

No ano de 2015 a empresa estava enquadrada na opção SIMPLES. Com um número de 11 empregados ao todo, sendo destes 4 na área administrativa e o restante na área operacional (controle e manutenção). O ano de 2015 encerrou com um faturamento Bruto de R\$ 3.849.762,82.

A empresa estava enquadrada pela última vez no SIMPLES, uma vez que seu volume de faturamento ultrapassaria o teto do simples no ano de 2016, e em 2015 já havia estourado, mas permanecendo abaixo dos 20% no ano.

Apesar de o cenário econômico brasileiro estar limitando o crescimento de muitas empresas para alguns segmentos a oportunidade de crescimento era evidente, o que se aplica à LMP, dessa forma havia a necessidade de uma reestruturação e planejamento para que ocorresse um crescimento consistente e para isto veio o Planejamento Tributário.

Características contábeis e financeiras:

A contabilidade era terceirizada, não havia boa sinergia no fluxo de informação entre às áreas afins, como por exemplo: Compras, Tesouraria (contas a pagar e a receber) e contabilidade. A escrituração contábil estava atrasada em mais de um semestre.

Não havia controle do ativo imobilizado no âmbito contábil, não eram constituídas provisões trabalhistas, não havia controle eficaz sobre os financiamentos das máquinas, não eram calculado as depreciações. As operações financeiras (caixa, bancos e aplicações) eram tratadas simplesmente como “disponível”.

Pagamentos diversos com documentação não hábil para fins fiscais.

### **3.2 Simulação para Lucro Real e Lucro Presumido**

A fim de definir a opção tributária para o ano de 2016, foi necessário fazer um levantamento criterioso de informações a fim de efetuar cálculos para a identificação do custo tributário sobre o cenário que tínhamos em mãos.

Os custos analisados que seriam determinantes para a opção eram: PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

Os demais custos continuariam a existir independente da opção a ser adotada. Salientamos que o custo de mão-de-obra não seria analisado em função de sua irrelevância diante dos custos tributários e dos custos operacionais. Mas de igual forma é de grande importância o estudo dos encargos sociais, pois em uma empresa em que estes gastos sejam relevantes, sem dúvida alguma o mesmo poderá trazer grandes impactos sobre o resultado final da empresa.

De qualquer forma iremos demonstrar os gastos com pessoal para termos a noção do impacto que este traria sobre o resultado da empresa.

Dados após levantamentos e análises (ano de 2015):

**Faturamento 2015:** R\$ 3.849.762,82 (validado com Notas de Locação, e também extrato simples).

**Custo Histórico Imobilizado:** R\$ 10.070.811,88 (validado por notas fiscais)

**Despesa com Pessoal:** R\$ 196.771,53 (exame documental)

**Despesas Administrativas:** R\$ 116.853,57 (destes R\$ 84.344,50 com aluguel e energia elétrica)

**Despesas Financeiras:** R\$ 132.662,00 (Destes R\$ 128.430,00 com despesa de financiamento)

**Receitas Financeiras:** R\$ 159.600,00 (Venda de ativo Imobilizado)

**Custos:** R\$ 548.797,45

**Impostos (SIMPLES):** 433.934,35

### 3.2.1 Lucro Presumido

Se estivesse enquadrada no Lucro Presumido a situação tributária seria a seguinte:

Base de Calculo	Alíquota	Tributo	Valor
3.849.762,82	0,65%	PIS	25.023,46
3.849.762,82	3%	COFINS	115.492,88
1.231.924,10	15% + 10% adic.	IRPJ	283.981,03
1.231.924,10	9%	CSLL	110.873,17
TOTAL =>>>			<b>535.370,54</b>

Fonte: próprio autor

Encargos tributários previdenciários:

Como a empresa estava enquadrada dentro do simples, o único custo com encargos previdenciários que tinha era o valor do FGTS. Com a alteração o impacto que a empresa terá é praticamente os encargos patronais com o INSS em 20% mais a parte de terceiros, aqui expressos em 8,8%. O cálculo abaixo apesar de simplista demonstra o impacto adicional aos resultados da LMP. Não importa a opção tributária, o cálculo abaixo se aplica tanto ao Lucro Presumido quanto ao Lucro Real.

