



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO - FEAACS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THIAGO DE LIMA BEZERRA

**CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE PIS E COFINS: ESTUDO DE
CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE DISTRIBUIÇÃO
DE ALIMENTOS LOCALIZADA NA REGIÃO
METROPOLITANA DE FORTALEZA**

**Fortaleza/CE
2013**

THIAGO DE LIMA BEZERRA

**CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE PIS E COFINS: ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA DO RAMO DE DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LOCALIZADA NA
REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA**

Este artigo científico foi submetido à coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC.

A citação de qualquer trecho deste artigo científico é permitida, desde que feita de acordo com as normas da ética científica.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Profª Ms. Marilene Feitosa Soares (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profº Ms. José da Silva Barros (Co-orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profª Ms. Jackeline Lucas Souza
Universidade Federal do Ceará – UFC

CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE PIS E COFINS: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LOCALIZADA NA REGIÃO METROPOLITANA DE FORTALEZA

Prof^ª orientadora: Ms. Marilene Feitosa Soares

RESUMO

No Brasil, nunca foi tão grande a carga tributária sobre as empresas. Igualmente, nunca foi tão debatido pelos empresários e profissionais que trabalham na área, o que fazer para amenizar o impacto dos tributos no faturamento das entidades. Com isso, as empresas que optam pelo regime do Lucro Real, sujeitas à não cumulatividade, têm o direito de se utilizar dos créditos tributários de PIS e COFINS. Esses créditos tributários são de muita importância para o abatimento da carga tributária dos mesmos. Sob este enfoque, o presente estudo tem como objeto a análise dos créditos tributários de PIS e COFINS. O estudo tem por objetivo geral, analisar quais os tipos de produtos e serviços que geram créditos tributários com relação ao PIS e a COFINS, mostrando quais as alíquotas de cada um, como devem ser aplicados, levando em consideração a importância desses créditos. No que concerne à metodologia do trabalho, este estudo descritivo teve abordagem qualitativa e utilizou-se de pesquisa bibliográfica e documental, além de um estudo de caso como estratégia da pesquisa empírica. Os resultados da análise mostram que, se não houvesse crédito na aquisição de bens e serviços, os tributos de PIS e COFINS seriam bem mais onerosos para a empresa objeto deste estudo. Também é exposto que não são todos os bens e serviços que geram créditos para o desconto da carga de PIS e COFINS.

Palavras-chave: Créditos Tributários. PIS. COFINS. Não cumulatividade.

INTRODUÇÃO

Segundo um estudo de mercado feito pela empresa estudada, o ramo de distribuição de alimentos têm como característica a baixa lucratividade. Esse fato se deve à diferença dos valores dos produtos comprados com relação aos valores dos produtos vendidos serem mínima. Com isso, ela tem que se beneficiar dos créditos tributários como uma alternativa de redução dos custos tributários. Isso se faz necessário devido ao fato de o mercado, cada vez mais competitivo, exigir que a gestão se organize na busca de mecanismos que proporcionem a eficiência e aperfeiçoe seus resultados a partir da redução dos custos tributários, tendo como fundamento os créditos tributários legítimos e devidamente permitidos pela legislação.

Diante desse contexto, esta pesquisa tem como foco responder o seguinte questionamento: quais os tipos de produtos e serviços que geram créditos tributários de PIS e COFINS, em uma empresa no ramo de distribuição de alimentos localizada na região metropolitana de Fortaleza? Assim, pode-se afirmar que o objetivo geral do trabalho é analisar quais os tipos de produtos e serviços que geram créditos tributários de PIS e COFINS, em uma empresa no ramo de distribuição de alimentos localizada na região metropolitana de Fortaleza. Serão demonstradas quais as alíquotas aplicáveis a cada produto, e como devem ser aplicados, tendo em vista a diversidade de formas de tributação, tais como: alíquota reduzida, tributação presumida, alíquota zero, entre outras formas. Como objetivos específicos têm-se os seguintes: apresentar quais os tipos de créditos tributários de PIS e COFINS existentes em uma empresa de distribuição de alimentos; identificar os tipos de

produtos e serviços que são adquiridos e comercializados pela empresa e quais suas alíquotas de créditos tributários para PIS e a COFINS e; demonstrar um quadro confrontando os créditos de PIS e COFINS com relação à apuração dos tributos, listando os tipos créditos adquiridos pela empresa. Portanto, justifica-se esta pesquisa pelo fato de que o autor trabalha na área tributária bem como buscar um estudo ilustrativo por meio de um levantamento de créditos tributário, de modo a apresentar a sua importância.

