

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA EMPRESA COMERCIAL DO AGRONEGÓCIO REVENDEDORA DE GRÃOS E INSUMOS AGRÍCOLAS

Patrick Roberto Rex da Silva¹
Lauri Aloísio Heckler²

RESUMO

O planejamento tributário é uma das etapas mais importantes no processo de gestão das empresas, é com base nele que a empresa define seu regime de tributação, optando pela forma mais vantajosa de acordo com sua realidade. Neste contexto, o presente trabalho tem como tema Planejamento Tributário no Agronegócio, delimitando-se ao estudo de caso de uma empresa comercial do agronegócio revendedora de grãos e insumos agrícolas optante pelo regime de tributação com base no Lucro Real Balanço Trimestral. A questão problema norteadora foi: Qual o melhor regime tributário para a empresa de agronegócio foco deste estudo? Sendo que o objetivo geral foi identificar o regime tributário mais vantajoso e adequado para a empresa comercial de agronegócio estudada. A relevância do estudo se dá em função da necessidade eminente das empresas conseguirem pagar menos impostos. Dentre os principais autores que embasaram teoricamente este estudo pode-se citar Crepaldi (2017), Silva e Faria (2017) e Marion (2020), além da legislação pertinente ao tema. O estudo foi desenvolvido pela metodologia de pesquisa bibliográfica e estudo de caso, sendo que os dados obtidos foram analisados de modo qualitativo e quantitativo, e os resultados apresentados no presente trabalho. Com base na pesquisa realizada, pode-se verificar que dentre as modalidades tributárias existentes no Brasil, a empresa em estudo não pode optar nem pelo Lucro presumido e nem pelo Simples, tendo que optar entre o Lucro real por trimestre ou Lucro real com base no balanço de suspensão/redução, sendo que a análise realizada indicou a segunda opção como a mais vantajosa considerando o demonstrativo contábil da empresa de 2021.

Palavras-chave: Planejamento tributário – Lucro Real – Gestão.

ABSTRACT

Tax planning is one of the most important steps in the business management process, it is based on it that the company defines its taxation regime, choosing the most advantageous way according to its reality. In this context, the present work has as its theme Tax Planning in Agribusiness, delimiting itself to the case study of a commercial agribusiness company that resellers of grains and agricultural inputs

¹ Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis - 8º Semestre. Faculdades Integradas Machado de Assis. patrick.rex20@gmail.com

² Mestre pela Universidade Regional Integrada (URI). Orientador. Professor dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis. Faculdades Integradas Machado de Assis. lheckler@bol.com.br

opting for the taxation regime based on the Real Income Quarterly Balance. The guiding problem question was: What is the best tax regime for the agribusiness company that is the focus of this study? The general objective was to identify the most advantageous and appropriate tax regime for the commercial agribusiness company studied. The relevance of the study is due to the imminent need of companies to be able to pay less taxes. Among the main authors that theoretically supported this study, Crepaldi (2017), Silva and Faria (2017) and Marion (2020) can be cited, in addition to the legislation relevant to the topic. The study was developed by the methodology of bibliographic research and case study, and the data obtained were analyzed in a qualitative and quantitative way, and the results presented in the present work. Based on the research carried out, it can be seen that among the tax modalities existing in Brazil, the company under study cannot choose either the Presumed Profit or the Simple Profit, having to choose between the Actual Profit per quarter or Actual Profit based on the suspension/reduction balance, and the analysis carried out indicated the second option as the most advantageous considering the company's accounting statement for 2021.

Keywords: Tax planning – Real Profit – Management.

INTRODUÇÃO

Cada vez mais, os empresários vêm se conscientizando da importância de um bom planejamento tributário no âmbito dos negócios, isto se deve ao fato de que é com base nele que a empresa define seu regime de tributação, optando pela forma mais vantajosa de acordo com sua realidade. Isso se estende também ao agronegócio que vem se formalizando cada dia mais. Desta forma, este trabalho tem como tema o planejamento tributário em uma empresa revendedora de grãos e insumos agropecuários com base no balanço patrimonial e DRE do ano de 2021, focando principalmente nos impostos sobre lucro (imposto de renda e contribuição social).

O problema que gerou a questão norteadora deste estudo foi: Qual o melhor regime tributário para a empresa de agronegócio foco deste estudo? De modo que, o objetivo geral deste trabalho é identificar o melhor regime tributário para a empresa em estudo, a fim de auxiliar o empresário na tomada de decisão, visto que optar pelo regime de tributação mais vantajoso significa aumentar os lucros do empreendimento, já que isso proporciona numa menor carga tributária. Especificamente objetivou-se caracterizar o agronegócio, além de apresentar as diferenças entre contabilidade e contabilidade rural, para então adentrar no estudo do planejamento tributário, pesquisando sobre os regimes tributários existentes no

Brasil, de modo a obter fundamentos teóricos capazes de embasar a análise adequadamente do regime tributário mais indicado para a empresa foco deste estudo. Para tanto, recorreu-se a importantes autores dentre os quais, destacam-se Crepaldi (2017), Silva e Faria (2017) e Marion (2020), além da legislação pertinente ao tema.

A relevância do estudo se dá em função da necessidade eminente das empresas conseguirem pagar menos impostos, que remete a importância de se estudar possibilidades para que as empresas optem dentre as modalidades de regimes tributários, realizando um planejamento tributário adequado e rentável.

Em se tratando da metodologia, quanto a natureza, esta é uma pesquisa aplicada, sendo que o tratamento dos dados foi por meio de pesquisa qualitativa e quantitativa. Levando em conta os objetivos traçados para este estudo, utilizou-se o modo exploratório. A técnica utilizada foi a de pesquisa bibliográfica com base em livros e artigos publicados e disponibilizados na internet. Além disso, realizou-se um estudo de caso, por meio do qual se analisou informações relacionadas à demonstrativos contábeis da empresa estudada, comparando-os com outros regimes tributários, de forma a identificar qual o mais indicado para a empresa, em termos rentáveis.

O resultado desta pesquisa está apresentado neste artigo, que foi organizado da seguinte forma: inicialmente traz essa introdução, apresentando o artigo, em seguida tem-se o referencial teórico, no qual faz-se a conceituação dos principais termos e elementos que envolvem o tema. Após relata-se a metodologia que foi utilizada para esta pesquisa. Depois disso, aborda-se a análise dos resultados obtidos. Finaliza-se com a conclusão e as referências bibliográficas que serviram de base teórica.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste trabalho apresenta alguns conceitos importantes para a abordagem do tema como: agronegócio, contabilidade rural, planejamento tributário e os regimes tributários.

1.1 AGRONEGÓCIO BRASILEIRO

Inicialmente é importante que se defina a diferença entre a simples atividade rural e o agronegócio. De acordo com o disposto no art. 2º da Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, considera-se atividade rural:

- I - a agricultura;
- II - a pecuária;
- III - a extração e a exploração vegetal e animal;
- IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura e outras culturas animais;
- V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (BRASIL, 1990).

Por outro lado, o agronegócio tem um conceito bem mais amplo, direcionando o seu enfoque ao estudo do negócio em si. Neste sentido, Pizzolatti explica que “Com o estudo do *agribusiness*, não se pretende enfatizar processos técnicos de produção, mas sim enfatizar os aspectos gerenciais, administrativos do agronegócio. Enfim, é a visão de negócio que norteia essa disciplina.” (PIZZOLATTI, 2004, p. 2-3).