Custos de Pessoal	FGTS	INSS Patronal	Terceiros	TOTAL
196.771,53	15.741,72	39.354,31	17.315,89	72.411,92

Fonte: próprio autor

### 3.2.2 LUCRO REAL

Se estivesse enquadrada no Lucro Real a situação tributária seria a seguinte:

Base de Calculo	Alíquota	Tributo	Débito	Crédito	Valor
3.849.762,82	1,65%	PIS	63.521,09	49.950,83	13.570,26
3.849.762,82	7,6%	COFINS	292.581,97	230.090,35	62.491,62
<b>Subtotal →</b>			356.103,06	280.041,18	
<b>TOTAL DÉBITO →→</b>					<b>76.061,88</b>

Fonte: próprio autor

Fontes geradoras de Crédito:

Descrição	B.C.	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
Custos (peças, combustíveis, sublocação).	548.797,45	9.055,16	41.708,61
Energia	8.344,50	137,68	634,18
Locação	76.000,00	1.254,00	5.776,00
Jrs. Sobre Financiamento	128.430,00	2.116,10	9.760,68
Depreciação *	2.265.932,67	37.387,89	172.210,88
<b>TOTAL →→</b>		<b>49.950,83</b>	<b>230.090,35</b>

Fonte: próprio autor

\* a maior parte do imobilizado foi adquirida em 2015 e, a alíquota de depreciação é de 25% a.a. valor residual estimado em 10% do custo histórico.

Para a apuração do IRPJ e CSLL, é necessário à elaboração de um Demonstrativo de Resultado, o Demonstrativo pode ser demonstrado da seguinte forma:

<b>EMPRESA LMP</b>	
<b>DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO ANO DE 2015</b>	
<b>RECEITA BRUTA</b>	<b>3.849.762,82</b>
(-) PIS *	(13.570,26)
(-) COFINS *	(62.491,62)
<b>RECEITA LÍQUIDA</b>	<b>3.773.700,94</b>
(-) CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS	(548.797,45)
<b>LUCRO BRUTO</b>	<b>3.224.903,49</b>
<b>DESPESAS E RECEITAS OPERACIONAIS:</b>	
Despesas Gerais e Administrativas	(116.853,57)
Depreciação Acumulada	(2.265.932,67)
Despesas de Pessoal	(196.771,53)
Provisões & Encargos Sociais	(84.209,74)
Despesas Financeiras	(132.662,00)
Receitas Financeiras (Ganho na Venda de Imobilizado)	159.600,00
<b>RESULTADO ANTES DO IRPJ E CSLL</b>	<b>588.073,98</b>
IRPJ	(123.018,50)
CSLL	(52.926,66)
<b>LUCRO LÍQUIDO</b>	<b>412.128,82</b>

Fonte: próprio autor

TRIBUTOS	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL	DIFERENÇA
PIS	25.023,46	13.570,26	11.453,20
COFINS	115.492,88	62.491,62	53.001,26
IRPJ	283.981,03	123.018,50	160.962,53
CSLL	110.873,17	52.926,66	57.946,51
	<b>535.370,54</b>	252.007,04	//////////
Economia Gerada com a opção <b>Lucro Real</b>			<b>283.363,50</b>