Na primeira parte da pesquisa, serão abordados os aspectos do sistema tributário nacional, que é a base onde são regulamentados os tributos e estão enquadradas as contribuições de PIS e COFINS. Em seguida serão discutidos os conceitos de PIS e COFINS de forma geral, com abordagem sobre a não cumulatividade. Ela consiste na compensação do valor do tributo devido em cada operação com o montante cobrado na operação anterior, cuja adoção é aplicável, em regra geral, às empresas optantes pelo regime tributário do lucro real. No terceiro capítulo, foram apresentados os aspectos metodológicos utilizados na obtenção dos dados e estruturação dos estudos feitos. Já no quarto capítulo foi exposto o estudo de caso em uma empresa de distribuição de alimentos na região metropolitana de Fortaleza. Foi especificando o fato gerador incidente nos créditos de PIS e COFINS calculado sobre a energia elétrica utilizada como custos; aquisição de insumos no mês; compras de bens para revenda e outros meios que possam gerar créditos de PIS e COFINS. Por fim, no quinto capítulo, tem-se a conclusão obtida através do levantamento e estudo feito das duas contribuições em questão e seus créditos apurados.

1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) é composto basicamente pelo Código Tributário Nacional (CTN), definido pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. O STN encontra-se fundamentado na Constituição Federal (CF).

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição (HARADA, 2005, p. 322).

Com isso, o Sistema Tributário Nacional (STN) tem como principal objetivo organizar e definir as normas e subnormas tributárias no ordenamento jurídico nacional, tendo como base a Constituição Federal e seus princípios fundamentais harmônicos.

No Código Tributário Nacional (CTN) são estabelecidos os conceitos e definições do Sistema Tributário Nacional (STN), onde uma das definições é a de tributo, definido em seu art. 3º: “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”.

Logo, apresenta-se que o tributo é um pagamento compulsório e seu desembolso é expresso em moeda corrente. No entanto, entende-se que o tributo só pode ser exigido por lei, em obediência ao princípio da legalidade, art. 150, I, da Constituição Federal (CF), sendo cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seus arts. 4º e 5º, é exposto que:

Art. 4 A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Art. 5 Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Assim, para Fabretti (2012, p. 107), “tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições”. Assim, percebe-se que os tributos são divididos em três: taxas, impostos e contribuições, no qual são diferenciados através do fato gerador (incidência). No entanto, o fato gerador vem a ser a situação prevista em lei, podendo ser também o ato em que não figura a obrigação principal, isso para obrigações acessórias, como especifica o CTN, nos artigos 114 e 115:

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

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

Oliveira (2009, p. 7) definiu fato gerador da seguinte forma: “é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua-se como “o fato” que gera obrigação de pagar tributo”. Isso mostra que, se está previsto em lei a arrecadação do tributo sobre o serviço, esse recolhimento deve ser feito mediante a prestação do serviço.

No entanto, os tributos são divididos em dois grandes grupos, esta divisão tem como critério a natureza do fato gerador. Para Fabretti (2012, p. 107), Os tributos (gênero) classificam-se cientificamente em duas espécies, sendo estes tributos não vinculados e tributos vinculados.

Essa classificação é definida por Alexandrino e Paulo (2007, p. 12) como “Os tributos vinculados são aqueles cujo fato gerador é alguma atividade específica do Estado relativo ao contribuinte.” e “Os tributos não vinculados são aqueles cujo fato gerador não é nenhuma atividade específica do Estado direcionada ao contribuinte.” Percebe-se que a grande diferença entre vinculado e não vinculado é de o fato gerador estar ou não relacionado à atividade específica do estado afetando diretamente o contribuinte.

Dentro dessa espécie, os impostos que são apresentados nos arts. 16 a 18 do CTN desta forma:

Art. 16 Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Art. 17 Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam deste Título, com as competências e limitações nele previstas.

Art. 18 Compete:

I - à União, instituir, nos Territórios Federais, os impostos atribuídos aos Estados e, se aqueles não forem divididos em Municípios, cumulativamente, os atribuídos a estes;

II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios.

Entende-se, então, que o imposto, uma vez instituído por Lei, é devido sem que haja qualquer ligação de contraprestação do Estado com o contribuinte e seu recolhimento é de competência privativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Por sua vez, as taxas são cobradas em razão do poder de polícia, a utilização efetiva ou o potencial do serviço público, prestado ou colocado à disposição dos contribuintes, como exposto nos arts. 77 a 80 do CTN.

