



**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ**  
**DIRETORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO**  
**ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO CONTÁBIL E FINANCEIRA**



**HELLEN DAYANNE DA ROSA**

**ESTUDO BIBLIOGRÁFICO SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:  
LACUNAS E OPORTUNIDADES DE PESQUISA**

**MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO**

**PATO BRANCO**

**2016**

**HELLEN DAYANNE DA ROSA**

**ESTUDO BIBLIOGRÁFICO SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:  
LACUNAS E OPORTUNIDADES DE PESQUISA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista na Pós Graduação em Gestão Contábil e Financeira, Modalidade de Ensino presencial, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – *Câmpus* Pato Branco.

Orientador: Prof. Dr Sandro César Bortoluzzi

**PATO BRANCO**

**2016**



Ministério da Educação  
**Universidade Tecnológica Federal do Paraná**  
Câmpus Pato Branco  
Curso de Ciências Contábeis  
Especialização em Gestão Contábil e Financeira



### **TERMO DE APROVAÇÃO**

Título do Trabalho de Monografia

**“Estudo Bibliográfico sobre Planejamento Tributário: lacunas e oportunidades de pesquisa”**

Nome do aluno: **Hellen Dayane da Rosa**

Esta monografia de especialização foi apresentada às 19 horas e 30 minutos, no dia 21 de fevereiro de 2017, como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista em Gestão Contábil e Financeira, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho Aprovado.

(Aprovado, Aprovado com restrições, ou Reprovado).

---

Prof. Dr. Sandro César Bortoluzzi  
Orientador

---

Prof. Me. Oldair Roberto Giasson  
Avaliador - UTFPR

---

Prof. Dr. Eliandro Schvirck  
Avaliador UTFPR

**O ORIGINAL ASSINADO ENCONTRA-SE NA COORDENAÇÃO DO CURSO.**

## AGRADECIMENTOS

À Deus pelo dom da vida, pela fé e perseverança para vencer os obstáculos.

Aos meus pais, pela orientação, dedicação e incentivo nessa fase do curso de pós-graduação e durante toda minha vida.

Ao meu namorado, que me apoiou, auxiliou e sempre esteve junto nos momentos de dificuldade, desde o início da especialização até agora que a concluo.

À meu orientador professor Dr. Sandro César Bortoluzzi, que me orientou, pela sua disponibilidade, interesse e receptividade com que me recebeu e pela prestabilidade com que me ajudou.

Agradeço aos pesquisadores e professores do curso de Especialização em Gestão Contábil e Financeira, professores da UTFPR, *Campus* Pato Branco.

Enfim, sou grata a todos que contribuíram de forma direta ou indireta para realização desta monografia.

## RESUMO

ROSA, Hellen Dayanne. Estudo bibliográfico sobre planejamento tributário: lacunas e oportunidades de pesquisa. 2016. 37. Monografia (Especialização em Gestão Contábil e Financeira). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2016.

O objetivo da presente pesquisa foi identificar as lacunas e oportunidades de pesquisa sobre planejamento tributário publicados em artigos científicos. A pesquisa tem caráter descritivo; a coleta de dados foi realizada por meio de dados secundários, pois foi realizada análise documental de artigos publicados em bases de dados *online* nacionais com a terminologia “planejamento tributário” em seu título, formando, assim um portfólio para diagnóstico e sugestão através de uma agenda de pesquisa. A coleta de dados ocorreu nas bases de dados SPELL ([spell.org.br](http://spell.org.br)), SCIELO ([scielo.org](http://scielo.org)), nos anais do Congresso da USP e Google acadêmico. Os critérios utilizados foram: (i) conter as palavras “Planejamento Tributário” em seu título; (ii) os artigos estarem disponíveis com o texto completo; (iii) estarem publicados em congressos, revistas, anais, encontros, simpósios; e, (iv) estivessem publicados no período de 2011 a 2015. Após a leitura dos mesmos e a exclusão de artigos repetidos em bases, resultaram para submeter às categorias 22 artigos onde foi analisado: (i) tributos estudados; (ii) metodologia da pesquisa utilizada; (iii) dificuldades de realização do planejamento tributário; (iv) vantagens do planejamento tributário; (v) áreas temáticas encontradas nos artigos; (vi) oportunidades (agenda de pesquisa). Concluindo-se que pouco se tem estudado sobre o tema já que a base de dados da USP não obteve nenhum artigo que continha “planejamento tributário” em seu título nos anos apresentados. O estudo indicou como área temática mais apresentada a pesquisa legal e a metodologia mais utilizada foi o estudo conceitual. Os tributos mais indicados foram IPRJ, CSLL, PIS e a COFINS. Das dificuldades para a realização do planejamento tributário as relevantes foram “não conhecimento da lei pelas empresas” e “falta de conhecimento do contador” em contrapartida as vantagens significativas foram “redução do valor devido de imposto”, “melhor regime de tributação” e “empresa mais competitiva”.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário. Imposto. Estudo bibliográfico.

## ABSTRACT

ROSA, Hellen Dayanne. Estudo bibliográfico sobre planejamento tributário: lacunas e oportunidades de pesquisa. 2016. 37. Monografia (Especialização em Gestão Contábil e Financeira). Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2016.

The aim of the present research was to identify the gaps and opportunities of research on tax planning published in scientific articles. The research will have descriptive content; the data collection was done by means of secondary data, for an analysis of articles published in national online databases with the term "tax planning" in its title will be done, forming, this way, a portfolio for diagnosis and suggestion through a research table. Data collection took place in SPELL database ([spell.org.br](http://spell.org.br)), SCIELO ([scielo.org](http://scielo.org)), in the annals of the Congress of USP and Google academics. The criteria used were: (i) having the words "Tax Planning" in its title; (ii) the full text availability of the articles; (iii) be published in congresses, magazines, annals, meetings, symposia; and (iv) published in the period from 2011 to 2015. After reading the articles and excluding repeated ones from databases, 22 articles were found and can be submitted to categories where some points will be analyzed: (i) studied taxes; (ii) research methodology used; (iii) difficulties on making the tax planning; (iv) advantages of tax planning; (v) thematic areas found in the articles; (vi) opportunities (research table). It is concluded that only little has been studied on the subject since the USP database did not obtain any article that included "tax planning" in its title in the presented years. The study indicated legal research as the more presented thematic area and the most used methodology was the conceptual study, the most indicated taxes were IPRJ, CSLL, PIS and COFINS. From the difficulties on making the tax planning, the relevant ones were "lack of knowledge of the law by the companies" and "lack of knowledge of the accountant", in contrast the significant advantages were "reduction of tax", "better taxation regime" and "more competitive company".