O termo agronegócio é originalmente derivado do inglês *agribusiness*, e foi desenvolvido pela dupla de pesquisadores John Davis e Ray Golderg na década de 1950. Estes o definem como o somatório das operações de produção e distribuição agropecuária, bem como as operações de produção em uma unidade fabril, armazenamento, beneficiamento e distribuição de produtos e itens agropecuários. Apesar disso, como explica Araújo (2007, p. 17):

O termo *agribusiness* atravessou praticamente toda a década de 1980 sem tradução para o português e foi adotado de forma generalizada [...] Somente a partir da segunda metade da década de 1990, o termo agronegócios começa a ser aceito e adotado nos livros-textos e nos jornais, culminando com a criação dos cursos superiores de agronegócios, em nível de graduação universitária.

Corroborando com esta ideia, Rufino citado por Araújo, define o agronegócio como sendo:

[...] o conjunto de todas as operações e transações envolvidas desde a fabricação dos insumos agropecuários, das operações de produção nas unidades agropecuárias, até o processamento e distribuição e consumo dos produtos agropecuários in natura ou industrializados (RUFINO, 1999 apud ARAÚJO, 2007, p. 16).

O agronegócio ou no termo original *agrobusiness*, diz respeito ao conjunto de negócios relacionados à agricultura e à pecuária. De acordo com Rizzardo esse tipo de negócios, naturalmente refere-se a soma total das operações de distribuição, processamento e de suprimentos de produtos agrícolas. Inclui os setores relacionados às plantações e às criações de animais, como o comércio de sementes, de máquinas e de equipamentos, as indústrias agrícolas, os abatedouros, o transporte da produção e as atividades voltadas à distribuição, importando em uma fonte de entrada de divisas. Em suma, trata-se de todas as atividades de comércio com produtos agrícolas (RIZZARDO, 2021).

Contini explica que o agronegócio brasileiro compreende atividades econômicas ligadas, basicamente, a insumos para a agricultura, como fertilizantes, defensivos, corretivos; a produção agrícola, compreendendo lavouras, pecuária, florestas e extrativismo; a agroindustrialização dos produtos primários; e ao transporte e comercialização de produtos primários e processados (CONTINI, 2001).

Buranello define o agronegócio como o conjunto organizado de atividades econômicas que envolve todas as etapas compreendidas entre o fornecimento dos insumos para produção até a distribuição para consumo final de produtos, subprodutos e resíduos de valor econômico relativos a alimentos, fibras naturais e bioenergia (BURANELLO, 2018).

O agronegócio envolve diversos segmentos da economia, tornando-se muito mais complexo que a produção agropecuária propriamente dita e passando a necessitar de uma compreensão muito mais ampla, envolvendo o desenvolvimento de tecnologia, colheita cuidadosa, classificação e tratamento dos produtos, estruturas apropriadas para armazenagem e conservação, embalagens mais adequadas, logística específica para distribuição, dentre outros (ARAÚJO, 2007).

Já com relação à produção, o agronegócio tem vários campos de atividades, sendo o principal deles o que envolve alimentos, ou seja, compreendendo a cadeia da produção alimentícia, citando-se como exemplos os frigoríficos, as usinas de beneficiamento de leite, a indústria de óleo e de rações, os empacotadores, beneficiadores e distribuidores de grãos (RIZZARDO, 2021).

Além disso, também estende-se ao setor dos biocombustíveis, que cuida do cultivo de plantas que serão transformadas em combustíveis orgânicos; ao ramo industrial, que converte bens agropecuários em produtos têxteis, como vestuário, artigos de cama, mesa e banho, bens de decoração, insumos para a indústria moveleira, calçadista. Utiliza-se, para essas produções, o algodão, o linho, a lã (RIZZARDO, 2021).

É de conhecimento comum, que o agronegócio é um dos setores que mais se destacam no Brasil, e apesar da crise da COVID-19, vem alcançando resultados positivos, auxiliando na redução do declínio da economia brasileira. De acordo com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), no ano de 2021 a balança comercial fechou com um saldo positivo de cento e cinco bilhões de dólares, o que representa uma alta de 19,8% em relação ao ano de 2020, isso representa um excelente resultado levando em consideração o cenário pandêmico que existia neste período (IPEA, 2022).

Ressaltando ainda mais o crescimento do agronegócio no ano de 2021, o Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada (CEPEA), juntamente com a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA) divulgaram uma pesquisa que demonstra um crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) do agronegócio brasileiro de 8,36% (CEPEA/USP; CNA, s.d., n.p.).

A tabela abaixo demonstra a alta no PIB do agronegócio em 2021, calculado pelo critério dos preços constantes; indicando a variação do volume de produção.

Ilustração 1: Evolução mensal do PIB do agronegócio

A1) PIB DO AGRONEGÓCIO: TAXAS DE VARIAÇÃO MENSAL E ACUMULADO DO PERÍODO (EM %)						
AGRONEGÓCIO						
Mês	Insumos	Primário	Indústria	Agrosserviços	Total	
dez/20	2,23	4,35	1,01	1,34	2,00	
jan/21	2,53	4,10	0,21	1,18	1,90	
fev/21	3,40	3,77	0,04	0,86	1,66	
mar/21	4,51	2,91	0,70	0,87	1,57	
abr/21	3,39	2,19	1,31	0,89	1,43	
mai/21	3,33	3,13	1,31	1,29	1,90	
jun/21	3,70	2,41	0,81	0,93	1,44	
jul/21	3,09	1,92	-0,33	0,22	0,71	
ago/21	3,41	1,24	0,13	0,39	0,69	
set/21	3,02	-1,19	-1,33	-1,38	-1,14	
out/21	4,37	-2,25	-0,15	-1,03	-0,97	
nov/21	4,32	-3,30	-0,79	-1,87	-1,76	
dez/21	4,01	1,65	-0,26	0,23	0,70	
Acumulado (jan-dez)	52,63	17,52	1,63	2,56	8,36	

Fonte: CEPEA/USP; CNA (s.d., n.p.).

Nota-se que existe uma queda no segundo semestre do ano, no entanto, pode-se dizer que no final das contas o resultado continua satisfatório.

1.2 CONTABILIDADE E CONTABILIDADE RURAL

A contabilidade é o meio pelo qual se tem a devida transparência das operações e da situação patrimonial das pessoas jurídicas, a partir dos elementos que disponibiliza para a análise do desempenho da empresa, auxiliando a gestão no planejamento das suas atividades, sejam estas empresas com fins lucrativos ou não (PAULSEN, 2020).

Em função de suas características, a contabilidade interessa inicialmente aos administradores, aos sócios e ao mercado. Mas é uma importante ferramenta para a tributação, pois permite

[...] a identificação da ocorrência de fatos geradores e o dimensionamento dos tributos devidos. Inúmeros conceitos contábeis são recorrentes na legislação tributária, como regimes de competência e de caixa, lucro líquido, patrimônio líquido etc. (PAULSEN, 2020, p. 50).

A contabilidade é o registro de movimentações patrimoniais e financeiras, sendo que, de acordo com Teixeira a escrituração são os registros contábeis do empresário (TEIXEIRA, 2018). O empresário, seja ele individual, EIRELI ou sociedade empresária, é obrigado a seguir um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros e documentos.

A contabilidade pode ser feita de forma mecanizada (máquina de escrever, computador etc.) ou manualmente, conforme prevê o art. 1.179, caput, 1ª parte, do Código Civil de 2002. Além disso, o Código Civil, em no caput, segunda parte do art. 1.179 determina que é obrigação do empresário efetuar o levantamento anual das demonstrações contábeis: balanço patrimonial e balanço de resultado econômico (BRASIL, 2002).

