

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS

Julmir Roque Rabuske<sup>1</sup>  
Matheus Tumelero Dornelles<sup>2</sup>

**Resumo:** No contexto de mercado competitivo como o atual, todas as ações de uma empresa podem ser determinantes no seu futuro. A questão tributária no Brasil é constantemente tema de discussões, e neste sentido o planejamento tributário pode ser uma importante ferramenta para a redução da oneração de caixa da entidade. No contexto da análise aborda-se o planejamento para uma empresa de transporte rodoviário de cargas que atualmente está enquadrada no regime de tributação pelo Lucro Presumido. A análise desenvolveu-se através da conceituação de planejamento tributário e os regimes de tributação existentes no país para possibilitar a comparação entre o eles para a definição do adequado para a maior desoneração possível, de forma lícita, dos desenhos gerados pelo pagamento de tributos.

**Palavras-chave:** Contabilidade tributária. Planejamento tributário. Impostos.

### 1 INTRODUÇÃO

Em um mercado em constante processo de transformação, como o que o país está inserido, cada atitude de uma organização pode determinar sua posição frente a crescente concorrência que, em muitas ocasiões, submete a teste a capacidade da administração em resolver situações complexas e determinantes à perpetuidade das empresas.

Neste contexto, ações como contenção de custos, redução de desperdícios e outras situações podem revelar o nível organizacional de uma empresa. Dentre essas situações, a decisão sobre a forma de tributação pode ser um fator de máxima importância para que a entidade não onere demasiadamente seu fluxo de caixa, trazendo a obrigatoriedade de pagamento de tributos que poderiam não ser pertinentes, ou em montante substancialmente acima do aceitável. Contudo, esta decisão deve ser baseada em premissas confiáveis e que não venham a infringir quaisquer formas de normatização vigentes, podendo gerar problemas futuros a empresa.

Neste contexto está inserida a entidade empresarial tema deste estudo. A mesma está no mercado desde 1993, sempre atuando no transporte rodoviário de cargas

---

<sup>1</sup> Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

<sup>2</sup> Mestre em Contabilidade. Professor nos Cursos de Graduação e Pós-graduação na FSG. Endereço eletrônico: xxx.xxxxx@fsg.br.

denominadas “cargas secas”, que se resumem basicamente em bens de consumo ou utilidade.

No início a empresa, que se encontra localizada na cidade de Flores da Cunha, no Estado do Rio Grande do Sul, mantinha juntamente com o ramo dos transportes a atividade de agroindústria, porém, devido à evolução dos negócios, os proprietários optaram por focar as atividades no setor de transportes. Hoje, a empresa conta com um quadro aproximado de 20 (vinte) colaboradores, sendo que, dois atuam na área administrativa e, os demais, são motoristas.

Atualmente, a empresa possui uma única sede e está enquadrada no regime de tributação através da presunção de lucro, denominado Lucro Presumido. Nesta, os principais tributos incidentes são o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), além do Fundo de Garantia sobre o Tempo de Serviço (FGTS) e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Neste contexto o planejamento tributário vem como um relevante instrumento para avaliação das diferentes premissas contidas na normatização brasileira. Todavia, faz-se necessário amplo domínio do tema para que a empresa tenha a licitude de suas operações e obtenha a devida competitividade no mercado.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

O presente artigo traz como principais teorias a abordagem da contabilidade tributária em geral, para que então se consiga delimitar o escopo do estudo no planejamento tributário, sendo que este necessita, para sua plena compreensão, da análise dos diferentes regimes tributários que são apresentados nos desígnios do desenvolvimento teórico do atual esboço de comparação.

### **2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Como início do entendimento da temática apresentada pode-se expor que a definição básica da contabilidade, que segundo Oliveira (2009, p.5) pode ser entendida

---

como “ciência social que desenvolveu processos próprios com a finalidade de estudar e controlar os fatos que podem afetar as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma entidade”.

Neste sentido o objetivo da contabilidade, partindo do ponto de vista dos seus usuários, é

[...] prestar informações úteis e relevantes àqueles com interesse na avaliação da situação patrimonial e no desempenho dessas entidades; que podem ser pessoas físicas ou jurídicas, internas ou externas em relação a elas. [...] (OLIVEIRA, 2009, p.5)

Com estes entendimentos a cerca da ciência da contabilidade passamos a limitar o escopo de análise para a questão tributária, mais especificamente a contabilidade tributária que, segundo Oliveira M. *et al* (2009, p.26 *apud* GAZOLA 2012 p. 23) é : “Especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária”.