Art. 77 As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Por fim, as contribuições é uma espécie tributária. Esta regra está exibida na Constituição Federal (CF), no art. 149, definida por alguns autores como a “regra matriz das contribuições.” (ALEXANDRINO e PAULO, 2007).

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observada o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

As contribuições sociais foram instituídas com o objetivo de financiar o sistema de seguridade social, que engloba o sistema previdenciário, o sistema de saúde e o sistema de assistência social. As contribuições sociais têm como seus arrecadadores a união, os estados, os municípios e o Distrito Federal, onde apenas a União tem o poder de instituir tais contribuições. Existem particularidades na apuração das contribuições sociais, pois nem todas as receitas integram a base de cálculo.

Segundo a doutrina de Machado (2000), os tributos estão divididos em fiscal e parafiscal. Segundo o autor, fiscais são aqueles que visam suprir encargos próprios do Estado e por ele são arrecadados e fiscalizados, enquanto que os parafiscais são aqueles que visam suprir encargos impróprios do Estado e sua arrecadação e fiscalizações são realizadas por um órgão paralelo.

As principais contribuições existentes são a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), além da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Essas contribuições são parafiscais por terem destinação específica, das quais, as duas últimas são objeto deste trabalho.

2 PIS e COFINS

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído em 7 de setembro de 1970, através da Lei Complementar nº 07, com a intenção de regulamentar a participação dos empregados nos lucros das empresas privadas, podendo ser sacado nos casos de morte, aposentadoria e invalidez permanente e outras. Em 03 de dezembro de 1970, através Lei Complementar 08, foi instituído o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), para os servidores públicos. Por sua vez, em 1º de junho de 1976, foi unificado os fundos de recursos PIS e o PASEP, denominando-se PIS/PASEP. A unificação foi efetuada pela Lei Complementar nº 26, de 1975, regulamentada pelo Decreto nº 4.751, de 17 de junho de 2003:

[...]

Art. 1ª A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos o Programa da Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídos pelas Leis Complementares números 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente. Parágrafo único. A unificação de que trata este artigo não afetará os saldos das contas individuais existentes em 30 de junho de 1976. [...] (BRASIL, 1988).

No decorrer dos anos, houve várias mudanças em relação ao recolhimento do PIS/PASEP, passando por vários Decretos-Lei, como o nº 2.445, de 26 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988, que modificaram as alíquotas e o modo de calcular a contribuição. Esses decretos posteriormente foram julgados inconstitucionais pelo STF, ficando suspenso pela Resolução nº 49, de 09 de outubro de 1995. Em 28 de novembro de 1995, foi criada a Medida Provisória (MP), nº 1.212, que regula a cobrança da contribuição do PIS/PASEP, convertida pra Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Já a Contribuição para Financiamento da Previdência Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991. Sua criação tinha a intenção de ser uma contribuição provisória, com a finalidade de cobrir o *déficit* previdenciário, no entanto, deixou de ser provisória em 27 de novembro de 1998, ficando permanente no quadro de tributos brasileiros.

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 contribuição social para 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. [...] (BRASIL, 1991).

O PIS e a COFINS, apesar de serem contribuições federais com destinações diferentes e criadas em momentos diferentes da história política e econômica brasileira, têm a mesma hipótese de incidência e base de cálculo, que é o faturamento mensal.

Com o advento das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, foram instituídos, respectivamente, o PIS e a COFINS com incidência não cumulativa, uma vez que a sistemática anterior era apenas com incidência cumulativa. O surgimento da não cumulatividade da contribuição para o PIS e a COFINS teve como objetivo minimizar parcialmente a cobrança dos mesmos em efeito cascata, que era utilizado no regime cumulativo.

Para Fabretti (2012, p. 45) a não cumulatividade é caracterizada “pela incidência plurifásica, abatendo-se do valor das contribuições devida sobre as receitas, crédito sobre o valor de aquisição de elementos formadores de custo de vendas, de modo que o ônus tributário receia sobre o valor agregado”.

O regime não cumulativo para o PIS fez com que as alíquotas nominais aumentassem de 0,65% para 1,65% da base de cálculo do PIS prevista no art. 2º da Lei nº 10.637/02. Esse artigo menciona que, para determinação do valor da contribuição para o PIS/PASEP, aplicar-se-á, sobre a base de cálculo a alíquota de 1,65%, enquanto que para COFINS houve um aumento de 3% para 7,6%, este determinado na Lei nº 10.833/03, em seu art. 2º.

A base de cálculo mencionada é definida por Rodrigues et al. (2011, p. 419), como o “valor do faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente da sua denominação ou classificação contábil.”.