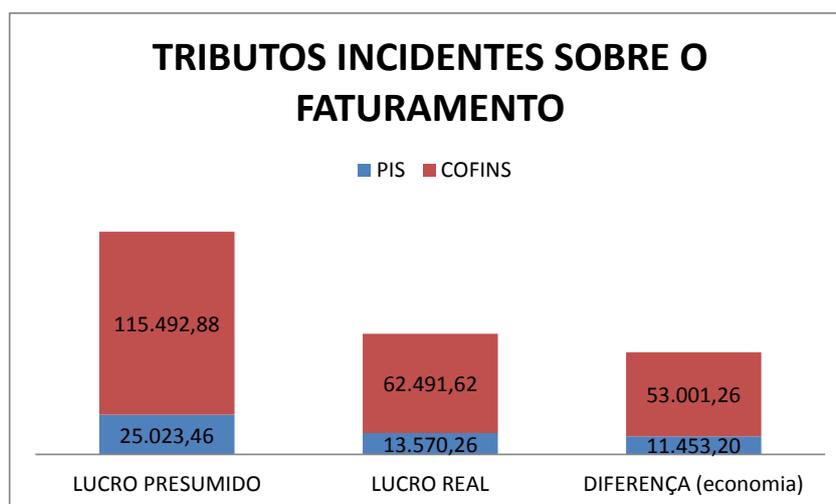
Fonte: próprio autor

\* Valores líquidos dos créditos tributário

### 3.2.3 Visualização Gráfica Dos Impactos

Ao considerarmos os gastos com PIS e COFINS na modalidade de Lucro Real obtém-se uma economia de R\$ 64.454,46 em relação ao Lucro Presumido.

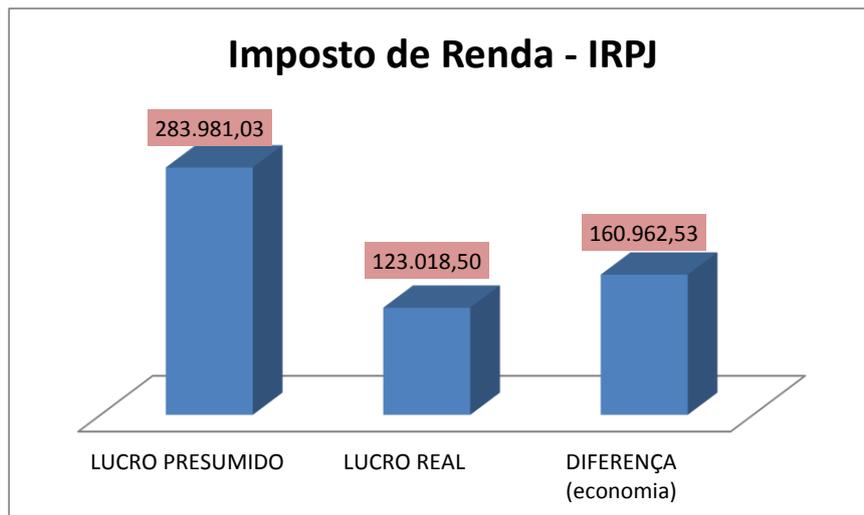
No Lucro Presumido, a carga tributária é de 3,65%, e considerando os créditos tomados na apuração pelo Lucro Real a alíquota efetiva foi de 1,98%. O gráfico abaixo demonstra essa realidade:



Fonte: próprio autor

Ao analisarmos o Imposto de Renda, verificamos uma economia de R\$ 160.962,53 na opção Lucro Real em comparação ao Lucro Presumido.

A alíquota efetiva do IRPJ no opção Lucro Real foi de 3,2% enquanto que no Lucro Presumido foi de 7,32%. O gráfico abaixo demonstra tal situação em termos monetários.



Ao analisarmos a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, verificamos uma economia de R\$ 57.946,51. A alíquota efetiva da CSLL em relação ao faturamento bruto foi de 1,37% na opção Lucro Real, já no Lucro Presumido foi de 2,88%. O gráfico abaixo evidencia monetariamente este impacto.



Fonte: Próprio autor

#### 3.2.4 Considerações Finais

A opção Lucro Real, indubitavelmente é a melhor opção a ser adotada para o ano de 2016 na empresa LMP. No entanto, esta hipótese somente será viável se a empresa vier a melhorar o nível de informação, a qualidade da documentação a ser utilizada e os controles contábeis necessários quanto ao seu imobilizado, quanto aos financiamentos à segregação de principal e juros, agilidade na disponibilização das informações, pois para a utilização da possibilidade de balancete de suspensão é necessário que a contabilidade esteja em dia, isto entre outros pontos que são exigidos pela opção lucro real.

Se assim não proceder, a empresa não poderá aproveitar os créditos de PIS e COFINS, nem mesmo utilizar das despesas dedutíveis como, por exemplo, a depreciação e despesas financeiras sobre os financiamentos, para fins de redução dos impostos sobre a renda, além da possibilidade de utilização da sistemática de balancete de suspensão.

Por fim resta a visualização sobre o resultado final do ano de 2015, considerando inclusive a opção vigente no ano. A Tabela abaixo tem como objetivo demonstrar o impacto que ocorreria no resultado tendo como pano de fundo as possibilidades quanto à opção fiscal.