Corroborando com a definição, Fabretti (2012, p.5 *apud* GAZOLA 2012 p. 22), afirma que a contabilidade tributária é

[...] o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.

Como ramo da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com conceitos, princípios, pressupostos e normas básicas de contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato.

Entretanto, a legislação tributária frequentemente atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhes outro valor (resultado final), que nada tem a ver com o resultado contábil.

Com este entendimento a cerca do ramo da contabilidade definido como contabilidade tributária, ressalta-se as intenções da entidade tema desta análise e do autor, visto que esse é um ramo que traz consigo uma incontável gama de possibilidades de ações que podem trazer ou não benefícios às empresas.

### **2.1.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O planejamento tributário, para ser dinâmico, deve seguir a princípios que também fazem parte da sistemática do planejamento estratégico. Portanto, faz-se

---

necessária a delimitação dos rumos a serem seguidos, pois, assim, possibilita-se aos componentes do grupo responsável pela execução do planejamento que visualize o quanto já foi realizado no trabalho e defina os passos faltantes para o alcance do objetivo esperado (FERREIRA *et al*, 2006).

Esta fixação de atividade parte do conhecimento técnico científico do ramo a ser contemplado pela análise, assim como o universo organizacional da instituição, observando a viabilidade de programar mudanças, visto que nem sempre serão aplicáveis (FERREIRA *et al*, 2006).

Neste sentido, Ferreira *et al* (2006, p. 03) diz que o planejamento estratégico deve a seguinte sistematização:

A implementação requer o desdobramento do planejamento estratégico em planos táticos e operacionais. O planejamento tático trabalha com o detalhamento, por área ou setores, do conteúdo elaborado na formulação das estratégias. O plano operacional ou plano de ação são documentos que listam, sistematizam e especificam as ações que foram propostas no planejamento tático.

Cada plano operacional deverá conter com detalhe:  
descrição dos procedimentos a serem adotados;  
os objetivos e as metas a serem atingidos com os procedimentos (resultados esperados);  
a previsão orçamentária;  
os responsáveis pela execução e implementação;  
os prazos estabelecidos (cronograma de execução).

Contudo para a realização destas ações, necessita-se um pleno entendimento da diferença entre elisão e evasão fiscal, pois este fator será a premissa básica na diferenciação do planejamento tributário e litígio fiscal.

Fabretti e Fabretti (2009, p. 144 *apud* Bruno 2010. p. 31) descrevem que: “A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal”.

Complementando o conceito Higuchi *et al*. (2009, p. 690 *apud* Bruno 2010. p. 31) apresentam que “a elisão fiscal, é a prática de ato, com o total observância de leis, para evitar a ocorrência do fato gerador de tributos. Trata-se de planejamento tributário para a economia de tributos”.

Em resumo Andrade Filho (2009, p. 728 *apud* BRUNO 2010, p. 31) destaca sobre a elisão fiscal:

Planejamento tributário ou “elisão fiscal” envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar o ônus tributário, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica. Há um abismo de significação entre elisão fiscal e evasão fiscal. A elisão fiscal é a atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados o marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária e requerem o manejo competente de duas linguagens: a do direito positivo e a dos negócios, e, portanto, não se restringe à descoberta de lacunas ou “brechas” existentes na legislação.

Já em consideração a evasão fiscal Higuchi et al. (2009, p. 690 *apud* BRUNO 2010. p. 33) conceitua:

A doutrina e a jurisprudência têm conceituado a evasão fiscal como ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar o tributo ou contribuição ou de reduzir o seu montante. É o ato praticado com violação de lei porque é posterior à ocorrência do fato gerador do tributo. Na evasão fiscal sempre está presente a figura de simulação ou dissimulação.

Andrade Filho (2009, p. 728 *apud* BRUNO 2010. p. 33) destaca ainda que:

Evasão ou sonegação fiscal é o resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade [e] de multa. Estabelecer uma linha divisória [entre] a elisão fiscal e a sonegação fiscal são discernir o lícito do ilícito. Esse discernimento nem sempre é fácil, mesmo em tese, porque certos fenômenos estão no limiar entre uma figura e outra. Tudo depende da análise das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto.