O Código Civil brasileiro prevê diversos aspectos relacionados com a contabilidade, mencionando que no art. 1.1982 do CC está determinado que o contabilista devidamente habilitado é o profissional responsável pela escrituração contábil. Já o art. 1.183 especifica que a escrituração deve ser feita em idioma e

moeda nacionais e em forma contábil por ordem cronológica de dia, mês e ano (BRASIL, 2002).

Além disso, de acordo com o art. 1.184, caput, § 1º, todas as operações referentes ao exercício da atividade empresarial devem ser lançadas no livro Diário, admitindo-se escrituração resumida. Da mesma forma, o balanço patrimonial e o balanço de resultado econômico deverão ser lançados no livro Diário, como expressa o art. 1.184, § 2º (BRASIL, 2002).

Via de regra, nenhuma autoridade, nem mesmo a judicial, poderá obrigar o empresário a apresentar seus livros com a intenção de verificar o cumprimento das formalidades. No entanto, as exceções estão previstas no art. 1.190 do CC, como nos casos de falência, sucessão por morte de sócio etc. (BRASIL, 2002).

Marion explica que a contabilidade pode ser denominada de Contabilidade Geral ou Contabilidade Financeira, e quando aplicada a um ramo específico, normalmente é denominada de acordo com a atividade daquele ramo, de forma que existe:

- ◆Contabilidade Rural: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas rurais.
- ◆Contabilidade Agrícola: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas agrícolas.
- ◆Contabilidade Zootécnica: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas que exploram a Zootecnia.
- ◆Contabilidade da Pecuária: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas pecuárias.
- ◆Contabilidade Agropecuária: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas agropecuárias.
- ◆Contabilidade da Agroindústria: é a Contabilidade Geral aplicada às empresas agroindustriais. (MARION, 2020, p. 3).

No caso do presente estudo, interessa a contabilidade rural. Cabe mencionar que o Código Civil determina que a lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes, dispensando a obrigatoriedade de contabilista, escrituração (BRASIL, 2002).

Com relação ao ano agrícola ou exercício social, na maioria das empresas comerciais, industriais e de serviços o exercício social coincide com o ano civil, ou seja, termina normalmente em 31/12. No entanto, em se tratando de empresa agropecuária a receita concentra-se, normalmente, durante ou logo após a colheita. Com isso, ao término da colheita e, quase sempre, da comercialização dessa colheita, tem-se o encerramento do ano agrícola.

Ano agrícola é o período em que se planta, colhe e, normalmente, comercializa-se a safra agrícola. Algumas empresas, em vez de comercializarem o produto, desde que possível, armazenam a safra para obter melhor preço. Nesse caso, considera-se ano agrícola o término da colheita, e a nova safra é normalmente iniciada no início da colheita da safra subsequente. Os estoques da safra anterior que não foram vendidos antes do término da safra são considerados estoques de passagem. (MARION, 2020, p. 3);

Assim, após tratar da contabilidade rural, no próximo item deste estudo, aborda-se o planejamento tributário, considerando sua importância no que se refere a garantir que se opte pelo regime tributário adequado, promovendo com isso, maior rentabilidade para a empresa, que poderá pagar menos impostos.

1.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Considerando o pressuposto de que o contribuinte tem total liberdade para conduzir os seus negócios da maneira que melhor lhe parecer, sendo plenamente livre para optar pela estruturação dos seus negócios, bem como, pela formatação da sua empresa, buscando economia nos impostos, o planejamento tributário é uma prática não só legítima, como também indicada, pois segundo Torres “o planejamento fiscal é forma legítima de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito.” (TORRES, 2012, p. 55). Em sentido semelhante, Silva e Faria argumentam que,

O planejamento tributário consiste em organizar as operações mercadológicas da empresa, por meio de ferramentas e mecanismos, de forma estrutural e jurídica. [...] Com o planejamento, é possível antever e, até mesmo, evitar a incidência tributária. (SILVA; FARIA, 2017, p.15).

O planejamento tributário é o processo de escolha de ação, *não simulada*, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos. (CHAVES, 2017, p.3). E Crepaldi complementa,

O planejamento tributário tem como objetivo a economia (diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, se não a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. (CREPALDI, 2017, p.97).

Segundo Oliveira, existem dois tipos de planejamento tributário tipos:

Operacional que refere-se aos procedimentos formais prescritos pelas normas ou pelo costume, ou seja, na forma específica de contabilizar determinadas operações e transações, sem alterar suas características básicas e o “Estratégico que implica mudança de algumas características estratégicas da empresa, contratação de mão-de-obra e etc.” (OLIVEIRA, 2005, p. 185)

É nesses casos, que o planejamento tributário assume um papel de extrema relevância nas estratégias e finanças das empresas, pois quando elas analisam os seus balanços, percebem que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são em alguns casos mais representativos do que os custos de aquisição.

Crepaldi destaca sete passos a serem definidos pelo profissional que colocará o planejamento tributário em prática,

- 1.fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
- 2.verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
- 3.verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
- 4.analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
- 5.levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;
- 6.analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas etc.;
- 7.analisar qual a melhor forma de aproveitar os créditos existentes (compensação ou restituição). (CREPALDI, 2017, p. 99).

Dentro da lei verificam-se algumas brechas, Crepaldi assim destaca sobre elisão,

O planejamento tributário se define como a atividade preventiva que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. Sua finalidade é de obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei. Há duas espécies de elisão fiscal: 1) aquela decorrente da própria lei; 2) a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei. (CREPALDI, 2017, p.122).

Assim o mesmo explica,

No caso da elisão decorrente da lei, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e

consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios. É o caso, por exemplo, dos Incentivos à Inovação Tecnológica, Lei n. 11.196/2005. (CREPALDI, 2017, p.122).

E ainda acrescenta,

[...] a segunda espécie contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios com menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe, ou elementos da própria lei que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo. (CREPALDI, 2017, p.122).

Evidencia-se que a escolha adequada do regime de apuração de impostos auxilia as empresas na maximização de seus recursos frente às suas necessidades operacionais e também quanto a pagamentos de tributos.

Sobre o planejamento tributário, Crepaldi complementa,

O planejamento tributário tem como objetivo a economia (diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, se não a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. (CREPALDI, 2017, p.97).

Já os autores Silva e Faria explicam que “O planejamento tributário consiste em organizar as operações mercadológicas da empresa, por meio de ferramentas e mecanismos, de forma estrutural e jurídica.” E seguem reforçando que “Com o planejamento, é possível antever e, até mesmo, evitar a incidência tributária.” (SILVA; FARIA, 2017, p.15).

Crepaldi apresenta sete passos a serem definidos pelo profissional que colocará o planejamento tributário em prática,

- 1.fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
- 2.verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
- 3.verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
- 4.analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
- 5.levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;

- 6.analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquotas etc.;
- 7.analisar qual a melhor forma de aproveitar os créditos existentes (compensação ou restituição). (CREPALDI, 2017, p. 99).

Depois de verificar a importância de um planejamento tributário adequado é fundamental que se conheça os tipos de regimes tributários existentes, e forma a verificar qual se adequa de forma mais indicada conforme as características de cada empresa. Assim, no próximo item, apresentam-se os regimes tributários praticados no Brasil.