**Keywords:** Tax planning. Tax. Bibliographic study.

## LISTA DE TABELA

Tabela 1 – Natureza do trabalho utilizada no portfólio bibliográfico.....	25
Tabela 2 – Tributos encontrados nos artigos do portfólio bibliográfico.....	26
Tabela 3 – Dificuldades na realização do planejamento tributário.....	28
Tabela 4 – Vantagens na realização do planejamento tributário.....	29
Tabela 5 – Classificação das áreas temáticas por ano.....	30

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>12</b>
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	12
2.2 CONTABILIDADE NO PLANAMENTO TRIBUTÁRIO.....	14
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA.....</b>	<b>19</b>
3.1 ENQUADRAMENTO MOTODOLÓGICO .....	19
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	19
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....</b>	<b>25</b>
4.1 METODOLOGIA UTILIZADA NOS ESTUDOS.....	25
4.2 TRIBUTOS UTILIZADOS NOS ESTUDOS.....	26
4.3 DIFICULDADES PARA A REALIZAÇÃO DO PLAN. TRIBUTÁRIO.....	27
4.4 VANTAGENS DA REALIZAÇÃO DO PLAN. TRIBUTÁRIO.....	28
4.5 CLASSIFICAÇÃO DAS ÁREAS TEMÁTICAS POR ANO.....	29
4.6 OPORTUNIDADES (AGENDA DE PESQUISA).....	31
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÃO.....</b>	<b>32</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>34</b>



## 1 INTRODUÇÃO

Cada vez mais os empresários se deparam com a alta da carga tributária sobre seus empreendimentos, exigindo que sejam tomadas medidas preventivas para manter a saúde financeira de sua empresa (TORRES e CASTRO, 2013, p.3) (MACHADO, ESTEVES e MACHADO, 2013, p.3).

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), 95% das empresas pagam mais tributos do que deveriam, isso se torna alarmante quando empresas estão indo a falência por conta da tributação e pelo descontrole no momento de pagar suas obrigações ao fisco (STADELLA, 2014, p.3) (SIEPLIN, 2014, p.2).

No cenário que se encontra a economia brasileira, de recessão, as organizações têm buscado e optado por formas lícitas de economizar no momento de pagar seus tributos. Contando com o auxílio da contabilidade e o amparo legislativo, o planejamento tributário ou elisão fiscal tem se tornado uma ferramenta importante, para ter o total controle financeiro e econômico que a carga tributária impacta sobre os lucros da empresa e também para que não ocorra a evasão fiscal, mantendo a empresa no mercado competitivo e pagando seus impostos em dia sem que ocorra fraude ao fisco (SILVA, ÁVILA e MALAQUIAS, 2012, p.2).

Para Chaves (2010) o planejamento tributário é escolher a ação, antes da ocorrência do fato gerador, sem simulação, e está na Constituição Federal determinado pelo artigo 153 da Lei nº 6.404/76.

A legislação está sempre se modificando, todos os dias projetos são encaminhados a câmara para votação ou aprovados e muitas vezes para alterar a legislação tributária em esfera Federal, Estadual e Municipal. Essas novas modificações podem fazer com que seu resultado final do exercício seja comprometido, pois uma legislação que modifica seu tributo impacta em sua margem de contribuição e ao final o mesmo produto pode estar causando prejuízo à empresa (MORAES, 2014, p.2).

Considerando essas várias modificações na legislação tributária, a contabilidade faz a ponte que liga a empresa e a legislação tributária, atualizando as ações que devem ser tomadas perante as alterações, inclusões e exclusões que o fisco determina através da legislação (MACHADO, ESTEVES e MACHADO, 2013, p.2).

A terceirização do setor contábil sempre foi muito efetiva nas organizações brasileiras, onde a empresa de contabilidade só representa amparo junto à parte burocrática e obrigatória relativa ao fisco, sem se dar conta da verdadeira importância da mesma como potenciais auxiliares na realização do planejamento tributário (MACHADO, ESTEVES e MACHADO, 2013, p.5).

Muitas pesquisas científicas tem sido realizadas no contexto do planejamento tributário trazendo eixos diversos perante o tema, Pohlmann e Ludícibus (2006) já analisaram pesquisas com ligação de várias áreas do conhecimento, e a literatura tem trazido questões no sentido de saber quais os impostos mais relevantes para estudos, as vantagens e dificuldades do planejamento tributário e a metodologia que mais é aplicada nos artigos.

Nesse contexto, levanta-se a seguinte problemática: Quais as lacunas e oportunidades de pesquisa sobre planejamento tributário em publicações científicas?

Buscando a resolução desse problema a presente monografia tem como objetivo geral: identificar as lacunas e oportunidades de pesquisa sobre planejamento tributário publicados em artigos científicos.

Os objetivos específicos são: (i) selecionar um portfólio de artigos científicos por meio de um processo estruturado; (ii) realizar análise de conteúdo do portfólio bibliográfico; (iii) propor uma agenda para futuras pesquisas sobre o tema.

Este estudo justifica-se pela contribuição teórica e prática. As contribuições teóricas são: (i) levantar os principais tributos estudados pela literatura científica; (ii) identificar as principais escolhas metodológicas dos autores; (iii) identificar as principais dificuldades do planejamento tributário elencadas pelos autores; (iv) analisar as principais vantagens do planejamento tributário; (v) analisar as principais áreas temáticas dos artigos do portfólio bibliográfico; e, (vi) propor uma agenda de pesquisa com base na literatura estudada.

As contribuições prática são: (i) contribuir com as empresas com o estudo bibliográfico que aponte as principais dificuldades e vantagens de um planejamento tributário; (ii) contribuir com demais pesquisadores com a análise das principais análises metodológicas utilizados no meio científico; (iii) contribuir com consultores de planejamento tributário com a identificação das principais lacunas do planejamento tributário; e, (iv) contribuir com pesquisadores com uma agenda de pesquisa para futuros trabalhos.

Sendo assim, esse trabalho busca compreender uma ferramenta lícita de economia tributária para as empresas brasileiras através do planejamento tributário, como esse assunto surge no meio acadêmico através de artigos publicados e qual a contribuição dos mesmos para as organizações que vivem diariamente o dilema da alta carga tributária que incide sobre elas. Podendo dar base para continuidade exploratória do assunto, já que essa questão é importante para as empresas.

As principais delimitações do presente estudo são: (i) foram consultadas as bases de dados *online* Google acadêmico, Spell.org.br, Scielo.org e Congresso da USP; (ii) o período de busca compreendeu os anos de 2011 a 2015.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esse capítulo apresenta as bases teóricas que fundamentam esse estudo, levando em consideração os eixos mais discutidos no portfólio bibliográfico e está dividido em duas seções: (i) planejamento tributário; e, (ii) principais tributações.

### 2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Vários autores trazem conceitos sobre planejamento tributário, para Chaves (2010) o planejamento tributário é uma necessidade básica para todos os contribuintes tanto pessoa física quanto jurídica, é necessário conhecer a situação do contribuinte, a fim de planejar seus negócios no sentido de reduzir custos, como tributos.

Latorraca (2005) denomina planejamento tributário como a atividade empresarial que, desenvolveu-se de forma preventiva e projeta atos e fatos administrativos com a função de informar quais são os ônus tributários em cada uma das opções legais. Isso porque o administrador tenta orientar suas decisões e passos sempre objetivando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

“Planejamento tributário ou elisão fiscal envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica”. (ANDRADE FILHO, 2008, p. 764).

Oliveira (2008) traz o conceito e diferenciação de evasão e elisão fiscal.

Elisão fiscal é atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levam a menor carga tributária. Essa linguagem requer o manejo competente de duas linguagens: a do direito positivo e a dos negócios; portanto, não se restringe à descoberta de lacunas ou “brechas” existentes na legislação. O planejamento tributário é um exemplo de elisão fiscal.