Por fim, Costa e Yoshitake (2004, p. 16) salientam em seu trabalho exposto no 17o. (décimo sétimo) Congresso Brasileiro de Contabilidade a importância que o planejamento tributário tem frente ao controle e desenvolvimento das empresas.

“[...] pode-se concluir que as informações e os controles contábeis são de suma importância na administração das pequenas empresas, inclusive na gestão e no controle dos tributos, uma vez que esses controles devem ser utilizados no planejamento tributário com a finalidade de reduzir, de uma forma lícita, os impostos das empresas. Portanto, é necessário a utilização desses métodos no planejamento, uma vez que a opção pelas formas de tributação se dá no início do ano, sendo válida por todo o exercício, o que exige de um orçamento bem elaborado para minimizar a possibilidade de erro na opção.”

Também, neste sentido, Carvalho (2011, p. 22) reitera a importância do planejamento tributário, independentemente do porte da instituição a ser aplicado.

Concluindo assim um planejamento tributário de forma vantajosa à organização com a devida apuração dos impostos incidentes em cada forma de apuração e a constatação de que, quando se opta pelo regime tributário correto, obedecendo sempre os princípios e as determinações da legislação tributária, a minimização e a influência desses resultados se dá de forma bastante significativa, e em muitos casos resulta na própria manutenção e permanência da empresa no mercado de trabalho.

Este estudo se faz necessário independentemente do tamanho da empresa, seja ela de pequeno, médio ou grande porte, um bom Planejamento Tributário é essencial para se obter sucesso nos negócios, além de proporcionar uma apuração de resultado mais precisa e confiável.

Como visto historicamente o tema vem sendo tratado como se suma importância para o pleno desenvolvimento comercial de grandes, micro e pequenas empresas, uma vez que este assunto é de uma complexidade, muitas vezes ignoradas por alguns profissionais, mas que, pode causar uma oneração as entidades. Por este motivo, salienta-se a relevância do tema para este estudo.

## **2.1.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS**

### **2.1.2.1 Lucro Real**

No sistema de tributação através do Lucro Real, as informações contidas nos registros contábeis, fiscais e demais segmentos, serão formuladas através de todas as premissas legais pertinentes, com as adições e exclusões aceitas para, então, obter a base de cálculo que resultará no tributo a recolher. (OLIVEIRA, *et al*, 2009 *apud* AUGUSTIN)

Estas características o diferem dos demais, uma vez que, não se utiliza de percentuais previstos em lei para obter a base de cálculo, que enfim definirá em conjunto a alíquota, o montante a ser recolhido. (LIMA, 2010)

Neste sentido, estão obrigadas a optar pela tributação baseadas no Lucro Real as pessoas jurídicas que estiverem enquadradas, segundo o art. 14º da Lei nº. 9.718, de 27 de Novembro de 1998, nas seguintes condições:

Art. 14. [...]:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Contudo, há de se salientar que foi a Lei nº. 12.814, de 16 de Maio de 2013 que, em seu art. 7º, trouxe novos patamares de receita anual para a obrigação pelo presente regime tributário. Pois anteriormente a esta Lei o piso mínimo de faturamento para a obrigatoriedade de se tributar através do Lucro Real era R\$ 48.000.000,00 (Quarenta e oito milhões de Reais) e atualmente este patamar encontra-se em montante substancialmente superior, conforme a legislação supra citada.

Art. 7º O caput do art. 13 e o inciso I do art. 14 da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)

“Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

A legislação de impetra sobre o Lucro Real sofreu e, ainda, sofre constantes alterações, porém seus primórdios estão datados anteriormente à formatação da

---

Constituição Federal de 1988, como na Lei Nº 8.541, de 23 de Dezembro de 1992, sofrendo adições de conteúdo e de formação ao longo da história.

Em sequencia e, ressaltando a importância da análise sobre o enquadramento sobre o Lucro Real, colocam-se em destaque estudos precedentes, os quais corroboram que há diferentes conclusões a respeito deste regime de tributação que, de acordo com as particularidades de cada empresa, pode ou não ser vantajoso.