1.4 REGIME TRIBUTÁRIO

Para Silva e Faria “O regime tributário, ao contrário do que muitos empresários pensam, é muito mais benéfico para as empresas, em razão dos controles e relatórios que proporcionam para os resultados da empresa”. (SILVA; FARIA, 2017, p.97). E ainda complementam, “Com ele se tem o controle de todos os gastos, custos, recursos financeiros a curto e a longo prazo, gestão de seus tributos e uma minuciosa precisão nas informações geradas para os sócios, acionistas e afins”. (SILVA; FARIA, 2017, p.97). Assim Crepaldi destaca

A escolha do regime tributário é um aspecto importante para o resultado da empresa, e a legislação tributária brasileira disponibiliza algumas opções que poderão influenciá-la. As pessoas jurídicas são tributadas por uma das formas de apuração do IRPJ³ e da CSLL⁴, por opção do contribuinte ou por determinação legal, nas seguintes modalidades: Simples Nacional, lucro presumido, lucro arbitrado ou lucro real. (CREPALDI, 2017, p.114).

A tributação das pessoas jurídicas pode apresentar-se em 4 modalidades diferentes:

- Lucro Real (inclusive, recolhimentos por estimativa);
- Lucro Presumido;
- Lucro Arbitrado; e
- Simples Nacional.

O Lucro Real é aquele apurado por meio da contabilidade da empresa.

³ Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

⁴ Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Importante mencionar que até o exercício de 2014, os optantes pelo Lucro Real, prestavam a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), no entanto, com a criação da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), foram extintas tanto a DIPJ como o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) a contar do ano-calendário de 2014 (PAULSEN, 2020).

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF), segundo a Receita Federal do Brasil:

[...] Substitui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014, com entrega prevista para o último dia útil do mês de julho do ano posterior ao do período da escrituração no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Portanto, a DIPJ está extinta a partir do ano-calendário 2014. (BRASIL, 2019).

A ECF foi estabelecida em 2013 com a Instrução Normativa RFB n. 1.422, e é uma obrigação acessória do SPED a partir de 2015. A ECF é transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano calendário a que se refira, envolvendo informações de origem contábil e fiscal, para apuração do Imposto de Renda pessoa jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (BRASIL, 2013).

Para fins da legislação do imposto de renda, o lucro real significa o próprio lucro tributável, onde o mesmo é distinto do lucro líquido apurado contabilmente. Assim, de acordo com o artigo 258 Decreto n. 9.580, de 22 de Novembro de 2018, o Lucro Real é:

[...] o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput).
§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º) .
§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).
(BRASIL, 2018).

Para Rezende, Pereira e Alencar,

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração, apurado de acordo com a legislação societária e ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IR. Qualquer

empresa pode optar pela tributação pelo lucro real, mas algumas são obrigadas a utilizar essa modalidade, em função de características relacionadas ao tamanho e ao tipo de atividade desenvolvida. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 131).

Ainda complementam, “Qualquer empresa pode optar pela tributação pelo lucro real, mas algumas são obrigadas a utilizar essa modalidade, em função de características relacionadas ao tamanho e ao tipo de atividade desenvolvida.” (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 131).

Fabretti conceitua Lucro real como:

Lucro real é um conceito fiscal e não econômico. No conceito econômico, o lucro é o resultado positivo da soma algébrica de receita bruta (de vendas ou serviços) (-) devoluções e impostos (-) custos (-) despesas operacionais (+) receitas não operacionais (-) despesas não operacionais. Ou seja, o resultado contábil. A Lei do IR denomina esse resultado contábil (econômico) de lucro líquido. (FABRETTI, 2009, p. 202).

Silva e Faria destacam, “Para calcular o lucro real é preciso que o lucro contábil já tenha sido apurado, então, será calculado o lucro real, observando a legislação tributária.” (SILVA; FARIA, 2017, p.79). E complementam, “O lucro real consiste em realizar adições e exclusões no lucro contábil, dessa forma, adicionam-se as despesas que foram consideradas na apuração do lucro contábil e que a legislação tributária não considera como despesa”. (SILVA; FARIA, 2017, p.79).

Lucro real trimestral é aquele que será feito o levantamento de Balanços ou Balancetes no encerramento de cada trimestre e será apurado com base nas demonstrações contábeis, levando em consideração a legislação comercial e fiscal, onde o mesmo será ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas pela legislação tributária.

Gitman explica que o lucro real pode ser apurado por estimativa mensal ou trimestral. “Sendo por estimativa mensal, os valores dos tributos serão calculados mediante aplicação de percentuais específicos sobre a receita bruta da empresa, mês a mês, e pagos até o último dia útil do mês subsequente ao da apuração.” (GITMAN, 2010, p. 139).

Vale mencionar que esses percentuais são estabelecidos pela Receita Federal e variam de acordo com as atividades desenvolvidas pela empresa (GITMAN, 2010).

A vantagem na utilização do lucro real com base na apuração por estimativa

mensal está na empresa poder fazer o levantamento geral e confrontar todas as receitas, despesas, ganhos e perdas, identificando o efetivo montante a ser pago com base no resultado apurado no ano inteiro até o final do ano-calendário. Havendo a possibilidade de fazer complementação de pagamento, restituição ou compensação, com base no que foi apurado em todo o ano-base (GITMAN, 2010).

Lucro real anual será apurado no período compreendido de janeiro a dezembro de cada ano, sendo que a empresa, mensalmente, terá que pagar ou demonstrar que não há imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculado por estimativa.

Segundo Oliveira e outros autores, “o lucro Real Anual será apurado no período de janeiro a dezembro de cada ano, sendo que a empresa deverá recolher os tributos mensalmente.” (OLIVEIRA et al., 2004, p.10).

O IRPJ e CSLL podem ser apurados de duas formas no Lucro Real:

- a) Trimestral: os lucros são apurados nos meses de Março, Junho, Setembro e Dezembro;
- b) Mensal (com ajuste anual): os lucros são apurados todo mês através de Balanço de Suspensão e Redução ou pelo cálculo de estimativa.

Para efeito da incidência do imposto sobre a renda, o lucro real das pessoas jurídicas deve ser apurado na data de encerramento do período de apuração conforme Lei n. 9.430/1996:

- a) nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, no caso de apuração trimestral do imposto de renda;
- b) no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, no caso de apuração anual do imposto de renda;
- c) na data da extinção da pessoa jurídica, assim entendida a destinação total de seu acervo líquido;
- d) na data do evento, nos casos de incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica. (BRASIL, 1996).

Crepaldi explica que, “Lucro real anual é o lucro contábil ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.” (CREPALDI, 2017, p.115). E também, “No lucro real trimestral, o IRPJ e a CSLL são calculados com base no balanço apurado no final de cada trimestre civil”. (CREPALDI, 2017, p.115). Ross et al. destacam que “O imposto de renda e a contribuição social no regime do lucro real são impostos contingentes, só existem se

lucro houver e esse lucro pode ser modificado pelas despesas financeiras.” (ROSS et al., 2013, p. 37). Crepaldi também salienta as obrigações, expressas abaixo:

São obrigados a adotar o regime do lucro real os contribuintes que tiveram receita bruta no ano anterior superior a R\$ 78.000.000,00, as instituições financeiras ou equiparadas, as empresas de factoring e as pessoas jurídicas que tenham rendimentos provenientes do exterior. Aqueles que utilizaram algum incentivo fiscal de redução do IR também deverão escolher o regime do lucro real. (CREPALDI, 2017, p.97).

Já o Lucro Presumido é uma modalidade optativa de apurar o lucro e conseqüentemente, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que observando condições e limites contidos na legislação de regência, dispensa escrituração contábil (desde que mantenha Livro Caixa com toda movimentação financeira, inclusive à bancária), partindo dos valores globais de receita, para presumir o lucro a ser tributado.

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. O imposto de renda é devido trimestralmente.

De acordo com a Lei n. 8.981/1995, artigo 45, pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

- I – Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária, ou escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal. (BRASIL, 1995).

