

## GESTÃO TRIBUTÁRIA DE IMPOSTOS RECUPERÁVEIS: O CASO DA COSTA BIOENERGIA LTDA

Robson Lolli<sup>1</sup>

Taciana Renata Oliveira<sup>2</sup>

Gervaldo Rodrigues Campos<sup>3</sup>

LOLLI, R.; OLIVEIRA, T. R.; CAMPOS, G. R. Gestão tributária de impostos recuperáveis: o caso da Costa Bioenergia LTDA. *Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR*, Umuarama, v. 11, n. 2, p. 293-314, jul./dez. 2010.

**RESUMO:** O presente estudo teve como objetivo avaliar os tributos recuperáveis da empresa Costa Bioenergia LTDA, visando verificar se a empresa está se beneficiando dos incentivos previstos na legislação e, assim, sugerir alternativas para utilização dos referidos créditos, com ênfase no PIS (Programa Integração Social), COFINS (Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social) e ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços). A metodologia utilizada na elaboração deste trabalho teve como base a pesquisa em obras e sites direcionados ao conceito de gestão tributária, bem como o estudo de caso, no qual foram extraídos dados da contabilidade da empresa. Com a conclusão deste trabalho, verificou-se que a empresa está se beneficiando dos incentivos previstos na legislação e, após a análise, a empresa foi orientada pelos pesquisadores a se inscrever no Sistema de Controle da Transferência e Utilização de Créditos Acumulados, no qual se torna possível a transferência de crédito do ICMS.

**PALAVRAS-CHAVE:** Planejamento tributário. PIS. COFINS. ICMS.

## RECOVERABLE TAX MANAGEMENT: THE CASE OF COSTA BIOENERGIA LTDA

**ABSTRACT:** This work aimed to evaluate recoverable taxes of Costa Bioenergia LTDA company to check if the company has benefits from the incentive provided by the legislation, and then to suggest alternatives to the use of such credits, mainly for PIS (Social Integration Program), COFINS (Contribution to Social Security Financing) and ICMS (Value-Added Tax on Sales and Services). The methods used for the preparation of this paper are based on research studies and sites related to the concept of tax management and also the case study extracted from the company accounting data. It was concluded that the company

---

<sup>1</sup>Graduando em Ciências Contábeis – UNIPAR- Umuarama, PR.

<sup>2</sup>Graduando em Ciências Contábeis – UNIPAR- Umuarama, PR.

<sup>3</sup>Mestre em Contabilidade e Controladoria – Professor do Curso de Ciências Contábeis – UNIPAR.

has benefits from the incentive provided by the legislation and after the analysis, it was guided by the researchers to register in the System of Transfer Control and Use of Accumulated Credits in which it becomes possible to transfer credit from ICMS.

**KEYWORDS:** Tax planning. PIS. COFINS. ICMS.

## **GESTIÓN TRIBUTARIA DE IMPUESTOS RECUPERABLES: EL CASO DE LA EMPRESA COSTA BIOENERGIA LTDA**

**RESUMEN:** Este trabajo tuvo como objeto evaluar los tributos recuperables de la empresa Costa Bioenergía LTDA, para verificar si la empresa está beneficiándose de los incentivos previstos en la legislación y, así, sugerir alternativas para el uso de esos créditos, con énfasis en el PIS (Programa de Integración Social), COFINS (Contribución al Financiamiento de la Seguridad Social) y el ICMS (Impuesto sobre circulación de mercancías y servicios). La metodología utilizada en la elaboración de este trabajo tuvo como base la búsqueda en obras y sitios dirigidos al concepto de gestión tributaria, así como el estudio de caso, donde se obtuvieron datos de la contabilidad de la empresa. Con la conclusión de esta investigación, se verificó que la empresa está beneficiándose de los incentivos previstos en la legislación y, tras análisis, la empresa fue orientada por los investigadores a inscribirse en el Sistema de Control de Transferencia y Utilización de Créditos Acumulados, donde se hace posible la transferencia de crédito del ICMS.

**PALABRAS CLAVE:** Planificación tributaria. PIS. COFINS. ICMS.

### **1 INTRODUÇÃO**

Prepondera no senso comum que o planejamento tributário é uma invenção recente do século XX, instituída por contribuintes modernos que, aproveitando-se de lacunas ou vazios legislativos, têm como meta a obtenção de economia fiscal. Inclusive recentemente no Brasil, o legislador federal, a pedido do ex-ministro da Fazenda Pedro Malan, acrescentou um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, cujo objetivo – ainda não muito esclarecido – seria a proibição absoluta do recurso às práticas elisivas. Se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal e a ilegal denomina-se sonegação fiscal.

Dada à contemporaneidade da matéria e as acirradas discussões que vem provocando, fica difícil imaginar que, há muito tempo, o planejamento tributário já era corriqueiro entre os homens.

Segundo Veloso (2003, p. 90), “na Irlanda de 1.696, o imposto imobi-

liário era cobrado segundo o número de janelas das casas. Quanto mais janelas, mais tributo. Imediatamente, sem hesitar, os irlandeses deram um jeito de sumir com todas as janelas de suas casas”.