### **2.1.2.2 Regime de tributação através do Lucro Presumido**

O regime de tributação com base no lucro presumido é uma forma de arbitragem, uma vez que, independente do real lucro auferido pelo contribuinte, os tributos serão definidos com a base que a legislação define. Esta base será determinada por meio de aplicação de uma alíquota sobre o valor de faturamento bruto observado em determinado período de apuração. (OLIVEIRA 2009)

Os percentuais de presunção são determinados através do ramo de atividade predominante a empresa, que está cadastrado junto a Receita Federal do Brasil, através do código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

Todavia, percebe-se que há distinção quanto aos percentuais de presunção aplicados ao IRPJ e a CSLL, portanto, cada tributo deve obedecer a sua legislação no que tange a quantificação da base de cálculo, para que não ocorram falhas no processo de determinação do imposto a ser recolhido.

Para tanto se considera que poderão, de acordo com o artigo 13 da Lei nº. 9.718, de 27 de Novembro de 1998, optar pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013) (Vide parágrafo único do art. 9º, da Lei nº 12.814/2013)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação ao todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

---



Todavia, as empresas enquadradas no artigo 14 da Lei nº. 9.718, de 27 de Novembro de 1998, estão obrigadas a tributar seus lucros através do Lucro Real, não podendo efetuar a opção pelo Lucro Presumido:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013) (Vide parágrafo único do art. 9º, da Lei nº 12.814/2013)

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996 ;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. ( Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010 ) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc. I, d)

Para efetuar a opção por este regime de tributação deverá, a empresa, observar o § 4º do artigo 516 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999), assim como o artigo 517 do mesmo, quando do início das atividades no decorrer do exercício:

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

(....)

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

[...]

Início de Atividade

Art. 517. A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota

---

do imposto devido relativa ao período de apuração correspondente ao início de atividade (Lei n° 9.430, de 1996, art. 26, § 2°).

Com isto define-se que tanto o Lucro Real quanto o Lucro Presumido, haverá a incidência dos tributos sobre a rentabilidade da empresa, Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sobre a receita auferida, Programa de integração social (PIS)/ Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e Contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS) como também sobre as remunerações dos sócios e colaboradores, ou seja o INSS.

### **2.1.2.3 Simples Nacional**

O Simples Nacional é a maneira mais simplificada de recolhimento de tributos do Brasil. Seu funcionamento gira em torno de tabelas que determinam as alíquotas a serem aplicadas sobre o faturamento da empresa. (FERREIRA, 2011).

Segundo este prisma de conceituação, Naylor (2008, p. 01) diz que o Simples Nacional é:

[...] o principal instituto da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o novo Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, lei que alterou regras do Código Civil, do Código Tributário Nacional, da Consolidação das Leis do Trabalho, da Lei das Licitações e de diversos outros diplomas legais, materiais e processuais que interferem decisivamente no cotidiano dos empresários.

Segundo o Art. 1º da Lei Complementar nº. 123, de 14 de Dezembro de 2006, que conforme citado anteriormente, é a normatização que introduz o Regime Especial de tributação ou Simples Nacional, o mesmo visa a:

Art. 1º [...]

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

§ 1º Cabe ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) apreciar a necessidade de revisão, a partir de 1º de janeiro de 2015, dos valores expressos em moeda nesta Lei Complementar. ( Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011 ) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011 ) § 2o (VETADO).

§ 3o Ressalvado o disposto no Capítulo IV, toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 4o Na especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o § 3o, deverá constar prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 5o Caso o órgão fiscalizador descumpra os prazos estabelecidos na especificação do tratamento diferenciado e favorecido, conforme o disposto no § 4o, a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 6o A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3o e 4o, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 7o A inobservância do disposto nos §§ 3o a 6o resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

A sistematização do Simples Nacional se caracteriza por divisão entre segmentos de mercado, que aqui se entenda, como os diferentes ramos de atividade da empresa, sempre tomando por parâmetro a atividade principal, ou seja, a que auferir a maior receita.

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 Método(s) de pesquisa**

A presente pesquisa tem por objetivo demonstrar quais são os métodos de tributação vigentes no Brasil atual, comparando-os entre si para a definição da correta opção, que maximize dos resultados financeiros da empresa base do estudo. Por este

---

motivo julga-se que os métodos adequados à obtenção dos resultados encontram-se em consonância com a conceituação de pesquisa exploratória, com abordagem qualitativa e ainda sob o prisma do estudo de caso.