Nesse regime de tributação, os impostos são calculados com base em um percentual estabelecido sobre o valor das vendas realizadas, independentemente se a empresa teve lucro ou não.

Sobre o lucro presumido, Silva e Faria ainda complementam, “O lucro presumido é um regime tributário simplificado para apuração do Imposto de Renda (IR) e da contribuição social, diferenciado, em alguns quesitos, em relação ao lucro real”. (SILVA; FARIA, 2017, p.160).

Crepaldi expressa “A alíquota de cada tributo (15% ou 25% de IRPJ e 9% da CSLL) incide sobre receitas com base em percentual de presunção variável (1,6% a 32% do faturamento, dependendo da atividade).” (CREPALDI, 2017, p.115). Assim Silva e Faria, explicam,

O lucro presumido, como o próprio nome já diz, é uma presunção de lucro estipulada pelo governo como margem de lucro da receita bruta. Aplica-se o percentual estipulado pelo governo sobre o montante da receita bruta para que se apure o valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, após obter os valores da base de cálculo, se aplica a alíquota do IRPJ e da CSLL, respectivamente. (SILVA; FARIA, 2017, p.161).

O Lucro Arbitrado não deve ser encarado como modalidade optativa ou favorecida de tributação, pois representa a determinação coercitiva do lucro e do imposto para contribuintes que descumprirem as disposições relativas à legislação fiscal. Para Oliveira et al. (2004, p. 176),

[...] o lucro arbitrado é utilizado pela autoridade tributária para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social devidos pelo contribuinte, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido ou se recusar a fornecer livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em um processo de fiscalização.

De acordo com o art. 16 da Lei 9.246, de 26 de dezembro de 1995, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas:

será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento. Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento. (BRASIL, 1995).

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno, Simples Nacional, oferece um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido a Microempresa (ME) isto é, aquela que tenha auferido em todo o ano calendário anterior, receita bruta de até R\$ 360.000,00 e Empresa de Pequeno Porte (EPP), ou seja, aquela cuja receita bruta também no ano calendário anterior, tenha sido superior a R\$ 360.000,00, mas sem ultrapassar R\$ 4.800.000,00.

O Simples Nacional é um tratamento tributário previsto na Lei Complementar

n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, que entrou em vigor a partir de 1º de julho de 2007, tornando sem efeitos todos os regimes especiais de tributação para as microempresas e empresas de pequeno porte próprio da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Para Crepaldi “A aparente simplicidade do regime do Simples Nacional e as alíquotas relativamente baixas são os grandes atrativos desse regime”. (CREPALDI, 2017, p.116).

Essa forma simplificada de tributação estabelece um pagamento mensal unificado, correspondente à aplicação de um percentual sobre a receita bruta mensal, estando contemplados os seguintes tributos e contribuições: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, IPI, INSS. (CREPALDI, 2017, p.116).

Conforme a Lei Complementar n. 123, de 14.12.2006 o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Contribuição para o PIS/Pasep; 218
- Contribuição para a Seguridade Social (cota patronal);
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). (BRASIL, 2006).

Logo, Ribeiro Junior e Wisneski advertem “Com esse regime tributário, em regra, as micro e pequenas empresas passaram a se beneficiar de uma menor carga tributária e de um sistema simplificado para o pagamento dos tributos.” (RIBEIRO JUNIOR; WISNHESKI, 2015, p. 5).

No entanto, não poderão aderir ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições ou nele permanecer, as empresas com atividades impedidas relacionadas na a Lei Complementar 123/2006. Segundo o manual de instruções do Simples Nacional, as situações que impede as empresas de participar deste regime são:

Empresa que não tenha natureza jurídica de sociedade empresária,

sociedade simples; empresa individual de responsabilidade limitada ou empresário individual; que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior ou no ano calendário em curso, receita bruta no mercado interno superior a R\$ 4.800.000,00; de cujo capital participe outra pessoa jurídica; que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior; de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário, ou seja, sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar nº 123, de 2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 4.800.000,00; cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Complementar nº 123, de 2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 4.800.000,00; que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); que tenha sócio domiciliado no exterior; de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa; que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores (BRASIL, 2021).

Depois de desenvolver brevemente aspectos teóricos sobre os principais conceitos que envolvem o tema em estudo, parte-se para a apresentação da metodologia que foi utilizada para a realização deste artigo, trazendo os passos que foram seguidos, de forma a se alcançar os resultados necessários para alcançar os objetivos e responder a questão problema.

2 METODOLOGIA

A metodologia é a etapa que traz o caminho percorrido para a realização do trabalho. Ela está organizada em três tópicos com o objetivo de ajudar na compreensão e análise das informações: categorização da pesquisa, geração de dados e análise e interpretação dos dados.

2.1 CATEGORIZAÇÃO DA PESQUISA

Quanto a natureza, esta é uma pesquisa aplicada, pois as informações obtidas podem ser usadas de modo prático na empresa analisada. Gil explica que a pesquisa aplicada tem por objetivo a geração de conhecimentos os quais terão

aplicação prática, solucionando problemas específicos (GIL, 2010).

Em relação ao tratamento dos dados, trata-se de uma pesquisa qualitativa e quantitativa. É qualitativa por se encaixar na definição de Prodanov e Freitas que afirmam: “O ambiente natural é fonte direta para coleta de dados, interpretação de fenômenos e atribuição de significados.” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.128). E ao mesmo tempo, é quantitativa, pois, “Requer o uso de recursos e técnicas de estatística, procurando traduzir em números os conhecimentos gerados pelo pesquisador.” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p.128).

Considerando os objetivos que foram traçados para este estudo, utilizou-se o modo exploratório, já que se evidenciou o problema, realizando-se o estudo de uma situação específica. De acordo com Silva a pesquisa exploratória tem como principal finalidade possibilitar a maior familiarização com o problema, tornando-o assim explícito. O planejamento da pesquisa é flexível, uma vez que é feito em forma de pesquisa bibliográfica ou em possível estudo de caso (SILVA, 2010).

Em se tratando da técnica utilizada, foi realizada pesquisa bibliográfica com base em livros e artigos publicados e disponibilizados na internet. Para Gil “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.” (GIL, 2010, p. 44). Além disso, realizou-se um estudo de caso, por meio do qual se analisou informações relacionadas à demonstrativos contábeis da empresa estudada, comparando-os com outros regimes tributários, de forma a identificar qual o mais indicado para a empresa, em termos rentáveis. “O estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais.” (GIL, 2010 p.37).

Assim essa pesquisa buscou através do estudo detalhado desta organização e suas particularidades, compreender como ela atua, alcançando os objetivos propostos e respondendo a questão problema que norteou esta pesquisa.

2.2 GERAÇÃO DE DADOS

Para a realização deste estudo foram utilizadas as informações obtidas junto à empresa, expressas nos demonstrativos contábeis, Balanço Patrimonial e Demonstração Do Resultado Do Exercício (DRE), disponibilizados em planilhas do Excel, as quais foram utilizadas para análise, interpretação e cálculos comparativos

para verificar qual o melhor regime tributário indicado para esta empresa, que era o problema identificada a ser resolvido.

2.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

Com base nos dados disponíveis no Balanço Patrimonial e na DRE realizou-se uma comparação dos regimes tributário, calculando e demonstrando os resultados para cada um dos regimes analisados. Cabe mencionar que não se considerou como opção de análise o Regime de Tributação Simplificado (SIMPLES NACIONAL) e nem o Regime de Lucro Presumido, em função de que o faturamento da empresa em estudo excede o montante de setenta e oito milhões de reais no ano calendário exigidos como teto máximo para enquadramento. De forma que, analisou-se basicamente o Lucro Real anual e trimestral.