Na atualidade o avanço do processo de globalização, o acirramento da competição nos mercados e a elevação contínua da carga tributária têm contribuído para destacar o papel estratégico da gestão tributária nas empresas. Este último, nada mais é do que o ramo da contabilidade que tem o objetivo de aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.

Planejamento tributário na visão de Fabretti (2007) é o estudo feito previamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas.

Diversos estudos nacionais e internacionais mostram que o Brasil é um país onde o custo é muito alto para as empresas, em decorrência de vários problemas estruturais e conjunturais. Assim, o sistema de tributário brasileiro é um dos mais elevados do mundo, além de complexo e caro para as organizações empresariais, principalmente para as que exercem atividades diversificadas, em diversos estados do país. Desta maneira, torna-se importante que a empresa tenha uma eficiente gestão tributária.

A gestão tributária deve avançar pelos vários elos que compõem a cadeia produtiva, procurando as melhores alternativas tributárias para todos os seus usuários, inclusive o governo. Os altos índices de informalidade e sonegação, especialmente em alguns setores econômicos, podem ter como causa o peso da carga tributária, além dos altos custos de conformidade exigidos das empresas que atuam no Brasil.

Para o governo é importante conhecer o efeito da tributação sobre as empresas, como base para empreender projetos, visando desonerar o setor produtivo e estimular a inclusão, a regularização e o desenvolvimento de novos empreendimentos, contribuindo não apenas para o aumento da arrecadação, mas principalmente para a promoção do bem-estar social. Além de permitir analisar essas situações, a gestão tributária pode demonstrar que, muitas vezes, é possível se obter boas economias tributárias permanecendo dentro da lei.

Sobre o assunto Borges (1996, p. 55) afirma “dois fatores determinam a importância e a necessidade do Planejamento Fiscal na empresa. 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”.

A necessidade de as empresas efetuarem seus planejamentos, dentro da estrita observação da legislação vigente, visando encontrar mecanismos que lhe permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos, está

ficando cada vez mais latente em suas administrações, pois economizar tributos dentro dos limites da lei é o objetivo do planejamento tributário, porque o Estado deve observar os limites constitucionais ao interferir na economia do agente produtivo por meio do tributo.

Além disso, os entes tributantes devem ter sua atuação e imposição tributária regulamentadas em lei. Por outro lado, ao contribuinte cabe observar as limitações previstas em lei e, dentro desta, delinear as estruturas e formas legítimas para suas operações industriais e mercantis, possibilitando-lhe o menor custo tributário e desta forma planejar com melhor capacidade sua estratégia de atuação. Esse planejamento pode garantir estratégias mais flexíveis e que levarão, conseqüentemente, a uma vantagem competitiva sustentável.

A ausência do planejamento tributário em grande parte das empresas, as deixa em desvantagem no campo da competitividade do mercado. As empresas que o utilizam, possuem nele uma forte perspectiva de ganhos significativos em relação aos seus concorrentes, pois o planejamento tributário torna-se então fator de diferenciação determinante para assegurar a competitividade dos agentes produtivos no mercado, uma vez que gera vantagem na formação do preço final do produto, e favorece a vantagem na fidelização de clientes.

O principal método de planejamento tributário é aquele feito pessoalmente para a empresa ou grupo empresarial, isto é, deve-se atentar para as características peculiares: histórico, composição societária, ramo de atuação, filosofia empresarial, pessoal, perfil dos clientes, perfil dos fornecedores, tipo de operações financeiras que realiza, entre outros fatores.

O planejamento tributário, para ser sério e eficaz, pressupõe que haja uma transparência nas transações comerciais, com atenção especial para a idoneidade de toda a documentação mercantil, visto que a presença de qualquer irregularidade gera a suspeita de operações tributárias ocultas que, por sua vez, ensejam autuações e até mesmo o arbitramento de receitas ou lucros pelo fisco. Desta forma, a contabilidade tem um papel essencial dentro do planejamento tributário, pois dá fidelidade ao registro dos fatos, sendo suporte à transparência das peças contábeis e documentos nelas contidas.

Segundo Olenike (2004) a contabilidade, como ciência, tem como finalidade orientar e registrar os fatos administrativos das entidades, permitindo o controle patrimonial e as mudanças ocorridas durante um determinado período, tendo, portanto, grande importância na questão ora apresentada. Assim, deve ser um instrumento essencial para a elaboração de um planejamento tributário eficaz, no qual o contador não deve ser encarado como um mero “registrator de fatos”, como infelizmente, ainda acontece, mas sim como o profissional que reúne todas as condições para elaborar planos com vista à redução dos tributos.

Para se atingir plenamente esse objetivo, é preciso estudar, registrar e

controlar os atos e fatos administrativos que produzem mutações patrimoniais, e conseqüentemente o resultado econômico positivo ou negativo (lucro ou prejuízo). Isso se faz pela escrituração contábil.

Este estudo tem como objetivo avaliar os tributos recuperáveis da empresa Costa Bioenergia LTDA, visando verificar se a empresa está se beneficiando dos incentivos previstos na legislação e sugerir alternativas para utilização dos referidos créditos, com ênfase no Programa Integração Social - PIS, na Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social - COFINS e no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de maneira a orientar e proporcionar possível maximização do crédito do PIS, Cofins e ICMS do montante de tributo a recuperar, conforme a legislação permitir.