As empresas que adotam o método da não cumulatividade são obrigatoriamente do lucro real, tendo o cálculo de PIS e COFINS uma maior complexidade, em comparação ao cálculo das contribuições de empresas que seguem a cumulatividade. Para Fabretti (2012, p. 300), tanto no PIS como na COFINS passaram a vigorar e a conviver dois sistemas: o não cumulativo e o cumulativo, fato que torna a legislação cada vez mais complexa.

O lucro real é conceituado e definido no Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no seu art. 6º da seguinte forma: “Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”. No lucro real não cumulativo, existem algumas exceções para aderência do regime de tributação. Algumas dessas exceções são: as instituições financeiras, inclusive as cooperativas de créditos, pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários, financeiros e agrícolas, como afirmam Santos e Barros (2011, p. 647 e 648):

[...] estão sujeitas a COFINS e a contribuição para o PIS-Pasep na modalidade não cumulativa as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real, com algumas exceções, entre elas, as instituições financeiras [...], as empresas optantes pelo Simples Nacional [...], os órgãos públicos, as autarquias e fundações federais, estaduais e municipais e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei [...] e as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo.

Nas empresas do lucro real com a sistemática da não cumulatividade, existe a possibilidade de gastos e custos obtidos gerar créditos no mês, para ser abatido na apuração das contribuições de PIS e COFINS. As alíquotas de apuração de créditos tributários são expostas por Higuchi e Higuichi e Higuchi (2011, p.860), desta forma: “A regra geral para determinar o montante dos créditos é mediante aplicação da alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS...”.

No regime não cumulativo, os débitos de PIS e COFINS devem ser apurados e confrontados com os créditos tributários para ser apresentado o valor real a pagar de PIS e COFINS mensal, como é observado em Pêgas (2011, p.559):

As empresas obrigadas ao cálculo do PIS e da COFINS pelo método não cumulativo pagam as contribuições com alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre as receitas totais. Mas, estas empresas podem deduzir créditos permitidos expressamente em lei.

Rezende, Pereira e Alencar (2010, p.71) expõem que as alíquotas de créditos de PIS e COFINS são aplicadas sobre: valores de compra de bens para revenda, insumos utilizados na produção de produtos ou serviços, e as despesas e custos com energia elétrica, alugueis pagos a pessoa jurídica, arrendamento, depreciação e amortização, dentro das condições estabelecidas na legislação.

Mediante o exposto acima, fica entendido que as empresas optantes do lucro real que adotam o regime da não cumulatividade têm o direito de abater de suas contribuições de PIS e COFINS, valores considerados créditos tributários de compras e serviços, exposto na tabela abaixo:

Tabela 1 – Lista de tipos de produtos e serviços.

Tipos de produtos e serviços geradores de crédito de PIS e COFINS

Bens adquiridos para revenda;
Bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados a venda;
Energia elétrica utilizada na produção;
Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos;
Despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos;
Depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados a venda;
Edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros;
Bens recebidos em devolução;

Fonte: art. 3º, da Lei nº 10.833/03.

Esses créditos devem ser apurados de acordo com o que é adquirido, incorrido e devolvido no mês de ocorrência do fato gerador, com os limites de que a entidade esteja domiciliada no país, os bens e serviços adquiridos e os custos e despesas incorridos. Aqueles que não forem aproveitados no mês podem ser utilizados nos meses subsequentes ao de apuração.

Vale salientar que nem todos os produtos têm a tributação de PIS e COFINS com as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente. Existem alguns bens para revenda que têm o benefício da alíquota zero, de PIS e COFINS, dada pelo governo, como é aplicado pela Lei nº 10.925/2004 no art. 1º, V e IX.

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

V - produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99 (feijão), 1006.20, 1006.30 (arroz) e 1106.20 (farinha) da TIPI;

[...]

IX - farinha, grumos e sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados, respectivamente, nos códigos 1102.20, 1103.13 e 1104.19, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

Os créditos obtidos devem ser informados na DACON (Demonstrativo de Apurações de Contribuições sociais) e no SPED Contribuições. Essas declarações são obrigações mensais e mostram todos os procedimentos do cálculo do PIS e da COFINS. Elas são regulamentadas pela Receita Federal através da Instrução Normativa (IN) nº 387 de 2004 e IN nº 1.252 de 2012. O não cumprimento destas obrigações leva à penalidade de multa, de acordo com as referidas legislações.

Com todas as informações apresentadas neste referencial, obteve-se uma base para desenvolver o estudo de caso que se aplica em uma empresa de distribuição de alimentos situada na região metropolitana de Fortaleza. Diante deste contexto, por meio do referencial teórico apresentado, tem-se na sequência a metodologia da pesquisa.