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Levando com consideração as pesquisas bibliográficas realizadas para a construção teórico fundamental deste artigo, assim como, os dados obtidos junto à empresa, elaborou-se primeiramente uma breve análise sobre o melhor regime tributário para a empresa em estudo, a qual está expressa no item 3.1 deste estudo. Já o item 3.2 apresenta algumas propostas e sugestões para a empresa, de modo que esta obtenha maior rentabilidade, garantindo o pagamento de impostos menores, em função da escolha adequada do melhor regime para si.

3.1 ANÁLISE DO REGIME TRIBUTÁRIO MAIS INDICADO PARA A EMPRESA ESTUDADA

Inicialmente apresenta-se o Demonstrativo do Resultado do Exercício do ano de 2021 da empresa foco do estudo, organizado e expresso na Ilustração 2. Afinal, “A tributação implica custo para a atividade econômica, de modo que é elemento importantíssimo para qualquer iniciativa empresarial ou profissional.” (PAULSEN, 2020, p. 48). Reforçando com isso a importância de se estudar qual a mais adequada para o negócio.

Ilustração 2: Demonstração do Resultado do Exercício Ano Base 2021

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Receita bruta	25.278.468	24.665.659	37.400.149	69.661.410	65.696.841	55.120.042	49.533.751	40.516.858	33.119.268	48.780.641	68.466.027	39.501.083	557.740.197
(-) Deduções da Receita Bruta	- 332.301	- 63.569	- 326.566	- 1.123.935	- 1.152.684	- 430.850	- 510.379	- 1.255.651	- 184.497	- 525.399	1.243.201	- 441.002	- 8.590.034
(-) Imp. Incidentes Sobre Receita	- 110.616	- 66.367	- 58.603	- 5.644	- 56.111	- 26.635	- 41.117	- 185.356	- 136.889	- 93.240	- 379.540	- 263.392	- 1.423.510
(=) Receita operacional líquida	24.835.551	24.535.723	37.014.980	68.531.831	64.488.046	54.662.557	48.982.255	39.075.851	31.797.882	48.162.002	66.843.286	38.796.689	547.726.653
(-) Custo sobre Receita	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	22.116.922	20.161.534	24.753.913	53.014.278	61.636.223	51.515.667	44.370.736	31.757.358	30.022.776	35.178.683	58.779.813	29.858.806	463.166.709
(=) Lucro bruto	2.718.629	4.374.189	12.261.067	15.517.553	2.851.823	3.146.890	4.611.519	7.318.493	1.775.106	12.983.319	8.063.473	8.937.883	84.559.944
Despesas comerciais	- 203.778	- 57.384	- 98.858	- 2.035.190	- 989.372	- 1.657.459	- 1.889.354	- 544.705	- 166.808	- 121.853	- 136.349	- 357.045	8.258.155
Despesas com pessoal (Salários/ordenados)	- 303.653	- 317.461	- 365.193	- 374.554	- 297.050	- 211.987	- 176.459	- 371.924	- 351.084	- 445.374	- 461.193	- 332.548	4.008.480
Despesas com pessoal (Impostos)	- 119.920	- 127.816	- 134.544	- 208.340	- 143.791	- 133.726	- 160.320	- 132.278	- 128.960	- 152.004	- 137.924	- 150.443	1.730.066
Despesas administrativas	- 664.812	- 661.191	- 1.015.860	- 979.322	- 1.054.867	- 1.821.281	- 1.026.407	- 1.097.736	- 2.249.683	- 1.680.057	- 1.746.499	- 5.247.463	19.245.178
Despesas com Ocupação	- 202.439	- 95.705	- 199.439	- 113.045	- 84.342	- 77.864	- 105.670	- 81.936	- 55.271	- 119.355	- 127.597	- 184.054	1.446.717
Despesas com depreciação	- 518.015	- 513.965	- 512.668	- 399.684	- 287.897	- 289.259	- 291.742	- 294.243	- 293.894	- 294.096	- 300.003	- 322.343	4.317.809
Despesas tributárias	- 11.135	- 3.531	- 14.370	- 82.905	- 18.731	- 14.094	- 8.600	- 2.005	- 12.245	- 19.154	- 21.912	- 14.254	222.936
Outras receitas operacionais	-	42.878	74.228	9.200	17.062	116.506	19.658	42.878	13.764	29.899	62.016	30.026	458.115
Outras despesas operacionais	-	-	- 59.968	-	-	-	-	-	-	-	-	-	59.968
(=) Tot. Desp. Operacionais	2.023.752	1.734.175	2.326.672	4.183.840	2.858.988	4.089.164	3.638.894	2.481.949	3.244.181	2.801.994	2.869.461	6.578.124	38.831.194
(=) LO antes do res. financeiro	694.877	2.640.014	9.934.395	11.333.713	7.165	942.274	972.625	4.836.544	1.469.075	10.181.325	5.194.012	2.359.759	45.728.750
Receitas e despesas financeiras	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	2.856.593	624.769	9.556.702	16.035.387	11.446.195	4.939.775	3.485.731	2.952.096	1.186.635	20.093.311	1.038.822	2.388.543	34.604.619
(=) LO antes do IR e CSLL	2.161.716	2.015.245	377.693	4.701.674	11.439.030	3.997.501	2.513.106	1.884.448	282.440	9.911.986	6.232.834	4.748.302	11.124.131

Fonte: Empresa pesquisada (2022).

Com base nos dados expressos na Ilustração 2 se pode verificar que a receita bruta da empresa no ano de 2021 foi de R\$ 557.740.197,00. Essa receita bruta ultrapassa o limite previsto para enquadramento na modalidade Simples que é de R\$ 4,8 milhões no ano, e também de Lucro Presumido que é de até R\$ 78 milhões da receita bruta total, no ano-calendário anterior.

Com isso, a empresa tem opção da modalidade de Lucro Real trimestral e Lucro Real com base no Balanço de Suspensão/Redução. Lembrando que o lucro real é o saldo do lucro operacional líquido, antes do reconhecimento das despesas de IRPJ e de CSLL, devidamente ajustado por adições, exclusões ou compensações (GITMAN, 2010).

Uma empresa que utiliza o regime tributário de lucro real pode reduzir ou suspender o pagamento do IRPJ e da Contribuição Social (CSLL) mensal, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes, que o valor acumulado em determinado período, já pago, excede o valor do imposto devido. Para essa operação é preciso apresentar balancetes de suspensão ou redução devidamente executados.

O balancete utilizado para suspender ou reduzir deve ser transcrito no Livro Diário (art. 12,§ 5º, da Instrução Normativa SRF 93/1997) e no Livro LALUR transcrever a apuração do resultado (art. 13 Instrução Normativa SRF n. 93/1997) (BRASIL, 1997).

A partir de 01 de janeiro de 2010, a Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa RFB n. 989/2009, que instituiu o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real (e-Lalur), sendo que atualmente, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é regulamentada pela Instrução Normativa RFB n. 2004 de 18 de janeiro de 2021 (BRASIL, 2021).

Assim, considerando a possibilidade de praticar o Lucro Real com base no Balanço de Suspensão/Redução, realizou-se o cálculo para o Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e da CSLL com Base no Balanço de Suspensão/Redução, o qual está expresso na Ilustração 3.