Algumas organizações calculam seus tributos erroneamente, entretanto, há saídas para evitar o pagamento indevido e também para racionalizar os gastos com tributos. Como a carga tributária é elevada demais, estas saídas são ferramentas importantes para que os empresários evitem que o peso dos impostos seja maior do que o necessário.

Assim, o planejamento tributário é indispensável para as empresas, pois permite diminuir uma série de gastos com tributos, revertendo esses recursos para o fortalecimento e crescimento delas.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Tributos**

Conceituar tributo serve para entender como buscar dentro das alternativas legais a diminuição do custo que os impostos geram para as empresas, para que isso seja possível é preciso conhecer na forma da lei o que é classificado como tributo. A legislação divide os tributos em espécies da seguinte forma: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições federais e contribuições do município e do distrito federal reconhecida legalmente pela Constituição e Federal e o Código Tributário Nacional.

De acordo com o Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25-10-1966, art. 3º –, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, embora logo adiante no art. 5º, tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

A Constituição Federal Art. 145 inciso I, II e III permite a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir os seguintes tributos: impostos; 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 a sua disposição e contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

## **2.2 Obrigações tributárias**

A obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do particular uma prestação em razão de prévia determinação legal ou de manifestação de vontade. Assim, conforme ensina Oliveira (2007) é possível afirmar que obrigação tributária é a relação de direito público na qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador).

A obrigação tributária apresenta elementos básicos, ou seja, a lei é o principal elemento da obrigação, pois cria os tributos e determina as condições de sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos). Contudo, os tributos assumem em um sistema jurídico, diferentes formas de expressão a partir da Constituição e das regras de convivência. É importante registrar que qualquer inobservância de obrigação acessória é possível de ser convertida em obrigação principal em razão da aplicação de multas previstas na legislação específica.

Uma vez constituído o crédito tributário, este deve ser satisfeito pelo devedor por meio do pagamento ou da compensação.

O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se como o fato que gera a obrigação de pagar tributo.

## **2.3 Evasão e elisão fiscal**

Ninguém, entre duas possibilidades de estruturação de uma operação está obrigado a escolher a mais onerosa, sendo justo interesse do contribuinte escolher a mais favorável. Portanto, devem ser estudadas as alternativas legais que podem ser aplicadas ao caso, ou seja, as lacunas da lei, que permitam ao contribuinte impacto tributário menor e, assim, diminuir o custo dessa operação sem contrariar a lei, o que é denominado elisão fiscal.

É um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Diferente da evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, pois caracteriza uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável.

Fabretti (2007) descreve elisão fiscal como sendo legítima e lícita, pois

é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei.

É preciso estar atento para distinguir elisão de evasão. A evasão fiscal é a prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetiva reduzi-la ou ocultá-la.

## **2.4 Tributos cumulativos**

Os tributos cumulativos são aqueles que incidem de forma recorrente em várias etapas da produção sem que na posterior possa ser abatido ou compensado o montante pago na etapa anterior. Dessa forma, vão elevando o preço de um produto ou serviço em cada uma dessas etapas.

Conforme Fabretti (2007) a incidência diversas vezes, em uma cadeia produtiva, do PIS, Cofins e CPMF, faz com que sejam responsáveis por mais de 40% da receita administrada pela Secretaria da Receita Federal e por quase 25% do total de tributos arrecadados nos três níveis de governo (federal, estaduais e municipais).

Essa realidade causa graves prejuízos ao crescimento econômico e ao balanço de pagamentos, porque infla os preços dos produtos nacionais, reduzindo gravemente a sua competitividade e, com isso, reduzindo também a própria eficiência produtiva.

## **2.5 Tributos não cumulativos**

A não cumulatividade é um sistema que objetiva minimizar a carga tributária isto é, dando a empresa o direito de recuperar o imposto incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, nas operações e prestações anteriores. Assim, tem por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.

O foco central da produção, circulação e prestação de serviços é o consumidor final, sendo evidente que as atividades dos produtores, industriais, comerciantes e prestadores de serviços direcionam-se à população, sendo considerados os princípios diretivos da economia, como a defesa do consumidor de modo a permitir-lhe existência digna e justiça social.

A não cumulatividade deverá ser observada em todo o ciclo operacional, visto que não pode sofrer supressão parcial, face aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva de cada um dos agentes empresariais. Se em uma determinada fase operacional for estabelecida a proibição (ainda que parcial) do

direito do contribuinte de abater o ônus tributário incidente nas operações e prestações anteriores, ocorrerá efeito cumulativo, implicando no aumento de preços. Esta situação ocasionará efeito confiscatório em razão de no mesmo preço do produto estar se verificando dupla incidência tributária.

## **2.6 Contribuições para financiamentos da seguridade social - COFINS**

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela Lei Complementar n. 70/91 que determina:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, fica instituída a contribuição social para o financiamento da seguridade social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela Legislação do Imposto de Renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

A sua alíquota era de 2% e incidia sobre o faturamento, consideradas a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços. A Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998 alterou a alíquota da Cofins para 3% sobre o faturamento das pessoas jurídicas, sendo o faturamento entendido como a receita bruta, excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais, o IPI, e o ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou serviços na condição de substituto tributário (art. 3º, inciso 1º).