3 METODOLOGIA

Os aspectos metodológicos utilizados para desenvolvimento desse estudo foram discriminados da seguinte maneira: quanto aos objetivos, quanto à abordagem da pesquisa e quanto aos procedimentos utilizados para análise dos dados.

Na concepção de Bello (2004, p. 05), “a metodologia é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método (caminho) do trabalho de pesquisa”. A metodologia, portanto, é uma forma para a obtenção de respostas de algo que venha a ser estudado, ou seja, os caminhos trilhados na formação dos trabalhos.

Para o estudo, foi utilizada uma pesquisa descritiva. De acordo com Andrade (1993, p. 124) “Na pesquisa descritiva os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.”

No entanto, o objetivo principal do estudo é dissertar sobre características apresentadas na pesquisa, sem que haja interferência do pesquisado em seus dados. Com isso, é mostrada a importância em registrar os fatos ocorridos e observá-los, analisando de forma correta para futuros estudos.

Sabendo-se o objetivo da pesquisa, é necessário definir a abordagem que deve ser conferida a ela. Como a pesquisa tem por principal fonte de dados os documentos contábeis, as informações coletadas serão abordadas através do método qualitativo. Richardson (1999, *apud* BEUREN, 2008, p. 91) ressalta que: “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a intenção de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Portanto, para que os objetivos da pesquisa fossem atingidos foi necessário utilizar de procedimentos técnicos. Um autor, seja para explicar, explorar ou descrever um assunto precisa comprovar o que está sendo apresentado na sua pesquisa e essa comprovação é feita através da coleta de dados.

Santos (2007, p. 30) ensina que “procedimentos de coleta são os métodos práticos utilizados para juntar as informações necessárias à construção dos raciocínios em torno de um fato/fenômeno/processo”, ou seja, a coleta de dados é um método simples de agrupamento de informações utilizadas para a pesquisa.

No que se refere aos procedimentos técnico-metodológicos, o presente estudo é qualificado como sendo uma pesquisa bibliográfica, documental e um estudo de caso. Como se posiciona Gil (2008, p. 51) sobre a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental:

A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A única diferença entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

Fica qualificado como pesquisa bibliográfica devido ao fato de se ter buscado referências em doutrinas científicas. Trata-se de uma pesquisa documental pelo fato de o estudo basear-se na legislação que rege o sistema tributário, e que dá suporte ao referencial legal do trabalho. Além disso, contou-se com os documentos da empresa, que são objeto de análise deste estudo, vindo a ser necessários ao desenvolvimento do estudo de caso.

Na próxima seção, discorrer-se-á acerca da análise dos resultados que utilizados em um estudo de caso como estratégia da pesquisa. O estudo de caso seguiu o seguinte protocolo:

- i) Apresentar os produtos adquiridos e vendidos com suas respectivas alíquotas de PIS e COFINS na indústria do ramo de distribuição de alimentos localizada na região metropolitana de Fortaleza;
- ii) Apurar os créditos tributários oriundos de aquisição de bens e serviços utilizados pela indústria do ramo de distribuição de alimentos localizada na região metropolitana de Fortaleza;
- iii) Apurar os débitos, confrontando com os créditos tributários, apresentando a carga tributária de PIS e COFINS obtido mensalmente pela indústria do ramo de distribuição de alimentos localizada na região metropolitana de Fortaleza.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta parte da pesquisa, será apresentada a análise dos resultados desenvolvida por meio de um estudo de caso. Utilizou-se de informações fiscais da empresa objeto do presente estudo relativas ao exercício de 2012 para levantamento dos créditos tributários de PIS e COFINS. Foram identificados quais os produtos e serviços que geram créditos tributários e a apuração desses créditos.

A empresa objeto do presente estudo é uma indústria do ramo de distribuição de produtos alimentícios de médio porte, que produz farinha, beneficia grãos e empacota os produtos dando sua marca. Ela fica situada no município de Fortaleza, no Estado do Ceará e iniciou suas atividades em 2009, tendo como principal atividade a compra e distribuição de alimentos.

No que concerne à sua natureza jurídica, foi constituída sob a forma de sociedade empresarial limitada, com dois sócios e Capital Social de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), divididos em 60.000 quotas iguais. No mês em que foram levantados os dados, a referida empresa tinha 24 (vinte e quatro) funcionários, distribuídos nos departamentos industrial, administrativo-financeiro e comercial. No que se refere à opção pelo regime de tributos federais em 2012, a empresa foi tributada pelo Lucro Real na sistemática da não cumulatividade.