Ilustração 3: Demonstrativo de Cálculo do IRPJ e do CSLL com base no Balanço de Suspensão/Redução

PERÍODO DE APURAÇÃO	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
LALUR / LACS	JAN	JAN-FEV	JAN-MAR	JAN-ABR	JAN-MAI	JAN-JUN	JAN-JUL	JAN-AGO	JAN-SET	JAN-OUT	JAN-NOV	JAN-DEZ
(=) LUCRO ANTES DO IRPJ E CSLL	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	2.161.716	146.471	231.222	4.470.452	6.968.578	10.966.079	8.452.973	10.337.421	10.054.981	142.995	6.375.829	11.124.131
(+) ADIÇÕES	1.550	3.480	5.670	7.660	9.240	9.240	10.450	11.230	11.980	12.725	13.248	13.974
(-) EXCLUSÕES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
(=) LUCRO ANTES DAS COMPENSAÇÕES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	2.160.166	142.991	236.892	4.462.792	6.977.818	10.975.319	8.463.423	10.348.651	10.066.961	155.720	6.389.077	11.138.105
(-) COMPENSAÇÕES	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
(=) LUCRO REAL	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	2.160.166	142.991	236.892	4.462.792	6.977.818	10.975.319	8.463.423	10.348.651	10.066.961	155.720	6.389.077	11.138.105
IRPJ (15%)	-	-	35.534	-	1.046.673	1.646.298	1.269.513	1.552.298	1.510.044	23.358	958.362	1.670.716
IRPJ ADICIONAL (10%)	-	-	17.689	-	687.782	1.085.532	832.342	1.018.865	988.696	-	616.908	1.089.811
IRPJ TOTAL	-	-	53.223	-	1.734.455	2.731.830	2.101.856	2.571.163	2.498.740	23.358	1.575.269	2.760.526
(-) IRPJ ANTECIPADO	-	-	-	53.223	53.223	1.734.455	2.731.830	2.731.830	2.731.830	2.731.830	2.731.830	2.731.830
(=) IRPJ A RECOLHER	-	-	53.223	-	1.681.232	997.375	-	-	-	-	-	28.697
SUSPENSÃO / REDUÇÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	REDUÇÃO	SUSPENSÃO	REDUÇÃO	REDUÇÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	REDUÇÃO
CSLL (9%)	-	-	21.320	-	628.004	987.779	761.708	931.379	906.026	14.015	575.017	1.002.429
(-) CSLL ANTECIPADA	-	-	-	21.320	21.320	628.004	987.779	987.779	987.779	987.779	987.779	987.779
(=) CSLL A RECOLHER	-	-	21.320	-	606.683	359.775	-	-	-	-	-	14.651
SUSPENSÃO / REDUÇÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	REDUÇÃO	SUSPENSÃO	REDUÇÃO	REDUÇÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	SUSPENSÃO	REDUÇÃO

Fonte: produção do pesquisador (2022).

Observando os resultados expressos na Ilustração 3, a partir dos cálculos mensais do IRPJ e do CSLL, contata-se que haveria a possibilidade de suspensão do pagamento tanto do IRPJ como do CSLL nos meses de janeiro, fevereiro, abril, julho, agosto, setembro, outubro e novembro; e de redução nos meses de março, maio, junho e dezembro.

Como o imposto de renda e a contribuição social no regime do lucro real são impostos contingentes, eles só existem se lucro houver, e esse lucro, como se pode verificar, pode ser modificado pelas despesas financeiras (ROSS et al., 2013).

A alíquota padrão do IRPJ é de 15% sobre o lucro real. Há, ainda, um adicional de 10% sobre o montante do lucro real que superar, no mês, R\$ 20.000,00, conforme o art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 9.430/1996 (BRASIL, 1996). Desse modo, acaba ficando em 25% para grande parte das pessoas jurídicas. Assim, a análise mensal indicou que a soma anual para pagamento do IRPJ seria de R\$ 2.760.526,00, e do CSLL seria de R\$ 1.002.429,00.

Com a intenção de realizar uma análise comparativa entre a possibilidade Lucro Real trimestral e Lucro Real com base no Balanço de Suspensão/Redução, foram feitos os cálculos do Lucro Real trimestral, sendo que os resultados estão expressos na Ilustração 4.

Ilustração 4: Demonstrativo de Cálculo de IRPJ e CSLL com base no balanço trimestral

PERÍODO DE APURAÇÃO	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE
LALUR / LACS	JAN - MAR	ABR - JUN	JUL - SET	OUT - DEZ
(=) LUCRO ANTES DO IRPJ E CSLL	231.222	10.734.857	- 911.098	1.069.150
(+) ADIÇÕES	5.670	3.570	2.740	1.994
(-) EXCLUSÕES	-			
(=) LUCRO ANTES DAS COMPENSAÇÕES	236.892	10.738.427	- 908.358	1.071.144
(-) COMPENSAÇÕES	-	-	-	-
(=) LUCRO REAL	236.892	10.738.427	- 908.358	1.071.144
IRPJ (15%)	35.534	1.610.764	-	160.672
IRPJ ADICIONAL (10%)	17.689	1.067.843	-	101.114
(=) IRPJ A RECOLHER	53.223	2.678.607	-	261.786
CSLL (9%)	21.320	966.458	-	96.403
(=) CSLL A RECOLHER	21.320	966.458	-	96.403

Fonte: produção do pesquisador (2022).

A Ilustração 4 foi desenvolvida realizando a análise trimestral das informações disponibilizadas na Tabela 1, e como resultado verifica-se que o montante a ser pago somando os quatro trimestres, a título de IRPJ seria de R\$ 2.993.616,00, enquanto que o CSLL seria de R\$ 1.084.182,00. Assim de posse desses resultados, realizou-se um comparativo entre os dados obtidos, o qual está expresso da Ilustração 5.

Ilustração 5: Comparativo de cálculo dos regimes tributários

COMPARATIVO DE CÁLCULO DOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	
IMPOSTO ANUAL COM BASE NO BALANÇO DE SUSPENSÃO / REDUÇÃO	
IRPJ	2.760.526
CSLL	1.002.429
IMPOSTO ANUAL COM BASE NO BALANÇO TRIMESTRAL	
IRPJ	2.993.616
CSLL	1.084.182
REGIME MAIS VANTAJOSO:	
LUCRO REAL COM BASE NO BALANÇO DE SUSPENSÃO / REDUÇÃO	
ECONOMIA TRIBUTÁRIA:	
IRPJ	233.090
CSLL	81.752

Fonte: produção do pesquisador (2022).

De acordo com o demonstrado na Ilustração 5, verifica-se que os cálculos indicaram a possibilidade de uma economia de R\$ 233.090,00 no pagamento do IRPJ e de R\$ 81.752,00 no CSLL se a empresa optar pelo Lucro Real com base no balanço de suspensão/redução.

Cabe destacar que esta é a melhor opção considerando o demonstrativo contábil de 2021, que serviu de base para as análises, no entanto, essa é uma modalidade que exige a análise mensal dos dados contábeis, para verificar se cabe suspensão ou redução.

3.2 PROPOSTAS E SUGESTÕES PARA A EMPRESA

A partir dos estudos realizados ao longo deste artigo, analisando a teoria frente aos dados da empresa, foi possível apresentar algumas propostas e sugestões, relacionadas ao planejamento tributário, de forma a torna-la ainda mais rentável. Pois, como bem expressa Paulsen, o planejamento tributário refere-se à “estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial com vista ao menor pagamento de tributos.” (PAULSEN, 2020, p. 322).