Em 30 de outubro de 2003, com o intuito de antecipar a reforma tributária, o Executivo Federal editou a Medida Provisória n. 135 (MP 135/03), que foi convertida na Lei n. 10.833, em 29 de dezembro de 2003 (Lei nº 10.833/03), a qual alterou, entre outras disposições, a forma de apuração da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS. A Lei n. 10.833/03 pretende acabar com a cumulatividade da cobrança desse tributo.

A alíquota aplicável à base de cálculo da COFINS passou de 3% para 7,6%, para pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, com algumas exceções, como as instituições financeiras e as receitas decorrentes da prestação de serviços com transporte coletivo, hospitalares e educação, independentemente da forma de tributação adotada.

Permaneceram sujeitas às normas da contribuição para a COFINS, vigentes anteriormente a esta lei: as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; as pessoas jurídicas optantes pelo simples; as pessoas jurídicas imunes a impostos; órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e outros.

As operações com receitas não sujeitas à incidência da COFINS são as seguintes: a) exportação de mercadorias para o exterior; a base da COFINS é o valor do faturamento mensal, assim entendido total das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas independentemente da sua denominação ou classificação contábil, excluindo-se deste contexto as receitas: a) isentas, não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas à alíquota zero; b) não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; c) auferidas pela pessoa jurídica revendedora na revenda de mercadorias em relação às quais as contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituída tributária; d) de venda de álcool para fins carburantes; e, finalmente, e) referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos, reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

A alíquota da COFINS incidente sobre as receitas financeiras, auferida pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo das contribuições, ainda que apenas em relação à parte de suas receitas, ficam reduzidas a zero, excetuando-se as receitas oriundas de juros sobre o capital próprio (art. 1º Decreto nº 5.442/2005).

Em virtude da não cumulatividade dos valores apurados das contribuições à pessoa jurídica pode-se descontar créditos mediante à aplicação da alíquota de 7,6% sobre os seguintes valores: a) das aquisições efetuadas no mês, de pessoas jurídicas domiciliadas no país; a.1) de bens para revenda, exceto o álcool para fins carburantes, as mercadorias e produtos sujeitos à substituição tributária e à incidência monofásica das referidas contribuições; a.2) de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI pela intermediação ou entrega dos veículos, e o ICMS incidente sobre esses valores, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão; b) das despesas e custos incorridos no mês, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, relativos a: b.1) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; b.2) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; b.3) o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto daquelas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples); b.4) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos

casos dos itens “a.1” e “a.2” (bens para revenda e produtos destinados à venda), quando o ônus for suportado pelo vendedor; c) dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a: c.1) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, adquiridos a partir de 1º.05.2004; c.2) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, adquiridas a partir de 1º.05.2004; d) relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada conforme o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º ao 6º e na Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º ao 9º.

Não gera direito ao crédito o valor da mão de obra paga à pessoa física; e da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições inclusive no caso de isenção. Não se aplica no caso de bens ou serviços adquiridos com isenção e revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à incidência das contribuições.

A partir de 1 de maio de 2004, com início da vigência da Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da COFINS - importação, o direito ao crédito aplica-se também em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.

As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota de 0% (zero por cento) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

A pessoa jurídica terá o direito aos créditos (PIS e COFINS) relativos aos bens adquiridos para revenda ou para serem utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, em estoque na data de início da incidência não cumulativa destas contribuições, observado o seguinte:

a) O montante do crédito presumido, nesta hipótese, será igual ao resultado da aplicação dos percentuais de 0,65% (sessenta e cinco centésimo por cento) e 3% (três por cento) sobre o valor do estoque, inclusive de produtos acabados e em elaboração.

b) O crédito presumido calculado na forma acima deve ser utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, para os fatos geradores ocorridos a partir data de início da incidência não cumulativa destas contribuições.

c) Os bens recebidos em devolução, tributados pela sistemática da cumulatividade das contribuições, são considerados como integrantes do estoque de abertura, devendo o crédito ser utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas a partir da data da devolução.

Para o regime de cumulatividade o percentual de 3% será aplicado sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, inclusive as variações monetárias ativas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil para as receitas, excluído:

a) as vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, IPI e o valor do ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

b) as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

c) receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;

d) receitas decorrentes do fornecimento de bens e serviços à Itaipu Binacional;

e) as Sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, no montante destinado à formação dos Fundos de Reserva e de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971;

f) recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

g) receita relativa à exportação de mercadorias para o exterior;

h) receita de serviços prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliados no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

i) receita relativa ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

j) receita de transporte internacional de cargas ou passageiros;

l) receita auferida pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 1997;

m) receita de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior, na importação e exportação, pelas embarcações registradas no REB, de que trata a Lei nº 9.432, de 1997, art. 11, § 3º e Decreto nº 2.256, de 1997, art. 6º;

n) receita de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 1972, desde que

o) destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

p) receita de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Mi-

nistério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

q) receita da atividade própria das entidades referidas no art. 13 da MP nº 2.158-35, de 2001.