Para garantia do dever profissional de guardar sigilo, a empresa não será identificada pela sua razão social, nem nome fantasia. Será adotada nas próximas linhas, a simples denominação “Empresa Alimentos Ltda.” para se referir à empresa.

No que concerne às variáveis do presente estudo, os produtos e serviços que a empresa Alimentos Ltda. utiliza na industrialização de seus produtos. A empresa adquire insumos para industrialização (material para embalagem) e bens para revenda (alimentos em sua origem bruta, que são tratados e comercializados). Já os serviços que são utilizados na industrialização dos produtos são: a energia elétrica, fornecida pela companhia elétrica do Ceará e serviços de transporte de diversas empresas.

A Tabela 2 traz detalhadamente a lista de produtos e serviços utilizados no ano de 2012 na empresa com as devidas alíquotas de PIS e COFINS.

Tabela 2 – Lista de produtos e serviços utilizados em 2012 com as alíquotas de PIS e COFINS.

Produtos e serviços utilizados em 2012	Alíquota de aquisição (PIS e COFINS)	Alíquota de venda ou devolução (PIS e COFINS)
Insumos para industrialização:		
Bobina	1,65% e 7,6%	1,65% e 7,6%
Etiquetas	1,65% e 7,6%	1,65% e 7,6%
Filme para impressora	1,65% e 7,6%	1,65% e 7,6%
Sacos plasticos liso	1,65% e 7,6%	1,65% e 7,6%
Bens para revenda:		
Açúcar cristal	1,65% e 7,6%	1,65% e 7,6%
Arroz branco	Zero	Zero
Arroz parbolizado	Zero	Zero
Farinha de mandioca amarela	Zero	Zero
Farinha de mandioca branca	Zero	Zero
Fecula de mandioca	Zero	Zero
Feijão Carioca	Zero	Zero
Feijão de corda	Zero	Zero
Feijão preto	Zero	Zero
Milho de pipoca	1,65% e 7,6%	1,65% e 7,6%
Serviço de energia elétrica:		
Energia elétrica	1,65% e 7,6%	-
Serviço de transporte:		
Frete de produtos	1,65% e 7,6%	1,65% e 7,6%

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Para a apuração do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, a Alimentos Ltda. pode deduzir, na forma da legislação em vigor, os créditos com as despesas de

depreciação apropriadas na área industrial (gastos de custeio), bem como os valores de compras de insumos, energia elétrica utilizada na produção, fretes custeados pela empresa e a devolução de vendas. Sobre a soma das referidas importâncias, são aplicadas as alíquotas do PIS e da COFINS não cumulativos, na ordem de 1,65% e 7,6%, respectivamente. Com isso, os valores dos créditos com estes dois tributos a serem deduzidos dos débitos tributários, quando da apuração do PIS e da COFINS não cumulativos, encontram-se evidenciados na Tabela 3.

Tabela 3 – Valor de créditos para PIS e COFINS – Sistemática não cumulativa, ref. 2012, em (R\$).

Mês	Depreciação (custeio)	Compras insumos e bens p/ revenda	Energia elétrica	Frete custeado pela empresa	Devolução de vendas	Base de cálculo	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
Jan.	2.054,80	-	12.230,00	-	367,39	14.652,19	241,76	1.113,57
Fev.	3.117,17	17.841,20	5.599,00	-	553,42	27.110,79	447,33	2.060,42
Mar.	3.117,17	517.120,00	5.526,12	-	222,15	525.985,44	8.678,76	39.974,89
Abr.	3.492,73	261.285,00	6.202,75	-	71,37	271.051,85	4.472,36	20.599,94
Mai.	3.566,45	363.401,00	-	11.400,00	642,17	379.009,62	6.253,66	28.804,73
Jun.	3.596,48	348.631,50	7.247,74	39.200,01	817,88	399.493,61	6.591,64	30.361,51
Jul.	3.913,27	623.167,00	6.789,97	18.944,51	706,90	653.521,65	10.783,11	49.667,65
Ago.	4.014,89	390.314,00	7.913,42	38.928,00	4.119,10	445.289,41	7.347,28	33.842,00
Set.	4.018,12	351.267,50	7.186,32	29.920,00	4.358,20	396.750,14	6.546,38	30.153,01
Out.	4.018,12	222.040,50	7.426,79	97.697,06	750,60	331.933,07	5.476,90	25.226,91
Nov.	4.018,12	368.333,08	6.883,44	28.400,00	2.766,25	410.400,89	6.771,61	31.190,47
Dez.	4.018,12	-	-	-	-	4.018,12	66,30	305,38
Total	42.945,44	3.463.400,78	73.005,55	264.489,58	15.375,43	3.506.346,22	57.854,71	266.482,31

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Na apuração, o PIS e a COFINS não cumulativos permitem a tomada dos créditos fiscais (Tabela 2), além dos créditos remanescentes do ano de 2011, onde a empresa adotava o regime não cumulativo. Além disso, as alíquotas destes tributos são aplicáveis à razão de 1,65% e 7,6%, para o PIS e a COFINS, respectivamente mostrado na Tabela 4.