Como a empresa, em função de seu faturamento extrapolar os limites do SIMPLES e do Lucro Presumido, somente pode optar entre as modalidades de Lucro Real e Lucro Real com base no balanço de suspensão/redução, cabe indicar quais passos devem ser seguidos de forma a verificar qual dessas duas modalidades lhe é mais indicada a cada período contábil.

1º passo: identificar o faturamento mensal;

2º passo: realizar os cálculos do IRPJ e do CSLL a cada Mês;

3º passo: identificar as possibilidades de suspensão ou redução, conforme os valores obtidos;

4º passo: fazer a soma dos valores mensais de todo o período contábil obtendo assim o valor do IRPJ e CSLL para a modalidade de Lucro Real com base no balanço de suspensão/redução.

5º passo: realizar os cálculos considerando o IRPJ e CSLL para o Lucro Real.

6º passo: comparar os resultados obtidos entre o Lucro Real e o Lucro Real com base no balanço de suspensão/redução, para identificar o mais vantajoso para cada ano contábil da empresa.

CONCLUSÃO

O planejamento tributário é uma ação adequada a toda e qualquer empresa, independente do ramo de atuação, isso porque, a carga tributária pode representar um valor impactante na contabilidade da empresa. Em função disso, desenvolveu-se o presente artigo sobre o tema Planejamento Tributário no Agronegócio, o qual foi delimitado ao estudo de caso de uma empresa comercial do agronegócio revendedora de grãos e insumos agrícolas, que atualmente tem optado pelo regime

de tributação com base no Lucro Real com Balanço Trimestral.

A realização deste estudo permitiu que se respondesse a questão problema que era verificar o melhor regime tributário para a empresa em estudo, bem como se alcançou o objetivo geral que pretendia identificar o regime tributário mais vantajoso e adequado para a empresa comercial de agronegócio estudada, pois se verificou que, analisando o demonstrativo contábil de 2021, que o Lucro Real com base no balanço de suspensão/redução representa a opção mais vantajosa e econômica.

Os objetivos específicos, que eram: caracterizar o agronegócio, apresentar as diferenças entre contabilidade e contabilidade rural, estudar o planejamento tributário, pesquisar sobre os regimes tributários existentes no Brasil, também foram alcançados, já que o referencial teórico trouxe embasamento conceitual sobre agronegócio, contabilidade rural, planejamento tributário e os regimes tributários.

Foi possível verificar que a empresa não poderia optar pelas modalidades de Lucro Presumido ou Simples, em função de seu faturamento anual ser superior ao máximo permitido para essas modalidades. Desta forma, analisou-se e comparou-se entre o Lucro Real Anual com base no balanço de suspensão/redução, e o Lucro Real com base na apuração trimestral, visando diminuir a carga tributária com o devido amparo da legislação em vigor.

Assim, foram realizados os cálculos tributários considerando o Lucro Real Anual com base no balanço de suspensão/redução, e o Lucro Real com base na apuração trimestral, tomando como base para os mesmos os dados contábeis da empresa referentes ano de 2021.

Com base nos valores tributários obtidos a partir dos cálculos, pode-se verificar uma grande diferença entre os valores a serem pagos em cada uma das modalidades, sendo que com a adoção do Lucro Real Anual com base no balanço de suspensão/redução a empresa pagaria R\$ 233.090,00 a menos no IRPJ e R\$ 81.752,00 no CSLL, representando uma economia de R\$ 314.842,00 ao longo do ano contábil.

Desta feita, pode-se afirmar que, dentro da atual situação da empresa, considerando seus dados contábeis, optar pela modalidade tributária de Lucro Real Anual com base no balanço de suspensão/redução implica em diminuir substancialmente os valores pagos a título de tributos legais.

Conclui-se este estudo, reforçando a importância do mesmo, tanto para os acadêmicos, por permitir que se verifique na prática as reais diferenças tributárias,

como para a empresa, que com base nesta análise poderá diminuir os valores que paga pelos tributos. Apesar de sua grande relevância, o presente estudo não teve a pretensão de explorar o tema de forma à esgotá-lo, assim, sugere-se que sejam realizadas outras pesquisas futuras sobre o assunto, adentrando de forma ainda mais profunda nesse tema tão pertinente.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de Agronegócios**. 2. ed. São Paulo: Altas, 2007.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 2004 de 18 de janeiro de 2021**. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=114966#2223926>. Acesso em 18 mai. 2022.

_____. **Instrução Normativa RFB n. 1.422 de 19 de dezembro de 2013**. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48711>. Acesso em 18 mai. 2022.

_____. **RECEITA FEDERAL DO BRASIL**. Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 18 mai. 2022.

_____. **DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4. Acesso em 18 mai. 2022.

_____. **Simples Nacional**. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 18 mai. 2022.

_____. **Instrução Normativa SRF n. 93 de 24 de dezembro de 1997**. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14514#:~:text=N%20SRF%20n%C2%BA%2093%2F1997%20Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa%20SRF%20n%C2%BA,pe%C3%A7as%20jur%C3%AAdicas%20a%20partir%20do%20ano-calend%C3%A1rio%20de%201997>. Acesso em 18 mai. 2022.

_____. **LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em 18 mai. 2022.

_____. **LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm. Acesso em 18 mai. 2022.

_____. **LEI Nº 8.023, DE 12 DE abril de 1990**. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8023.htm. Acesso em 18 mai. 2022.

BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. 2. ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

CEPEA/USP; CNA. **PIB do agronegócio brasileiro**. s.d. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx#:~:text=Cepea%2C%2016%2F03%2F2022%20%E2%80%93%20%20Produto%20Interno%20Bruto%20%28PIB%29,e%20Pecu%C3%A1ria%20do%20Brasil%29%2C%20cresceu%208%2C36%25%20em%202021>. Acesso em: 10 abr. 2022.

CHAVES; Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CONTINI, Elisio. **Dinamismo do agronegócio brasileiro**. 2001. Disponível em: <http://www.agronline.com.br/artigos/artigo.php?id=22>. Acesso em: 10 mai. 2022.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

IPEA. **Balança comercial do agronegócio brasileiro apresenta superávit de US\$ 105,1 bilhões em 2021**. 17/01/2022. Disponível em: https://ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=38868&catid=3&Itemid=3. Acesso em: 10 abr. 2022.

MARION, José Carlos. **Contabilidade rural: agrícola, pecuária e imposto de renda**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

OLIVEIRA, Luis Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PIZZOLATTI, Ives José. **Visão e Conceito de Agribusiness**. [online] Disponível em: [https://bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/C84FADCED2D0109E03256F0E00788FA6/\\$File/NT00030012.pdf](https://bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/C84FADCED2D0109E03256F0E00788FA6/$File/NT00030012.pdf). Acesso em: 10 abr. 2022.

PRODANOV, Cleber Crisitano; FREITAS, Ernani César de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REZENDE, José, A., PEREIRA, Alberto, C., ALENCAR, de, R. C. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO JUNIOR, Geraldo Roberto; WISNHESKI, Joao Pujals. **Auditoria Integrada do Simples Nacional: O Que Muda com o Sefisc - Sistema Eletrônico Único de Fiscalização**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito do Agronegócio**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

ROSS, Stephen A. et al. **Fundamentos de administração financeira [recurso eletrônico]**. 9. ed. Dados eletrônicos. Porto Alegre: AMGH, 2013.

SEBRAE. SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Boletim estatístico de micro e pequenas empresas**. Primeiro semestre de 2005. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/br/mpe_numeros/. Acesso em: 18 mai.2022.

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

SILVA, F. M.; FARIA, R.A. C. **Planejamento Tributário**. Porto Alegre: SAGAH, 2017.

TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito empresarial sistematizado: doutrina, jurisprudência e prática**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.