Evasão ou sonegação fiscal, por outro lado, é resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade e multa. A evasão é o resultado de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, das condições pessoais do contribuinte,

suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário correspondente (OLIVEIRA, 2008. p.107).

O planejamento tributário ou elisão fiscal só é considerado antes do fato gerador, para isso Crepaldi (2012), descreve que sejam analisados diariamente: (i) a legislação tributária, se há a possibilidade de compensação de crédito; (ii) se os produtos produzidos ou comercializados pela empresa tem ou não substituição tributária (ICMS, PIS, COFINS e IPI); (iii) o ramo de atuação da empresa e o perfil dos clientes; e, (iv) o melhor enquadramento tributário para a empresa e se há possível aproveitamento de créditos tributários sobre as compras da empresa e os créditos de PIS e COFINS não cumulativos.

O estudo de Rosa, Petri, Matos, Ensslin e Ferreira (2015) integrante do portfólio bibliográfico, construiu um parágrafo relatando o objetivo do planejamento tributário.

Ribeiro e Pinto (2012) conceituam o planejamento tributário como estratégias de gerenciamento do cumprimento de obrigações principais e acessórias na relação entre o Fisco (Governo) e o contribuinte (Organização, Entidade, Pessoa Jurídica), anterior ao fato gerador (CHAVES, 2008). A principal meta do planejamento tributário consiste em evitar, postergar ou reduzir a obrigação de pagamento do tributo (Oliveira *Et. Al.*, 2013; Ribeiro; Pinto, 2012), permitindo, à organização, reduzir custos, aumentar o capital de giro e o tempo do ciclo financeiro (Crepaldi, 2012; Oliveira, 2008).

O estudo de Moraes (2014) relata sobre o propósito comercial do planejamento tributário, onde na tentativa de limitar o planejamento tributário foi criada a Lei Complementar 104/2001 (normal geral antielisiva) incluiu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Passando a ser compreendido como planejamento válido aquele conjunto de medidas que, atentas ao propósito comercial do contribuinte e levadas a efeito antes da ocorrência do fato gerador, importam em redução, evitando ou postergando o pagamento de tributos (MORAES, 2014, p. 43).

O planejamento tributário tem fundamento em princípios constitucionais, como a liberdade de iniciativa (art. 1º, inciso IV e 170 *caput* da Constituição Federal – CF/885) e a livre concorrência (art. 170, inciso IV da CF/886), assim como, nas

liberdades previstas ao longo do art. 5º da CF/887, que expressam a liberdade do indivíduo de organizar sua vida, principalmente no que tange a liberdade contratual, bem como, no princípio da legalidade e na garantia do direito de propriedade (MORAES, 2014, p. 45).

## 2.2 PRINCIPAIS TRIBUTAÇÕES

Tributo é o centro dos estudos do direito tributário. O Estado não explora seu patrimônio próprio e sim de terceira pessoa para cumprir com o custeio das atividades específicas e gerais da máquina pública. Cuida-se de pagamentos em dinheiro exigidos compulsoriamente por entes políticos, que tenha capacidade contributiva e/ou se relacione direta ou indiretamente a atividade do Estado específica. (BARTINE, 2012, p.89).

No art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), descreve que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Bartine (2012, p. 89) descreve uma análise fragmentada do conceito citado:

- a) *Prestação Pecuniária compulsória*: deve-se atentar que prestação pecuniária faz alusão direta a *dinheiro, moeda*. É a transferência de um valor em dinheiro do particular, do contribuinte, para o Estado, com finalidade de fazer frente às suas despesas. A compulsoriedade, a seu turno, implica nessa obrigação de dar (entregar dinheiro do particular para o Estado) que se faz de forma obrigatória, sem qualquer espécie de participação do particular ou de sua autonomia de vontade na instituição. Isto significa que uma vez ocorrido o fato gerador deflagra-se a obrigação de pagar o tributo, não podendo o contribuinte dela se esquivar [...]
- b) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*: [...] tributo pode ser pago em dinheiro ou outra forma prevista em lei para extinguir o crédito tributário. Alguns defendem, ainda que as únicas formas de se pagar tributo seriam *em dinheiro* ou por meio da *doação em pagamento de bens e imóveis*, diferenciando o pagamento do tributo com a extinção do crédito tributário. Como todo o tributo acaba gerando um determinado crédito para o Estado, extinguindo-se o crédito tributário pelo pagamento do contribuinte, este terá cumprido com sua obrigação.

Castro et al. (2007) explica que as pessoas jurídicas são tributadas por uma das formas de apuração do IRPJ e da CSLL, por opção do contribuinte ou por determinação legal, nas seguintes modalidades: simples nacional, presumido, arbitrado ou real.

Dos impostos citados no estudo o IRPJ, CSLL, PIS/PASSEP, COFINS, FGTS, IPI, IRRF, Impostos sobre Importação e Exportação, CPP e o DAS estão direcionados a esfera Federal e o ICMS e o ISS a esfera Estadual.

Segundo o *site* da Receita Federal do Brasil, a CSLL é a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e estão sujeitas ao pagamento as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País. A alíquota da CSLL é de 9% para as pessoas jurídicas em geral, e de 15%, no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguro privado e de capitalização. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ. Aplicam-se à CSLL no que couberem, as disposições da legislação do imposto sobre a renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da referida contribuição (Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 57).

O IRPJ é o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, são contribuintes e, portanto, estão sujeitos ao pagamento do IRPJ, as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no País. Elas devem apurar o IRPJ com base no lucro, que pode ser real, presumido ou arbitrado. A alíquota do IRPJ é 15% sobre o lucro apurado, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 20.000,000/mês e 6% (seis por cento) sobre o lucro inflacionário acumulado até 31 de dezembro de 1987, das empresas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica e telecomunicações, das empresas de saneamento básico e das empresas que exploram a atividade de transporte coletivo de passageiros, concedida ou autorizada pelo poder público e com tarifa por ele fixada, realizado no período de apuração (trimestral ou anual) do imposto (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foram instituídos, respectivamente, pelas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970. Em 1º de julho de 1976 esses programas foram unificados por meio da Lei Complementar nº26, de 11 de setembro de 1975, sob a denominação de PIS/PASEP e seus objetivos eram: (i) integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas; (ii) assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo; (iii) estimular a poupança e corrigir

distorções na distribuição de renda; e, (iv) possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social (PLANALTO).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 (PLANALTO).

O FGTS é o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, foi criado pela Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966 e vigente a partir de 01 de janeiro de 1967, para proteger o trabalhador demitido sem justa causa. O FGTS é constituído de contas vinculadas, abertas em nome de cada trabalhador, quando o empregador efetua o primeiro depósito. O saldo da conta vinculada é formado pelos depósitos mensais efetivados pelo empregador, acrescidos de atualização monetária e juros. O valor será o correspondente a 8% do salário bruto pago ao trabalhador. Para os contratos de trabalho firmados nos termos de lei nº 11.180/05 (contrato de aprendizagem), o percentual é reduzido para 2%. No caso de trabalhador doméstico, o recolhimento é 11,2%, sendo 8% a título de depósito mensal e 3,2% a título de antecipação do recolhimento rescisório (FGTS.GOV.BR, 2016).