Tabela 4: Apuração PIS e COFINS – Não cumulativo, no exercício de 2012, em reais (R\$).

Mês	Faturamento	Apuração PIS (1,65%)				Apuração COFINS (7,6%)				PIS e COFINS a pagar
		Débito	Saldo de crédito do mês anterior	(-)Crédito	(=)PIS a pagar	Débito	Saldo de crédito do mês anterior	(-)Crédito	(=)COFINS a pagar	
a	b	c	d	e	f = c - d - e	g	h	i	j = g - h - i	k = f + j
Jan.	147.562,80	2.434,79	3.586,82	241,76	-	11.214,77	12.390,43	1.113,57	-	-
Fev.	268.660,09	4.432,89	1.393,79	447,33	2.591,77	20.418,17	2.289,23	2.060,42	16.068,52	18.660,29
Mar.	38.900,50	641,86	-	8.678,76	-	2.956,44	-	39.974,89	-	-
Abr.	637.685,00	10.521,80	8.036,90	4.472,36	-	48.464,06	37.018,45	20.599,94	-	-
Mai.	371.354,43	6.127,35	1.987,46	6.376,57	-	28.222,94	9.154,33	29.370,86	-	-
Jun.	463.095,00	7.641,07	2.236,68	6.591,65	-	35.195,22	10.302,25	30.361,51	-	-
Jul.	616.950,29	10.179,68	1.187,26	10.783,11	-	46.888,22	5.468,54	49.667,65	-	-
Ago.	506.518,76	8.357,56	1.790,69	7.347,28	-	38.495,43	8.247,97	33.842,00	-	-
Set.	563.488,69	9.297,56	780,41	6.546,38	1.970,77	42.825,14	3.594,54	30.153,01	9.077,59	11.048,36
Out.	234.382,48	3.867,31	-	5.476,90	-	17.813,07	-	25.226,91	-	-
Nov.	472.358,20	7.793,91	1.609,59	6.771,61	-	35.899,22	7.413,84	31.190,47	-	-
Dez.	376.223,66	6.207,69	587,29	6.064,26	-	28.593,00	2.705,09	27.932,33	-	-
Total	4.697.179,90	77.503,47	23.196,89	69.797,97	4.562,54	356.985,67	98.584,67	321.493,56	25.146,11	29.708,65

Fonte: Dados da pesquisa (2011 e 2012).

Como mostra a Tabela 4, foram aplicadas as alíquotas (1,65% e 7,6%) sobre o faturamento (b) gerando o débito de PIS e COFINS (c, g). Subtraindo desses débitos (c, g), os créditos remanescentes dos meses anteriores (d, h) e os créditos oriundos do próprio mês (e, i), e por fim, obtendo os valores a pagar de PIS e COFINS (f, j), com seu somatório (k).

Em face dos valores apurados nas Tabelas 2 a 4, verifica-se que os créditos apurados no ano de 2012 na empresa Alimentos Ltda., têm uma grande importância na redução dos tributos a pagar. Isso se justifica pelo fato de que apenas alguns meses do período analisado da empresa tiveram débito de PIS e COFINS a pagar.

Por fim, identificou-se que nem todos os produtos e serviços adquiridos e vendidos pela empresa Alimentos Ltda., têm sua tributação com a alíquota básica. Essas alíquotas são de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS e demonstram que boa parte dos produtos que integram a cesta básica não sofre tributação de PIS e COFINS tendo sua alíquota reduzida à zero.

CONCLUSÃO

O objetivo geral deste trabalho foi analisar quais os tipos de produtos e serviços que geram créditos tributários de PIS e COFINS em uma empresa no ramo de distribuição de alimentos localizada na região metropolitana de Fortaleza. Esses créditos têm como principais fontes geradoras, os bens e serviços adquiridos no período, as depreciações de máquinas e equipamentos utilizados na industrialização, o consumo de energia elétrica, fretes custeados pela empresa e nas devoluções de vendas. Foram mostradas quais as alíquotas de cada um, bem como devem ser aplicados. Tal objetivo foi alcançado por meio da análise demonstrativa dos produtos e serviços apresentados sobre as informações do ano-calendário de 2012, para a apuração dos créditos tributários.