Neste sentido, e como colocado anteriormente, a pesquisa exploratória está em consonância com a presente análise, visto que procura, através da apreciação de conteúdos, trazer ao autor conhecimentos de assuntos que não são seu de total domínio, vindo a fornecer o embasamento necessário à formação e interpretação de conceitos que são inerentes ao tema principal da pesquisa. Por tanto, destaca-se que as principais informações relacionadas ao estudo, que são às formas de tributação, conceituação de planejamento tributário, técnicas de análise e interpretação de dados foram adquiridas através da exploração conceitual dos mesmos, através de livros periódicos e da legislação vigente. (SEVERINO, 2007)

Todavia, ressaltasse ainda que o método de coleta e contemplação de dados necessários à tomada de decisão expressa na presente problemática de trabalho dar-se-á através do método de pesquisa qualitativa, que se entende como a pesquisa que aborda de maneira ampla e abrangente a interpretação dos dados fornecidos pelos entrevistados, fazendo com que o analisador obtenha sua posição final sintetizando as compreensões e conhecimentos transmitidos a ele (BEUREN, 2009).

Sendo assim se compreende a análise qualitativa como o método que traz ao pesquisador uma melhor compreensão de pontos dúbios, ou melhor, a identificação de todos os pontos que não podem ser observados pelo autor sem a interação com o meio pesquisado, trazendo a tona assuntos que podem interferir diretamente nos objetivos do trabalho, tais como os processos internos da instituição analisada, as fontes de obtenção de conhecimento teórico sobre o assunto e etc. (RICHARDSON, 1999, *apud* LAKATOS; MARCONI, 2011).

Por fim, como o estudo se baseia em dados reais de uma instituição, ela caracteriza-se como estudo de caso que pode ser compreendido como uma análise completa do fato delimitador das hipóteses. De outra maneira, este método de pesquisa pode ser utilizado como uma maneira de isolar e focalizar as ações do pesquisador para um assunto específico, trazendo, por muitas vezes, maior riqueza de detalhes na construção da compreensão e solução das lacunas observadas como base da investigação (YIN, 1981 *apud* ROESCH, BECKER e MELLO, 2013; FACHIN, 2006).

---

### **3.2 Delimitação da população ou do objeto de estudo e/ou amostragem**

O presente estudo tem propósito de evidenciar qual a forma de tributação mais viável para a empresa da amostra, que é uma prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas de Flores da Cunha-RS. Por este motivo, o foco das atuações na coleta de dados dar-se-á junto aos setores administrativo e especialmente no departamento responsável pela escrituração fiscal da empresa, ou seja, o conjunto de indivíduos que são incumbidos de controlar e analisar todas as entradas e saídas de itens inerentes a prestação de serviço, como materiais de uso e consumo e a própria contrapartida cobrada dos clientes para a execução do serviço contratado.

Neste contexto identifica-se a existência de cerca de cinco indivíduos, que serão os atores envolvidos na pesquisa, para que se obtenham os resultados necessários a investigação aqui descrita. Portanto, com esta delimitação, destaca-se a escolha pelos métodos supra citados, como a maneira correta de abordagem metodológica. Esta escolha deve-se ao fato de que estes indivíduos são responsáveis pelo controle fiscal da empresa, sendo os detentores da grande maioria das informações necessárias a conclusão do estudo.

Destaca-se, ainda, a interlocução entre o autor e especialistas da região, que tem profundo conhecimento sobre o assunto pesquisado, trazendo maior grau de confiabilidade frente a alguns questionamentos relacionado à temática.

### **3.3 Técnicas de coletas dos dados**

Devido ao fato de a pesquisa ter caráter qualitativo, foram aplicadas técnicas que, em sua concepção, proporcionem envolvimento do pesquisador com o contexto a ser estudado. Neste sentido, as formas de entrevistas, observação e pesquisa documental foram aplicados de forma coesa, ou seja, dentro de um semblante planejado ,ou estruturado, de aplicação.

A entrevista tem caráter de questionários abertos, ou seja, possibilitando ao respondente que expresse sua posição frente ao assunto questionado, trazendo assim

riqueza de detalhes, possibilitando ao autor captar pontos que poderiam não ser contemplados com outra forma de pesquisa.