A Lei Complementar nº 110 de 29 de junho de 2001 constituiu a obrigatoriedade da multa rescisória, quando da demissão do empregado sem justa causa, de 50%, sendo que 40% vai para o empregado e 10% para a União (CAMARA.GOV.BR, 2016)

O IPI é o Imposto sobre Produtos Industrializados, o fato gerador ocorre na importação quando do desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira e nas operações internas quando há a saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial. As alíquotas são várias e estão presentes na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

O IRRF é o Imposto sobre a Receita Retido na Fonte, segundo o *site* da Receita Federal do Brasil estão sujeitos à incidência do imposto na fonte principalmente os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas e jurídicas, os rendimentos do trabalho não assalariado pagos por pessoas jurídicas, os rendimento de aluguéis e royalties pagos por pessoa jurídica e os rendimentos pagos por serviços entre pessoas jurídicas, tais como os de natureza profissional, serviços de corretagem, propaganda e publicidade. Tem como característica



principal o fato de que a própria fonte pagadora tem o encargo de apurar a incidência, calcular e recolher o imposto em vez do beneficiário. Incide também sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior por fontes situadas no Brasil. Apresenta alíquotas variáveis conforme a natureza jurídica dos rendimentos, o país em que a beneficiária é residente ou domiciliada e o regime fiscal ao qual é submetida a pessoa jurídica no exterior (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

O Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros (II) incide sobre a importação de mercadorias estrangeiras e sobre a bagagem de viajante procedente do exterior. No caso de mercadoria estrangeira, a base de cálculo é o valor aduaneiro e a alíquota está indicada na Tarifa Externa Comum (TEC). No caso de bagagem, a base de cálculo é o valor dos bens que ultrapassem a cota de isenção e a alíquota é de 50% (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

O Imposto sobre Exportação (IE) tem como fato gerador a saída da mercadoria do território aduaneiro, para efeito de cálculo do imposto, considera-se o fato gerador na data de registro do RE no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex. A base de cálculo do imposto é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato da CAMEX - Câmara de Comércio Exterior, o Decreto-lei nº 1.578, de 1977 e o Regulamento Aduaneiro, dão respaldo as empresas que querem exportar mercadorias (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014).

O DAS é o Documento de Arrecadação do Simples Nacional, para recolhimento na rede bancária, ele se destina às Microempresas (ME) ou Empresas de Pequeno Porte (EPP) optante pelo Simples Nacional, o recolhimento é mensal e incluem impostos e contribuições sendo que o INSS/PPP é a Contribuição Patronal Previdenciária é um dos impostos abrangidos pela DAS que também inclui o IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASSEP, ICMS e ISS. A Resolução CGSN nº 004 de 30 de maio de 2007 e a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, regulamentar o Simples Nacional (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2016).

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. O imposto incide sobre: (i) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (ii) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; (iii) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; (iv) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; e, (iv) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (PLANALTO).

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza incide sobre as atividades prestadoras de serviços constantes em uma lista de serviços anexada à legislação federal (Lei Complementar 116/2003). A prestação de serviço indica na técnica jurídica, atividade em proveito alheio, sendo que só é serviço tributável, o esforço humano com conteúdo econômico. O Município tem a competência para tributar, utilizando alíquotas variáveis entre de 2% a 5% sobre a base de cálculo que é o valor do serviço (BARRETO, 2003).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto à natureza do objetivo a pesquisa terá caráter descritiva, pois busca a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre variáveis e exploratória que têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses (GIL, 2002, p.41).

A coleta de dados foi realizada por meio de dados secundários, pois será realizada análise documental de artigos publicados em bases de dados *online* nacionais com a terminologia “planejamento tributário” em seu título, assim formar um portfólio para diagnóstico e sugestão através de uma agenda de pesquisa. A natureza do trabalho então se caracteriza por bibliográfica que contempla um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema (MARCONI e LAKATOS, 2003, p. 157).

A abordagem da pesquisa será qualitativa, pois será realizada a leitura e interpretação dos artigos do portfólio bibliográfico sobre planejamento tributário com a finalidade de identificar as lacunas de pesquisa e propor uma agenda de pesquisa. Será também quantitativa, pois irá verificar a frequência em categorias pré-determinadas (GIL, 2002, p.90).

#### 3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta de dados ocorreu nas bases de dados SPELL ([spell.org.br](http://spell.org.br)), SCIELO ([scielo.org](http://scielo.org)), nos anais do Congresso da USP e Google acadêmico.

Os critérios utilizados foram: (i) conter as palavras “Planejamento Tributário” em seu título; (ii) os artigos estarem disponíveis com o texto completo; (iii) estarem publicados em congressos, revistas, anais, encontros, simpósios; e, (iv) estivessem publicados no período de 2011 a 2015.

Na SPELL.org.br, foi utilizada a palavra “planejamento tributário” na busca, onde foram encontrados 15 títulos onde todos estão relacionados ao tema, filtrando os artigos com publicação nos últimos 5 anos resultou em 7 artigos.

Na SCIELO.org, utilizando na busca a palavra “planejamento tributário” foram encontrados 12 títulos sendo que filtrados para o português encontrou-se 07 títulos, desses somente 03 estavam relacionados ao tema diretamente, 01 não continha a palavra planejamento tributário no título sendo excluído, e 1 artigo já se encontrava na base de dados SPELL.org.br, resultando em 01 artigo.

No Congresso da USP com tema relacionado somente nos anais de 2014 e 2015 com área temática “tributos” sendo que nenhum se refere a planejamento tributário em seu título.

No Google Acadêmico, em pesquisas avançadas foi utilizada a palavra “planejamento tributário”, a opção de filtragem “somente no título de artigo”, desmarcando as opções incluir patentes e citações, encontrou-se 205 resultados, utilizando os critérios impostos, encontrou-se 22 artigos.

Após a leitura dos mesmos e a exclusão de artigos repetidos em bases, resultaram para submeter às categorias 22 artigos.

No Quadro 1, está representado o portfólio bibliográfico (PB) contendo o título, autor(es), o local de sua publicação e o ano .