A tabela a seguir demonstra a partir do resultado contábil do ano de 2015, onde a opção era o SIMPLES NACIONAL, o impacto do estudo feito. A percepção destes impactos pode ser mensurado ao analisar o percentual de lucratividade que a empresa apresentaria. E o crescimento ou redução do resultado em relação ao resultado do SIMPLES.

#### Impacto no Resultado

	Simplex	Lucro Presumido	Lucro Real
<b>LUCRO NO SIMPLES CONFORME DEMONSTRATIVO CONTÁBIL</b>	2.580.343,92	2.580.343,92	2.580.343,92
ajustes para comparabilidade:			
inclusão da depreciação	-2.265.932,67	-2.265.932,67	-2.265.932,67
Exclusão do SIMPLES		433.934,35	433.934,35
Inclusão PIS, COFINS, IRPJ e CSLL		-535.370,54	-252.007,04
Incremento das provisões e Encargos Sociais		-84.209,74	-84.209,74
	314.411,25	128.765,32	412.128,82
<b>Lucratividade ==&gt;</b>	<b>12,2%</b>	<b>5,0%</b>	<b>16,0%</b>
<b>Impacto no Resultado em relação à opção Simplex</b>		<b>-59,0%</b>	<b>31,1%</b>

Fonte: Próprio Autor

A opção que demonstrou ser a mais vantajosa foi a opção do Lucro Real, com uma rentabilidade de 16% em segundo lugar aparece a opção do Simples Nacional, com a rentabilidade de 12,2% e por último a opção do Lucro Presumido.

A opção Simples Nacional não poderia ser adotada no ano de 2016 em função da previsão de faturamento.

No ano de 2016, a opção Lucro Real foi adotada, a empresa efetuou troca de prestador de serviços contábeis, trazendo dessa maneira melhor qualidade das informações contábeis. Ao mesmo tempo, implementou controles financeiros mais eficazes e eficiente, trazendo uma melhoria sensível ao controle interno da empresa.

O Planejamento tributário aliado a uma gestão tributária que se utiliza de uma contabilidade proativa passou a ser além de termômetro de desempenho um instrumento de gestão à alta administração da empresa.

Além do ganho intangível que a empresa passou a ter após o planejamento tributário, conseguiu economizar no ano de 2016 mais de um milhão de reais com impostos.

#### 4- Conclusão

O planejamento tributário conseguiu atender ao seu papel que é de economizar com tributos de forma lícita e de forma preventiva. A organização do sistema de informação da empresa é crucial para a tomada de decisão. Foi verificado que além da economia tributária a empresa obteve um ganho intangível, manifestado na qualidade das informações contábeis, melhoria de seus controles interno tanto patrimonial quanto financeiro. A economia com algumas compras sem documentação hábil foram substituídas por compras com documentação hábil, uma vez que esta trazia benefícios tributários para a empresa. Ocorreu uma melhor seleção de fornecedores.

Conseguiu-se demonstrar que os cálculos advindos do planejamento tributário puderam definir a opção tributária a ser adotada, no entanto, sua eficácia somente seria atingida na ora em que a empresa tivesse domínio das variáveis organizacionais, aqui expressa na existência de uma contabilidade de qualidade, suportada por uma gestão tributária que se preocupa com a apuração adequada dos tributos, bem como também o atendimento das obrigações acessórias que acompanham os tributos. A melhora no nível de fornecedores tanto de serviços quanto de produtos contribuiu para o aumento do aproveitamento de créditos tributários.

A consciência da alta administração foi impactada com o planejamento tributário e todos os benefícios que este trouxe. Agora se sabe que esta ação é algo constante que transcende a forma de tributação e recai sobre todas as atividades e operações da empresa.

#### 5 – Referências

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172/1966. Art 116.

BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda**. Decreto 3000/99. Art 527, 530.

BRASIL. **Legislação Tributária Federal**. Lei 10.833/2003.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 10ª Ed. São Paulo: 2006.

(carga tributária) consultado em 05/01/2017.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 15ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Luiz Martins de , RENATO, Chierigato, JUNIOR, José Hernandez Perez, GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 11<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Atlas, 2012.