Os créditos tributários de PIS e COFINS, nos anos anteriores, vinham sendo apurados de forma incorreta na empresa objeto do estudo, onde levou a ser feito o estudo mais aprofundado dos fatos geradores de créditos de PIS e COFINS. Trazendo como benefício para a entidade, a análise de cada produto e serviço adquiridos por ela. Esse fato fez com que a empresa a apurasse corretamente os créditos tributários.

Os resultados indicaram que, sem os créditos de PIS e COFINS apurados através dos produtos e serviços adquiridos, os débitos levantados das referidas contribuições ficam mais onerosos para a empresa, mostrando que o estudo e a aplicação dos créditos de PIS e COFINS, não cumulativos, de cada produto e serviço, torna-se importante para que a entidade tenha uma menor carga em seus tributos a pagar.

Os resultados desta análise são válidos para todas as empresas que explorem a mesma atividade, considerando as variáveis do estudo apresentadas na análise de resultados deste trabalho. Desta forma, esta pesquisa deve ser aplicada em todo o ano calendário da empresa Alimentos Ltda., bem como em empresas que se assemelham, sendo feito levantamento mensal com fins de indicar a melhor apuração dos créditos.

Para estudos futuros, sugere-se a mesma análise em outras empresas de outros seguimentos que têm como regime tributário o de lucro real com a sistemática não cumulativa, levando em consideração seus produtos e serviços adquiridos, ou até mesmo na referida empresa, principalmente se houver indicação de aumento na carga tributária de PIS e COFINS a pagar.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

ANDRADE, Maia Margarida de. **Introdução á metodologia de trabalho científico: elaboração de trabalho na graduação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BELLO, José Luiz de Paiva. **Educação no Brasil: a História das rupturas**. Pedagogia em Foco, Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <<http://www.pedagogiaemfoco.pro.br/heb14.htm>>. Acesso em: 11 dez. 2012.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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: 1966. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 04 dez. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**: Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 07 set. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970**: Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Brasília, 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 12 nov. 2012.

_____. **Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975**: Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Brasília, 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp26.htm>. Acesso em: 13 nov. 2012.

_____. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília: 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em: 21 nov. 2012.

_____. **Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988**: Altera a legislação do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e do Programa de Integração Social -. PIS e dá outras providências. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2445.htm>. Acesso em: 13 out. 2012.

_____. **Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988**: Altera disposições do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2449.htm>. Acesso em: 14 out. 2012.

_____. **Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988.** Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 4 out. 2012.

_____. **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: 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 14 out. 2012.

_____. **Resolução nº 49, de 09 de outubro de 1995:** Suspende a execução dos Decretos-Leis nº s 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988. Brasília, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Resolu%C3%A7%C3%A3o/ResSF/ResSF49-95.htm>. Acesso em: 20 out. 2012.

_____. **Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995:** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1212.htm>. Acesso em: 20 out. 2012.

_____. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998:** Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/Ant2001/lei971598.htm>>. Acesso em: 20 out. 2012.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:** Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em: 20 out. 2012.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição (PIS) e (Pasep): Brasília: 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm> Acesso em: 9 out. 2012.

_____. **Decreto nº 4.751, de 17 de junho de 2003:** Dispõe sobre o Fundo PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, sob a denominação de PIS-PASEP, e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/d4751.htm>. Acesso em: 13 nov. 2012.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências: Brasília: 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 22 set. 2012.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004:** Institui o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon). Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2004/in3872004.htm>>. Acesso em: 17 set. 2012.

_____. **Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.** Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências. Brasília: 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2004/lei10925.htm>>. Acesso em: 07 dez. 2012.

_____. **Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004:** Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências. Brasília, 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11051.htm>. Acesso em: 29 nov. 2012.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012:** Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in12522012.htm>>. Acesso em: 17 dez. 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HIGUCHI Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas.** 36 ed. São Paulo: IR Publicações. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária:** textos e testes com as respostas. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária:** análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC. 7 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberto Carvalho de. **Contabilidade tributária:** entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

RODRIGUES, Aldemir Ortiz et al. **IRPJ e CSLL 2011.** 6. ed. São Paulo: Iob, 2011.

SANTOS, A. Raimundo. **Metodologia científica:** a construção do conhecimento. 7 ed. Rio de Janeiro: Lamparinas, 2007.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de renda pessoa jurídica para contadores.** 6. ed. São Paulo: IOB, 2011.