<b>Título do Artigo</b>	<b>Autores</b>	<b>Local de Publicação</b>	<b>Ano</b>
Avaliação de desempenho no planejamento tributário: aplicação do processo <i>proknow-c</i> em <i>International Electronic Libraries</i> .	Priscila A. da Rosa, Sérgio M. Petri, Lucas dos S. Matos, Sandra R. Ensslin e Luiz F. Ferreira.	Revista Evidenciação Contábil & Finanças.	2015
Planejamento Tributário.	Jéssica. Pereira Stadella	ETIC 2014 – Encontro de Iniciação Científica.	2014
O propósito comercial como elemento essencial para o planejamento tributário na era da sustentabilidade	Ricardo L. de Moraes.	Linha Editorial da Revista: Sociedade, Empresa e Sustentabilidade.	2014
A legitimidade cognitiva da disciplina de planejamento tributário no Brasil.	Rogério J. Lunkes, Luiz F. Ferreira, Jéssica de O. Rech e Talisa Renzzieri.	Revista Contabilidade, Gestão e Governança.	2014
Planejamento Tributário no âmbito internacional.	Bárbara D. Sieplin.	Encontro de Iniciação Científica - ETIC	2014
Juros sobre capital próprio como forma de remuneração de acionistas: um estudo sobre o conflito de agência e as práticas de	José A. de S. Neto, Ricardo V. D. Jordão, Juliano L. Pinheiro e Roberto P. Marquezine.	R. Adm. FACES Journal Belo Horizonte.	2014

planejamento tributário.			
Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado.	André P. C. Vello e Antonio L. Martinez.	Revista Contemporânea de Contabilidade.	2014
Planejamento tributário: um estudo de caso na atividade de comércio para lucro presumido e simples nacional.	Maria da C. C. da Silva, Evaldo S. de Souza, Lucivaldo L. da S. Filho.	VII Seminário UFPE de ciências contábeis.	2013
Pesquisas em contabilidade e planejamento tributário nos anos de 2007 a 2012 em congressos de contabilidade e administração do Brasil.	Lúcio de S. Machado, Renata E. de S. Esteves e Michele R. R. Machado	XVI SemeAD – Seminário em Administração.	2013
Planejamento Tributário para clientes de escritório de contabilidade.	Gláucia Regina Torres e Danielle Ribeiro de Freitas Castro	Augusto Guzzo Revista Acadêmica.	2013
Uma análise das formas de remuneração dos sócios por meio do planejamento tributário.	Fernando H. C. Gouveia e Luís E. Afonso.	RAM, REV. ADM. MACKENZIE.	2013
Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil.	Marciano Seabra de Godoi.	Revista de Informação Legislativa.	2012
Planejamento tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria.	Tanise Bisolo e Daniel K. Baggio	RAIMED – Revista de administração IMED.	2012
Tipos e intensidade de serviços prestados por escritórios de contabilidade: uma análise da prestação de serviços de planejamento tributário.	Jéssica R. de M. Silva, Lucimar A. C. de Ávila e Rodrigo F. Malaquias.	Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ.	2012
Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar.	Marciano S. de Godoi e Andréa K. Ferraz.	Revista Direito GV.	2012
Juros sobre capital próprio (JSCP) como ferramenta de planejamento tributário.	Antonio M. D. Ribeiro, Daniel M. de Campos, Leandro S. Pedro, Heloisa H. R. da Silva e Ricardo Y. Horita.	Revista Científica do Unisalesiano – LINS – SP.	2011
Planejamento tributário voltado às	Douglas B. Guandalim,	Revista Científica do	2011

empresas varejistas de equipamentos eletroeletrônicos.	Everton B. Almeida, Nathalie N. Coltri, André R. P. dos Santos e Heloise H. R. da Silva.	Unisaesiano – LINS – SP.	
Planejamento tributário de ICMS no Rio Grande do Sul em uma empresa com saldo credor.	Maitê F. Tomazoni, Catherine C. Dutra e Odir Berlatto.	Anais III Seminários de Iniciação Científica curso de ciências contábeis da FSG.	2011
Planejamento tributário focado no IRPJ, CSLL, PIS e COFINS: Estudo de caso em uma empresa de utilidades doméstica.	Ivanir V. Bridi e Odir Berlatto e Catherine C. Dutra.	Anais II Seminários de Iniciação Científica curso de ciências contábeis da FSG.	2011
Planejamento tributário: um estudo em empresas de serviços contábeis na cidade de Sinop.	Beatriz da S. Gobatto, Vandersézar Casturino, Adriana K. Casturino e Juliana V. V. M. daSilva.	V Ciclo de palestras em ciências sociais aplicadas – V CPCSA	2011
A sociedade em conta de participação e a joint venture como ferramentas de planejamento tributário.	Simone Martins e Vanessa Sebben.	Revista CEJ.	2011
Planejamento tributário.	Eurípedes B. Siqueira, Lacordaire K. P. Cury e Thiago S. Gomes.	Revista CEPPG	2011

**Quadro 1 – Portfólio Bibliográfico.**

**Fonte: Próprio autor.**

A partir dessa seleção de artigos, foi analisado: (i) tributos estudados; (ii) metodologia da pesquisa utilizada; (iii) dificuldades de realização do planejamento tributário; (iv) vantagens do planejamento tributário; (v) áreas temáticas encontradas nos artigos; (vi) oportunidades (agenda de pesquisa).

No Quadro 2, está revelando as áreas temáticas encontradas nos artigos. O planejamento tributário envolve várias áreas de pesquisa e conhecimento, usando como base o artigo de Folster, Silveira, Ferreira e Lunkes (2016), que relata o encontro entre o conhecimento na área de administração, contabilidade, direito, socialismo entre outras, onde foi usado como referência o estudo de Pohlmann e Ludícibus (2006), que dividiram o material analisado em tópicos para uma pesquisa tributária como um todo, o estudo teve como base essas categorias, onde o PB foi

submetido a elas, fazendo parte da metodologia utilizada de qual área o PB mais se sobressai.

Nº	Área temática	Principais questões
1	Obediência tributária	Fatores que afetam a decisão individual do contribuinte de reportar integralmente a renda ou o valor tributável, ou seja, que afetam a decisão de evadir ou não tributos. O modelo clássico da obediência tributária assume que indivíduos maximizam a utilidade esperada do jogo da evasão pela ponderação de benefícios incertos do sucesso da prática ilícita contra o risco de detecção e punição. Apesar dessa abordagem não permitir uma mais complexa função de utilidade, os custos e benefícios potenciais da evasão são tipicamente visualizados em termos monetários, sendo que o problema do contribuinte é maximizar a renda líquida esperada. Dentro dessa estrutura, a alíquota, a probabilidade de detecção e a estrutura de penalidade determinam o custo monetário da desobediência, fatores que direcionam o comportamento do contribuinte nesse aspecto.
2	Auditoria e gestão tributária pública	Identificação de critérios de seleção de contribuintes para auditoria e de outros procedimentos com o intuito de otimizar o trabalho de fiscalização e de administração tributária pública e, assim, maximizar a arrecadação de tributos e minimizar os custos correspondentes. O foco principal da pesquisa relativa à área de gestão tributária pública é municiar o gestor público no processo de tomada de decisões quanto a aspectos de estruturação da arrecadação e fiscalização tributária, propor critérios de seleção de contribuintes para auditoria, levantar problemas que levam à perda de arrecadação e propor soluções para os mesmos. São comuns, aqui, estudos teórico-empíricos com dados de arquivo que buscam identificar critérios ótimos de seleção de contribuintes para auditoria. A nota comum nos estudos dessa área é a busca de soluções para problemas tipicamente operacionais do gestor público fazendário.
3	Impacto dos tributos nas decisões das empresas e contribuintes em geral	Identificação das decisões dos contribuintes que são afetadas pela incidência de tributos e de que forma essa influência se dá. A pesquisa sobre o impacto dos tributos nas decisões dos agentes econômicos tem por finalidade principal avaliar como os tributos incidentes ou previstos de incidirem em uma determinada transação ou evento afetam o comportamento do contribuinte. O foco, então, são as decisões individuais do contribuinte relativas, por exemplo, a: (1) investimentos e desinvestimentos; (2) precificação de ativos; (3) endividamento; (4) definição do local do empreendimento ou, mesmo, mudança da sede; (5) pagamento de dividendos ou escolha de outra forma de remuneração do capital, como juros sobre o capital próprio; (6) remuneração do trabalho, se por salário, participação nos lucros, bonificação em ações etc.; e (7) contabilização de eventos e transações, incluindo aí o reporte financeiro.
4	Tributação ótima e eficiência econômica dos tributos	Identificação da proporção ótima de tributos diretos e indiretos, bem como níveis de alíquotas, de modo a maximizar a arrecadação. Mensuração da ineficiência econômica causada pela tributação, incluindo aí as distorções nas ações dos contribuintes e os custos suportados por estes e pela administração em função da apuração, fiscalização, e arrecadação de tributos.
5	Aspectos macroeconômicos da tributação	Identificação e quantificação da relação dos tributos com os agregados macroeconômicos, tais como crescimento, inflação, poupança, nível de emprego, dentre outros. Nos aspectos macroeconômicos da tributação, incluem-se estudos que se propõem a investigar o relacionamento entre a tributação e os agregados macroeconômicos, tendo como foco questões relacionadas ao crescimento econômico, inflação, políticas de estabilização, dentre outras. Esta área temática de pesquisa tributária