## **2.7 Programas de integração de social – PIS**

O PIS foi criado pela Lei Complementar nº 7 de 7 de novembro de 1970, e foi recepcionado pela Constituição Federal em seu art. 239. A sua alíquota era inicialmente de 0,75% sobre o faturamento e o recolhimento semestral. As alíquotas são: 0,65% sobre o faturamento e 1,00% sobre a folha de pagamento.

A Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002 que alterou o art. 13 e o inciso I do artigo 14 da Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998 entrou em vigor a partir de 01 de dezembro de 2002 e dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição do PIS/PASEP. O Decreto nº 4.524 de 17 de dezembro de 2002 regulamentou a contribuição devida do PIS/PASEP às pessoas jurídicas em geral:

Art. 1º - A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

A contribuição para o PIS/PASEP não incide sobre: a exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível; vendas a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação. “Art. 2º - Para determinação do valor da contribuição para PIS/PASEP aplicar-se-á, sobre base de cálculo apurada conforme o disposto no artigo 1º, a alíquota de 1,65%, para o regime não-cumulativo e 0,65% para o regime cumulativo.”

Do valor apurado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados mediante a alíquota de 1,65% em relação aos mesmos itens mencionados acima na determinação dos créditos da COFINS.

Permanecem sujeitas às normas da contribuição para PIS/PASEP, vigentes anteriormente a esta lei: as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; as pessoas jurídicas optantes pelo simples; as pessoas jurídicas imunes a impostos; órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e outros.

A contribuição para o PIS/PASEP tem as mesmas regras e determinações para sua apuração que a COFINS.

## **2.8 Impostos sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS**

O campo de incidência do ICMS é definido, na origem, pela própria

Constituição Federal, em seu Art.155. A Constituição atribuiu competência tributária à União para criar uma lei geral sobre o ICMS, por meio de Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”).

A partir dessa lei geral, cada Estado institui o tributo por lei ordinária, o chamado “regulamento do ICMS” ou “RICMS”, que é uma consolidação de toda a legislação sobre o ICMS vigente no Estado, e é aprovada por decreto do governador. Cada uma dessas leis está numa hierarquia, capitaneada pela Constituição Federal e que segue pela Lei Complementar, a Lei Ordinária e até o RICMS. Nenhuma dessas leis pode criar obrigações que não estejam contidas nas leis superiores a ela, sob pena de serem inválidas.

A obrigação tributária possui como elementos o sujeito ativo (Estado), o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), o objeto (obrigação pecuniária) e o fato gerador. O principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, mesmo que se inicie no exterior.

Além disso, o ICMS incide sobre serviços de telecomunicação e transporte intermunicipais e interestaduais. O simples fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte já caracteriza o fato gerador. Não importa se a venda se efetivou ou não, mas sim se ocorreu a circulação da mercadoria; trata-se de uma situação de fato, não simplesmente de uma situação jurídica. A prestação de serviço de transporte, no âmbito intermunicipal e interestadual também caracteriza o fato gerador, bem como a prestação do serviço de telecomunicação. A base de cálculo é, portanto, o valor atribuído à operação descrita como hipótese de ocorrência do fato gerador do tributo para que, aplicando-se a respectiva alíquota, possamos chegar ao quantum devido ao Estado.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho é um estudo de caso elaborado na empresa Costa Bioenergia, Usina de Açúcar, Álcool e Bioenergia, localizada na cidade de Umuarama, estado do Paraná.

Para Gil (2009), o estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos.

O método aplicado teve como base a pesquisa bibliográfica de obras direcionadas ao conceito de gestão tributária, bem como consulta a sites especializados e o estudo da legislação vigente do PIS, COFINS, PIS não cumulativo, COFINS não cumulativo e ICMS-PR.

Também se realizou uma coleta de dados na contabilidade da empresa, para que a análise do planejamento tributário fosse verificada.

Segundo Marconi e Lakatos (2009), método é conjunto das atividades

sistemáticas e racionais que com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões.

Para Karl R. Popper, apud Marconi e Lakatos (2009) o método científico parte de um problema, ao qual se oferece uma espécie de solução provisória, passando-se depois a criticar a solução.

## **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

O estudo de caso surge como uma forma de se aplicar os conceitos de planejamento tributário e, assim, apresentam-se os cálculos e análises efetuadas.

### **4.1 A empresa estudada**

A empresa Costa Bioenergia Usina de Açúcar, Álcool e Bioenergia, há pouco mais de um ano no mercado, está localizada no município de Umuarama, região Noroeste do Paraná.

É uma usina de beneficiamento de cana-de-açúcar e é referência de qualidade na região, contribuindo de forma significativa para com a economia do país. É considerada uma usina avançada tecnologicamente para a produção de açúcar cristal, álcool hidratado e energia elétrica, sendo seu compromisso o respeito ao meio ambiente.

A energia produzida, limpa e renovável, é utilizada na própria usina, fazendo dela uma empresa autossustentável. Calcula-se que em breve a energia gerada será suficiente para abastecer uma cidade de 400 mil habitantes.

Além do plantio próprio, a cana-de-açúcar também é obtida por meio de parcerias com produtores locais, que são apoiados por programas de suporte e melhoria da produção. Afinal, tão importante quanto acompanhar as demandas mundiais é cuidar das necessidades da população local.