		não é uma das mais exploradas pela academia, se compararmos com as anteriores, mas, dadas as suas características, optou-se por sua classificação em separado.
6	Pesquisa legal	Análise da constitucionalidade e legalidade de exigências tributárias, bem como o exame comparativo e crítico de ordenamentos jurídico-tributários de um ou mais países. Análise de normas tributárias que impõem práticas contábeis, bem como delineamento de procedimentos de auditoria tributária para atender as exigências legais vigentes relativas a tributos. Estudo de procedimentos e medidas de planejamento tributário, tanto a nível interno como a nível internacional.

Fonte: Pohmann e Ludícibus (2006)



## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 4.1 METODOLOGIA UTILIZADA NOS ESTUDOS

Na Tabela 1, foram analisados quanto à natureza do trabalho, em cada artigo do PB, que está dividido entre teórico (conceitual, ilustrativo e conceitual aplicado) e práticos (estudo de caso, survey e experimental). Nos casos onde os artigos não apresentavam a natureza do trabalho, foi analisado qual natureza se expressava com relevância.

**Tabela 1**, Natureza do trabalho utilizado no portfólio bibliográfico.

<b>Natureza do trabalho</b>	<b>Quantidade de artigos</b>	<b>% artigos</b>
Conceitual	11	50%
Conceitual aplicado	5	22,73%
Estudo de caso	4	18,18%
Survey	2	9,09%
Ilustrativo	0	0%
Experimental	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

Fonte: Próprio autor.

Conceitual – São aqueles que definem estruturas, modelos ou teorias. (ALAVI e CARLSON, 1992).

Ilustrativo – Compreendem as pesquisas que funcionam como um guia prático. (ALAVI e CARLSON, 1992).

Conceitual aplicado – Combinam algumas características dos estudos conceituais com os ilustrativos. (ALAVI e CARLSON, 1992).

Estudo de caso – Permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real. (YIN, 2005)

Survey – o analista tem a sua frente somente os dados obtidos por meio de formulário, e sabe que não pode captar as experiências dos vários entrevistadores que o aplicarem. (GIL, 2002).

Experimental – Permite ao pesquisador intervir na característica investigada, além de exercer um controle absoluto sobre os grupos populacionais acompanhados. (JUNG, 1997).

A natureza do trabalho traz como é classificada a pesquisa científica, encontra-se na parte da metodologia adotada pelo autor, no estudo constatou-se que as naturezas mais utilizadas foram a conceitual e a conceitual aplicada com 50% e 22,13% respectivamente, que segundo a legenda é onde o autor traz em suas pesquisas conceitos, estruturas e modelos existentes, se encaixam pesquisas exploratórias bibliográficas.

O estudo de caso teve 18,18% dos artigos e survey 9,09% que se encaixam nos estudos práticos. A natureza Ilustrativa e experimental não se constatou artigos. Sendo assim a predominância dos artigos foram de naturezas teóricas.

#### 4.2 TRIBUTOS UTILIZADOS NOS ESTUDOS

Na Tabela 2, está abordando os tributos que foram estudados em cada artigo do PB, levou-se em consideração que no artigo pode ser citado mais de um imposto, sendo assim, o mesmo artigo poderá estar considerado em mais de uma opção. Houve artigos que não relataram nenhum imposto em seu estudo onde não foram expostos na Tabela 1.

**Tabela 2**, Tributos encontrados nos artigos do portfólio bibliográfico.

<b>Tributo</b>	<b>Quantidade de artigos</b>	<b>% nos artigos</b>
IRPJ	8	19,51%
CSLL	6	14,63%
PIS	6	14,63%
COFINS	6	14,63%
ICMS	5	12,20%
IRRF	3	7,32%
IPI	3	7,32%
DAS (simples nacional)	2	4,88%
CPP	2	4,88%
ISS	0	-
Sobre Importação (II) e Exportação (IE)	0	-
FGTS e rescisórios (multa)	0	-

<b>TOTAL</b>	41	100%
--------------	----	------

Fonte: Próprio autor.

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

PIS – Programa Integração Social.

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

ISS – Imposto sobre Serviço de qualquer natureza.

IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte.

DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional.

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço.

CPP – Contribuição Patronal Previdenciária.

Verificou-se na Tabela 2 que o tributo mais estudado no PB é o IRPJ, com 8 artigos tratando e/ou citando ele em seu estudo, estando com 19,51% do total de impostos citados. Pode-se observar a disparidade com o IRRF que somente 7,32% trouxe o assunto no artigo, focalizando então o Imposto de Renda das empresas, pessoas jurídicas, e trazendo pouco pessoa física e o IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física), que no estudo não foi considerado, dando foco aos impostos pertinentes as empresas.

O PIS, CSLL e a COFINS foram os três impostos que vieram depois do IRPJ no PB, empatados com 14,63%, o ICMS com 12,20% das citações, sendo que esses impostos estão entre os principais a serem pagos pelas empresas consequentemente com maior interesse pelo estudo de um planejamento tributário eficaz.

O IPI juntamente com o IRRF já citado anteriormente ficaram entre os menos citados com 7,32%, e o DAS e a CPP foram os tributos com menor percentual de estudo com apenas 4,88%, o ISS o tributo sobre importação e exportação e o FGTS na ótica da multa rescisória não foram trazidos em nenhum artigo selecionado do PB.

O estudo de Bridi e Dutra (2011) que está no PB tinha como objetivo o planejamento tributário focado nos 4 impostos que mais tiveram percentual de estudo no PB, segundo a Tabela 1 o IRPJ, CSLL, PIS e a COFINS, sendo que o estudo de Bisolo e Baggio (2012) também analisava a melhor forma de tributação através com base no IRPJ e a CSLL.

#### 4.3 DIFICULDADES PARA A REALIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Na Tabela 3, está demonstrando as dificuldades de realização do planejamento tributário nas empresas. Foi levado em consideração que um mesmo artigo pode relatar mais de uma dificuldade, sendo assim o mesmo artigo poderá constar em mais de uma opção, também obteve artigos que não relataram nenhum tipo de dificuldade.

**Tabela 3,** Dificuldades na realização do planejamento tributário.

<b>Dificuldades da realização do Plan. Trib.</b>	<b>Quant. de artigos</b>	<b>% artigos</b>
Não conhecimento da lei pelas empresas.	2	25%
Falta de conhecimento do contador.	2	25%
Escassez de informações claras fornecidas para a contabilidade.	1	12,50%
Falta de pessoas habilitadas na empresa.	1	12,50%
Custo.	1	12,50%
Falta de empresa (contabilidade) para assessorar a realização do Plan. Trib.	1	12,50%
<b>TOTAL</b>	<b>8</b>	<b>100%</b>

Fonte: Próprio autor.

Na tabela de dificuldades que os autores relataram na implantação do planejamento tributário nas organizações, foram encontrados pouquíssimos artigos que relataram sobre as dificuldades, no PB de 22 artigos somente 8 dificuldades foram citadas. As dificuldades que ficam com maior relevância foram o não conhecimento da lei pelas empresas e a falta de conhecimento do contador com 25% do total.

O estudo de Silva, Ávila e Malaquias (2012) trás uma análise da prestação de serviços do planejamento tributário pelos escritórios de contabilidade, sendo que artigo relata na conclusão uma dificuldade ao entendimento do que realmente é o planejamento tributário. Outro artigo que comenta as dificuldades é dos autores Gobatto, Casturino, Casturino e Silva (2011) que relatam a escassez de informações claras fornecidas a contabilidade e como o empresário se comporta perante ao planejamento tributário.

#### 4.4 VANTAGENS DA REALIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Na tabela 4, estão expostas as vantagens que as empresas têm ao fazer o planejamento tributário, foi levado em consideração que um mesmo artigo pode relatar mais de uma vantagem, sendo assim o mesmo artigo poderá ter mais de uma opção.

**Tabela 4**, Vantagens da realização do planejamento tributário.

<b>Vantagens da realização do Plan. Trib.</b>	<b>Quant. de artigos</b>	<b>% artigos</b>
Redução do valor devido de impostos.	5	23,81%
Melhor regime de tributação.	4	19,05%
Empresa mais competitiva.	3	14,29%
Pagamento dos impostos no momento correto.	2	9,52%
Utilização de benefícios fiscais.	2	9,52%
Reduzir a alíquota ou a base de cálculo.	2	9,52%
Redução de risco a autuações fiscais.	1	4,76%
Evitar, retardar ou anteceder o fato gerador.	1	4,76%
Conhecimento da legislação pela empresa.	1	4,76%
<b>TOTAL</b>	<b>21</b>	<b>100%</b>

Fonte: Próprio autor.

Na análise das vantagens trazidas pelos autores do PB a maior vantagem citada foi a redução do valor devido de impostos com 23,81% depois ficou o melhor regime de tributação para a empresa com 19,05%, seguida de uma empresa mais competitiva no mercado com 14,29%, empatadas ficaram as vantagens de pagamento dos impostos no momento correto, utilização de benefícios fiscais e redução da alíquota ou base de cálculo do imposto com 9,52%, por ultimo a vantagem de evitar, retardar ou anteceder o fato gerador com 4,76%.

O artigo do PB “Planejamento Tributário” dos autores Siqueira, Cury e Gomes (2011) na página 10 traz três esferas da economia legal de tributos trazendo como referência Amaral (2001), sendo que a redução do imposto ficou com maior percentual das vantagens analisadas do planejamento tributário.

#### 4.5 CLASSIFICAÇÃO DAS ÁREAS TEMÁTICAS POR ANO

Na Tabela 5, “classificação das áreas temáticas por ano” foi utilizado o artigo de Folster, Silveira, Ferreira e Lunkes (2016) que utilizaram como base o estudo de Pohmann e Ludícibus (2006) onde adaptaram outras áreas temáticas para seu estudo. A presente pesquisa se utilizou das áreas temáticas somente do estudo de Pohmann e Ludícibus (2006) para aplicar no PB.

**Tabela 5,** Classificação das áreas temáticas por ano.

	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>TOTAL</b>
Pesquisa legal	4	2		2	1	<b>9 (40,91%)</b>
Impacto dos tributos nas decisões das empresas e contribuintes em geral		2	3	2		<b>7 (31,82%)</b>
Auditoria e gestão tributária pública			1	2		<b>3 (13,64%)</b>
Tributação ótima e eficiência econômica dos tributos	2					<b>2 (9,09%)</b>
Aspectos macroeconômicos da tributação	1					<b>1 (4,55%)</b>
Obediência tributária						<b>0</b>
<b>TOTAL</b>	<b>7</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>1</b>	<b>22 (100%)</b>
	<b>(31,82%)</b>	<b>(18,18%)</b>	<b>(18,18%)</b>	<b>(27,27%)</b>	<b>(4,55%)</b>	

Fonte: Folster, Silveira, Ferreira e Lunkes (2016), adaptado com dados da pesquisa.

A pesquisa de seu dos anos 2011 a 2015 sendo que o número maior de publicações se deu no ano de 2011 e 2014 com 7 e 6 artigos publicados respectivamente, depois os anos de 2012 e 2013 com 4 artigos publicados e no ano de 2015 somente 1 artigo foi utilizado no PB.

A área temática que mais foi encontrada foi a pesquisa legal com 9 artigos e 40,91% do total, onde trata segundo Pohmann e Ludícibus (2006) da análise da constitucionalidade e legalidade de exigências tributárias, bem como o exame comparativo e crítico de ordenamentos jurídico-tributários de um ou mais países. Análise de normas tributárias que impõem práticas contábeis, bem como delineamento de procedimentos de auditoria tributária para atender as exigências legais vigentes relativas a tributos. Estudo de procedimentos e medidas de planejamento tributário, tanto a nível interno como a nível internacional. Outra área

com relevância de estudos foi o impacto dos tributos nas decisões das empresas e contribuintes em geral com 7 artigos e 31,82%, depois auditoria e gestão tributária pública com 3 artigos e 13,64%, seguidos de tributação ótima e eficiência econômica dos tributos com 2 artigos e 9,09% e aspectos macroeconômicos da tributação com 1 artigo e 4,55% do total.

#### 4.6 OPORTUNIDADES (AGENDA DE PESQUISA)

Desta forma, para preencher as lacunas sobre o tema e aprofundar o conhecimento a cerca do planejamento tributário recomenda-se a realização de futuros estudos científicos que considerem:

- a) Busca de relações de impostos estudados; se autores costumam escrever sobre impostos estaduais separadamente dos federais, ou quem faz estudo sobre PIS, por exemplo, também escreve sobre a COFINS.
- b) Análise de estudos de casos quanto a melhor tributação; há vários estudos que relatam qual o melhor regime para determinada empresa, em um apanhado de casos qual o regime seria o mais favorável nos estudos realizados.
- c) Verificou-se um campo de estudo pouco explorado na tributação que envolve folha de pagamento, serviços e relacionados a importação e exportação de produtos.
- d) O planejamento tributário como forma de minimizar o risco de autuações pelo governo, que detém de informações em tempo real das empresas através da transmissão online dos SPED's, e-financeira, e-social etc.
- e) Analisar jurisprudências a respeito de como o STF ou STJ tem agido em sentenças sobre abuso do planejamento tributário ou simulação.
- f) Buscar compreender porque foi instituída a lei Antielisiva, e como as empresas fazem o planejamento com um propósito negocial.
- g) Busca por benefícios fiscais, para indústria, comércio, serviço etc. como forma de planejamento tributário.