### **4.2 Planejamento tributário dos impostos PIS, COFINS e ICMS da conta impostos a recuperar**

O planejamento tributário realizado na empresa Costa Bioenergia vem demonstrar por meio de fatos concretos que não basta apresentar uma boa contabilidade para cumprir as exigências do fisco. Conforme o Conselho Federal de Contabilidade, a contabilidade tem princípios a serem seguidos como é o caso do princípio da continuidade que vem ao encontro com os objetivos dos sócios que é a maximização dos lucros e a continuidade da empresa.

A empresa Costa Bioenergia, exporta boa parte de sua produção, como

a legislação vigente explica que exportação é a saída de mercadoria ou bem do território aduaneiro, que nos termos do Art. 2º do Regulamento Aduaneiro (RA), compreende todo o território nacional. O despacho aduaneiro deverá ser realizado por empresa devidamente inscrita no Registro de Exportadores e Importadores (REI), sendo que atualmente a inscrição é automática quando da primeira exportação e a empresa Costa Bioenergia, em via de regra já se encontra inscrita.

A empresa Costa Bioenergia trabalha com exportação direta, ou seja, o próprio fabricante, produtor ou revendedor remete a mercadoria para o destinatário, situado no exterior sem utilizar intermediários. As saídas para exportação de bens e serviços realizada diretamente pelos transformadores não sofrem qualquer incidência direta de tributos e contribuições, quer sejam de natureza Federal, Estadual ou Municipal.

O transformador exportador com atividade tributada pelo imposto de renda pelo lucro real, está isento do recolhimento das contribuições, do PIS e da COFINS.

Conforme o Decreto nº 4.524/02 (Regulamento do Pis/Pasep e Cofins), define; Art. 45. São isentas do PIS/PASEP e da COFINS as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):(...) II - da exportação de mercadorias para o exterior; (...)

Conforme a Lei nº 10.637/02 (PIS/PASEP não cumulativo) define; Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior; (...).

Conforme Lei nº 10.833/03 (COFINS não cumulativa) define; **Art. 6º** A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações: I - exportação de mercadorias para o exterior; (...).

É permitida ao transformador exportador enquadrado nesse regime de tributação (lucro real) a manutenção dos créditos de PIS (1,65%) e de COFINS (7,6%), apurados sobre o valor das matérias primas, insumos e materiais de embalagem adquiridos, como forma de recuperação do custo dessas contribuições nas operações anteriores. Esse crédito poderá ser utilizado para diminuir o valor a recolher do PIS e da COFINS incidentes nas demais operações, e se caso o saldo a recuperar for maior poderá ser utilizado para compensação com outros tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

O transformador exportador com atividade tributada pelo lucro real também terá isenção para o ICMS, segundo a Lei Complementar 87/96, Art. 3º, define da seguinte forma em seu parágrafo único:

Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: I - empresa

comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa; II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

A empresa terá direito à manutenção do crédito do ICMS pago na aquisição das matérias primas e outros insumos utilizados na fabricação dos produtos destinados à exportação.

O crédito acumulado de ICMS poderá ser utilizado primeiramente para compensação com os débitos do imposto gerado nas operações realizadas no mercado interno e, caso ocorra acúmulo de saldo credor, pode-se utilizar o crédito em três situações, quais sejam: em importações com desembarço aduaneiro realizado em território paranaense; em operações de saídas cujo pagamento deve ser efetuado de forma desvinculada da conta gráfica, ou em razão da aquisição em licitação pública de mercadorias apreendidas e abandonadas; e, finalmente, para com terceiros mediante transferência de crédito habilitado em estabelecimento baixado acumulado em outro estabelecimento da mesma empresa, estabelecimento de empresa interdependente, coligada e controlada, liquidação de débitos inscritos em dívida ativa ou objeto de lançamento de ofício.

### 4.3 Demonstrações dos cálculos sobre os impostos

Os cálculos referentes aos impostos têm como base o faturamento do período de 01/01/2010 a 31/07/2010, conforme documentação fornecida pela empresa e pelo setor de contabilidade.

**Quadro 1:** Demonstrativo do ativo circulante – impostos a recuperar em 31/07/2010

<b>IMPOSTOS RECUPERÁVEIS</b>	<b>31/7/2010</b>
IMPOSTOS	10.363.328,05
IPI A RECUPERAR	8.529,17
ICMS A RECUPERAR	4.981.412,08
IRRF A RECUPERAR	202,66
PIS A RECUPERAR	248.361,20
COFINS A RECUPERAR	1.144.962,41
CSL A COMPENSAR – DIPJ	0
PIS/COFINS – PERDCOMP	366.439,53
ICMS IMOBILIZADO A RECUPERAR	3.613.421,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

### 4.3.1 PIS e PIS não cumulativo

Para o cálculo do PIS toma-se como base o faturamento bruto multiplicado pela alíquota do PIS = 1,65%. Já para o cálculo do PIS não cumulativo tem que ser observado as deduções permitidas, o percentual aplicado é de 1,65%, após a confrontação dos valores entre PIS e PIS não cumulativo apura-se o valor a ser recolhido, ou ficando a crédito na conta do ativo, conforme o quadro 2 demonstra.