- h) Planejamento tributário na região às operações de zona franca de Manaus por exemplo e em outras regiões do País que tem incentivos tributários.
- i) Aproveitamento de crédito dos impostos como forma de planejamento tributário.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÃO

O objetivo geral deste trabalho foi identificar as lacunas e oportunidades de pesquisa sobre planejamento tributário publicados em artigos científicos.

O primeiro objetivo específico foi selecionar um portfólio de artigos científicos por meio de um processo estruturado, onde 22 artigos formaram o mesmo, através das bases de dados online, Spell, Scielo e Google Acadêmico.

Pode-se perceber que das bases consultadas como o Congresso da USP não foi encontrado nenhum artigo que tivesse planejamento tributário em seu título, nos 5 anos da presente pesquisa, trazendo uma dificuldade para encontrar artigos publicados direcionados ao assunto.

A seguir foi feita a análise de conteúdo do portfólio bibliográfico, se o artigo estava dentro dos anos da pesquisa, continha a palavra “planejamento tributário” em seu título, estava com o texto completo e era publicado, depois disso realizou-se a leitura dos mesmos para identificar a aderência ao assunto proposto, nessa análise através da leitura perceberam-se vários focos, o planejamento tributário internacional, formas do planejamento tributário como os Juros Sobre Capital Próprio, melhores enquadramentos tributários de empresas de ramos variados, trouxe o enfoque nas contabilidades e no seu compromisso com as organizações e o direito tributário como forma de melhor forma de entendimento da legislação para a realização do planejamento tributário.

Para finalizar, propor uma agenda para futuras pesquisas sobre o tema, para isso foram analisados: (i) tributos estudados, dos tributos os que tiveram maior representatividade de estudos foram IPRJ, CSLL, PIS e a COFINS; (ii) metodologia da pesquisa utilizada, onde o estudo conceitual ficou com a maioria dos trabalhos do portfólio; (iii) dificuldades de realização do planejamento tributário, as relevantes foram “não conhecimento da lei pelas empresas” e “falta de conhecimento do contador”; (iv) vantagens do planejamento tributário, foram a “redução do valor devido de imposto”, “melhor regime de tributação” e “empresa mais competitiva”; (v) áreas temáticas encontradas nos artigos, das áreas temáticas a mais relevante foi a pesquisa legal, e o ano onde teve mais publicações do portfólio foi 2011 seguindo do ano de 2014 com 6 e 7 artigos respectivamente.

Buscando responder a problemática do estudo “quais as lacunas e oportunidades de pesquisa sobre planejamento tributário em publicações científicas?” verificou-se que há muito campo de estudo ainda e que as empresas juntamente com seus contadores devem estar sempre atentas as mudanças que ocorrem na legislação, se antecipar e planejar corretamente as ações podem trazer muitos benefícios financeiros a organização.

Com as lacunas e oportunidades de pesquisa sobre planejamento tributário publicados em artigos científicos, construiu-se a agenda de pesquisa, onde se pode ter uma linha de pesquisa interessante e pouco estudada, contribuindo assim para futuros estudos.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, E. O. **Imposto de renda das empresas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ALAVI, M.; CARLSON, P. **A review os MIS research and disciplinary development**. Journal of Management Information Systems. Spring, 1992.

BARRETO, A. F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003

BARTINE, C. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 2012.

Câmara. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/309677.pdf>>. Acesso em 27 de novembro de 2016.

CASTRO, F. A. V. et al. **Gestão e planejamento de tributos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, S. A. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: Saraiva, 2012.

FOLSTER, A.; SILVEIRA, T. P.; FERREIRA, L. F.; LUNKES, R. J. **Pesquisa empírica em contabilidade tributária: um panorama das pesquisas tributárias no Brasil**. *Reunir*. v.6, n.1, p. 1-16, mai-ago 2016.

Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, FGTS. Disponível em: <<http://www.fgts.gov.br/trabalhador/>>. Acesso em 27 de novembro de 2016.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br>>. Acesso em 15 de agosto de 2016.

JUNG, C. G. **Estudos experimentais**. Petrópolis: Vozes, 1997.

LATORRACA, N. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, L. S.; ESTEVES, R. E. S; MACHADO, M. R. R. **Pesquisa em contabilidade e planejamento tributário nos anos de 2007 a 2012 em congressos de contabilidade e administração do Brasil**. XVI SemeAd Seminários em Administração. out 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, R, L. **O propósito negocial como elemento essencial para o planejamento tributário na era da sustentabilidade**. *Editorial da Revista: Sociedade, Empresa e Sustentabilidade*. v.2, n.2, p. 41-68, mai 2014.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia, práticas**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2008

Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>

Planalto. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9715.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm)>. Acesso em 27 de novembro de 2016.

Planalto. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm)>. Acesso em 27 de novembro de 2016.

Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em 27 de novembro de 2016.

POHLMANN, M. C.; DE IUDÍCIBUS, S. **Classificação da pesquisa tributária: uma abordagem interdisciplinar**. *Enfoque: Reflexão Contábil*, v. 25, n. 3, p. 57-71, 2006.

Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/CSLL>>. Publicado em 10 de julho de 2015. Acesso em 27 de novembro de 2016.

Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/IRPJ>>. Publicado em 10 de julho de 2015. Acesso em 27 de novembro de 2016.

Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/ipi#4--al-quota>>. Publicado em 10 de julho de 2015. Acesso em 27 de novembro de 2016.

Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/IRRF>>. Publicado em 10 de julho de 2015. Acesso em 27 de novembro de 2016.

Receita Federal do Brasil. Disponível em: <[http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arquivos/manual/manual\\_pgdas.pdf](http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arquivos/manual/manual_pgdas.pdf)>. Acesso em 27 de novembro de 2016.

Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-exportacao/topicos/conceitos-e-definicoes/imposto-de-exportacao-ie>>. Publicado em 28 de novembro de 2014. Acesso em 27 de novembro de 2016.

Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/imposto-importacao>>. Acesso em 27 de novembro de 2016.

SIEPLIN, B. D. **Planejamento tributário no âmbito internacional**. *ETIC 2014 Encontro de iniciação científica*. 2014.

SILVA, J, R, M.; ÁVILA, L. A. C.; MALAQUIAS, R. F. **Tipos e intensidade de serviços prestados por escritórios de contabilidade: uma análise da prestação**

**de serviços de planejamento tributário.** *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)*. v.17, n.3, p. 60-77, set-dez 2012.

STADELLA, J. P. **Planejamento tributário.** *ETIC 2014 Encontro de iniciação científica*. 2014.

TORRES, G. R.; CASTRO, D. R. F. **Planejamento tributário para clientes de escritórios de contabilidade.** *Augusto Guzzo Revista Acadêmica*. n.12, p. 67-77, out-dez 2013.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.