**Quadro 2:** Memória de cálculo do PIS - período de 01/01/10 a 31/07/2010

Faturamento	R\$.50.704.996,26
Pis (1,65) * total do faturamento = Débito	R\$.169.855,08
Base do Pis não cumulativo.	R\$.42.071.115,07
Pis (1,65) x Base do Pis não cumulativo = Crédito	R\$.300.299,95
Diferença (Pis – Pis não cumulativo)	R\$.169.855,08 – R\$.300.299,95
Pis a Recuperar	R\$.130.444,87

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observando-se os dados apresentados, verifica-se que a empresa possui um saldo em 2009 que, quando somado com o valor apurado no quadro 2, encontra-se o resultado do Pis a recuperar até a referência 07/2010, no qual consta um crédito tributário de R\$ 248.361,20.

O cálculo foi efetuado multiplicando-se o faturamento pelo índice, observando-se as vendas de exportação que são abatidas da base de cálculo, como demonstrado no livro de apuração de vendas, assim se obtêm o PIS. Porém, no PIS não cumulativo, a empresa pode creditar para compensar o valor a pagar, que ora é extraído do Demonstrativo dos Créditos cumulativos da empresa, assim subtrai o valor a pagar do saldo credor apurado, encontrando o resultado a pagar, ou a compensar como é o caso descrito.

### 4.3.2 COFINS E COFINS Não Cumulativo

Tanto para a COFINS e COFINS não cumulativa o percentual utilizado é de 7,60 %, sendo que esta alíquota é aplicada sobre o faturamento bruto, e para a COFINS não cumulativa tem que ser observado as deduções permitidas em lei também computada, deduzindo-se os valores e obtendo-se o valor a ser recolhido ou ficando a crédito na conta do ativo, conforme demonstrado no quadro 3.

**Quadro 3:** Memória de cálculo do COFINS período de 01/01/10 à 31/07/2010

Faturamento	R\$. 50.704.996,26
COFINS (7,60) * total do faturamento = Débito	R\$. 781.517,66
Base do COFINS não cumulativo.	R\$. 42.071.115,07
COFINS (7,60) x Base do COFINS não cumulativo = Crédito	R\$. 1.382.234,41
Diferença (COFINS – COFINS não cumulativo)	R\$. 781.517,66 – R\$.1.382.234,41
COFINS a Recuperar	R\$. 600.716,75

Fonte: Elaborado pelos autores.

De acordo com os dados apresentados, a empresa possui um saldo em 2009, que somado ao valor apurado no quadro 03, encontra-se o resultado do COFINS a Recuperar até a referência 07/2010, na qual consta um crédito tributário de R\$ 1.144.962,41.

Para efetuar o cálculo multiplica-se o faturamento pelo índice, observando-se as vendas de exportação que são abatidas da base de cálculo, como consta no livro de apuração de vendas. Assim, obtêm-se o COFINS, porém no COFINS não cumulativo a empresa pode creditar para compensar o valor a pagar, que ora é extraído do demonstrativo dos créditos cumulativos da empresa. Dessa forma, subtrai-se o valor a pagar do saldo credor apurado, encontrando-se o resultado a pagar, ou a compensar como é o caso descrito.

**Quadro 4:** Memória de cálculo para apuração de valores a pagar ou a recuperar - conforme balancete do período de 01/01/2010 à 31/07/2010

<b>Demonstrativo dos créditos cumulativos da empresa Costa Bioenergia</b>	
<b>Créditos</b>	<b>Valores em R\$</b>
<b>1 – Valor das vendas do mês</b>	<b>50.704.996,26</b>
( - ) Deduções	0,00
Bens adquiridos para produção	26.266.729,57
Bens utilizados como insumos	15.769.978,78
Serviços utilizados como insumos	0,00
Disp. Energia Elétrica/combustível	0,00
Encargos de Amortiz./Depreciação	0,00
Outros valores com Direto a Crédito	34.406,72
<b>2 – Bases de cálculo para deduções</b>	<b>42.071.115,07</b>

3 – PIS (1 x 2)	169.855,08
4 – Cofins (1 x 4)	781.517,66
5 – Pis não cumulativo (2 x 5)	300.299,95
6 – Cofins não cumulativo (2 x 6)	1.382.234,41
<b>7 – Pis a recuperar (3 – 5 = 7)</b>	<b>130.444,87</b>
<b>8 – Cofins a recuperar (4 – 6 = 8)</b>	<b>600.716,75</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

### 4.3.3 ICMS-PR

O ICMS-PR, para operações com combustíveis, é estabelecido por meio da lei 11.580/1996, e com alterações introduzidas pela lei 16.016/2008, na qual o percentual utilizado é de 12,00%. Porém, a empresa além de vender o produto álcool combustível no mercado interno (se obedece a este percentual), realiza vendas de subprodutos e outras vendas que são tributadas em 18%, conforme demonstram os quadros 05, 06 e 07.

#### Quadro 5: Cálculo do ICMS para o faturamento interno

Faturamento mercado interno R\$	Alíquota ICMS-PR %	ICMS a recolher R\$
Total 18.009.002,70	12,00	2.161.080,32

Fonte: Elaborado pelos autores.

Este faturamento no mercado interno é composto das contas analíticas álcool e açúcar, porém no período analisado de 01/01/2010 a 31/07/2010, apenas foi realizado a venda de álcool.

#### Quadro 6: Cálculo do ICMS para o faturamento de sub-produtos

Faturamento Sub-Produtos R\$	Alíquota ICMS-PR %	ICMS a Recolher R\$
Total 9.163,82	18,00	1.649,49

Fonte: Elaborado pelos autores.

Este faturamento de subprodutos é composto das contas analíticas do bagaço de cana e óleo fusel, no período analisado de 01/01/2010 a 31/07/2010.

**Quadro 7:** Cálculo do ICMS para o faturamento de outras vendas

<b>Faturamento Outras Ven- das R\$</b>	<b>Alíquota ICMS-PR %</b>	<b>ICMS a Recolher R\$</b>
Total 287.218,63	18,00	51.699,35

Fonte: Elaborado pelos autores.

O faturamento de outras vendas, apresentado no quadro 7, é composto das contas analíticas, mercadorias de almoxarifado e sucatas, no período analisado de 01/01/2010 a 31/07/2010.

Assim, somando-se os ICMS-PR a recolher dos quadros 05, 06 e 07, se obtêm R\$ 2.214.429,16, valor a recolher, porém a empresa conta com um saldo credor em seu balanço na data de 31/12/2009 de R\$ 1.586.454,35 e, de acordo com o crédito apurado no livro de ICMS-PR, no período de 01/01/2010 à 31/07/2010 obteve uma quantia de R\$ 5.609.386,89, tendo o saldo em conta de ativo a recuperar no valor de R\$ 4.981.412,08.

## 5 CONCLUSÃO

Concluiu-se com o término desse estudo que a empresa analisada nesta sistemática de apuração de impostos pelo regime de lucro real, está se beneficiando dos incentivos previstos na legislação e leva uma vantagem financeira até o momento, devido a maior parte de sua produção ser exportada, fato que gera crédito tributário do ICMS-Pr, e também no PIS e Cofins não cumulativo.

Foi proposto, apresentar uma alternativa para a utilização dos impostos a recuperar, em que o montante em ICMS verificado no balancete do período de 01/01/2010 à 31/07/2010 é de R\$ 8.594.833,00 (oito milhões quinhentos e noventa e quatro mil, oitocentos e trinta e três reais), e está aumentando em média de 25,73% ao mês.

Conforme a legislação estudada a empresa pode utilizar o crédito de ICMS em três situações, quais sejam: em importações com desembaraço aduaneiro realizado em território paranaense; em operações de saídas cujo pagamento deva ser efetuado de forma desvinculada da conta gráfica, ou em razão da aquisição em licitação pública de mercadorias apreendidas e abandonadas; e, para com terceiros por meio de transferência de crédito habilitados em estabelecimento baixado acumulado em outro estabelecimento da mesma empresa, estabelecimento de empresa interdependente, coligada e controlada, liquidação de débitos inscritos em dívida ativa ou objeto de lançamento de ofício, todas estas formas estão previstas na Norma de Procedimento Fiscal Nº 001/2009, do estado do Paraná.

Após a análise, orientou-se aos dirigentes da empresa que realizem o

cadastro junto ao Sistema de Controle da Transferência e Utilização de Créditos Acumulados - SISCREDE, ficando com seu cadastro de número T-0002367-10, a partir do qual se torna possível a transferência de crédito tributário do ICMS.

O regime tributário lucro real evidencia condições de compensar os prejuízos acumulados e condiciona a dedução dos créditos cumulativos nos impostos do PIS e da COFINS. Sendo assim, a empresa conta com um crédito tributário nas contribuições do PIS e da COFINS que poderá ser utilizado para compensação de outros tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

## REFERÊNCIAS

ASHIKAGA, C. E. G.; BIZELLI, J. dos S. **Pis/Pasep e Cofins na importação**. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

\_\_\_\_\_. **Análise da tributação**: na importação e na exportação. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

BORGES, H. B. **Gerência de impostos**. São Paulo: Atlas, 1996.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Relativa às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 17 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 15 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Cobrança não cumulativa do PIS e PASEP**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em 16 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)>. Acesso em: 20 out. 2010.

CONTABILIDADE DAS SOCIEDADES POR AÇÕES - FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis Atuariais e Financeiras, FEA/USP. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. Manual de contabilidade

das sociedades por ações: aplicáveis às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FABRETTI, L. C. **Código tributário nacional comentado**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Prática tributária da micro e pequena empresa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GARCIA, L. M. **Exportar: rotinas e procedimentos, incentivos e formação de preços**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDICIBUS, S. de; MARION, J. C. **Curso de contabilidade para não contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDICIBUS, S. de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998

OLENIKI, J. E. A contabilidade e o planejamento tributário. Disponível em: <<http://www.expertja.com.br/content/artigos/contabilidade.html>>. Acesso em: 10 abr. 2010.

OLIVEIRA, G. P. de. **Contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Manual de contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas 2007.

VELOSO, R. Por que pagamos impostos? **Revista Superinteressante**, São Paulo, v. 190, p. 86-90, jul. 2003.