Especificamente, foram aplicados dois questionários distintos, uma para os indivíduos pertencentes ao escopo da empresa base da pesquisa, e outro para profissionais especialistas no assunto sobre planejamento tributário. O primeiro foi utilizado para sanar alguns assuntos que não podem ser abordados sem o questionamento das partes envolvidas, como também situações do cotidiano empresarial, visando a obtenção de maior riqueza possível de detalhes do processo de prestação de serviço de transportes.

O segundo serve como parâmetro para sanar dúvidas que surgiram no decorrer do estudo. Este procedimento visa dar ao pesquisador, um maior aporte de informações sobre a temática, trazendo benefícios na compreensão e análise do cenário profissional frente ao assunto.

Outra técnica que é muito difundida e se aplica a pesquisa, é a pesquisa documental. Simplificadamente, esta maneira de busca de informações está alicerçada no fundamento de obtenção de conteúdo, através de documentos, especialmente, neste caso, dados contábeis, que serão a premissa básica das análises.

Além destes procedimentos, a técnica da observação pode ser explorada para que o entrevistador conheça e habitue-se à realidade da instituição, que será objeto da comparação aqui proposta.

### **3.4 Técnicas de análise dos dados**

A temática abordada no presente estudo gira em torno do planejamento tributário, utilizado como ferramenta de maximização de resultados, que é o tema principal da problemática levantada para a definição dos objetivos, que são conceituar o planejamento tributário, abordando formas de tributação a nível federal (Lucro Real, Presumido e Simples Nacional), além de estudar as normas e aplicação do ICMS em empresas de transportes de cargas.

Em suma, a apreciação dos dados coletados ocorre através de técnica denominada “análise de conteúdo”, que consiste, primariamente, em uma esquematização que organiza os dados de acordo com sua utilidade, fazendo com que o

---

pesquisador obtenha o resultado esperado com clareza e precisão. Este método segue, basicamente, os seguintes passos de desenvolvimento;

- a) Organizar os documentos
- b) Juntar e organizar os dados
- c) Leitura;
- d) Separação dos dados por relevância;
- e) Interpretação e formulação da tese. (SILVA et al. 2013)

No decorrer da pesquisa foram obtidos dados que permitiram ao autor revelar que o processo de planejamento tributário esta intimamente ligada ao conceito de elisão fiscal, o qual é definido como o ato de impedir que ocorram os fatos geradores de impostos, ou ainda postergando o pagamento dos mesmos de forma totalmente em conformidade com a legislação, utilizando-se da comparação entre as diferentes formas de tributação vigentes no Brasil atualmente.

Destaca-se, sobre as formas de tributação, que todas tem seu próprio regramento específico, apesar de compartilhar de diversos itens. Não obstante a isto ressalta-se que as três formas de tributação abordadas no desenvolvimento do trabalho são o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Simples Nacional, onde entende-se o primeiro como o resultado contábil realmente obtido pela empresa, através de aplicação de todas as regras contábeis expostas acima. O Lucro Presumido é uma forma um pouco mais simples de se obter, visto que é determinado através da aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta de vendas ou prestação de serviço. Observou-se ainda que esta forma de tributação tem algumas restrições quanto a sua opção, assim como os demais. Por fim, coloca-se que o Simples Nacional segue no mesmo rumo do Lucro Presumido, portanto é determinado frente a um cálculo de um percentual pré-definido por lei multiplicado pelos rendimentos auferidos na vendas de produtos ou serviços.

## **4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS**

### **4.1 Síntese de entrevistas realizadas**

Conforme exposto anteriormente o tema central da pesquisa baseia-se na resolução da problemática sobre qual é a forma de tributação menos onerosa para a

---

empresa base dos estudos. Para tanto se julga conveniente entender primeiramente como fora determinada a forma de tributação atualmente utilizada para a apuração dos impostos pagos pela entidade.

Com este objetivo aplicou-se, através do método de pesquisa por entrevista estruturada, algumas indagações aos sócios e funcionários da parte administrativa e financeira da empresa na qual, em suma revelam que a mesma optou por apurar seus resultados através do Lucro Presumido, que é o regime de tributação atual, em virtude de diálogos entre os sócios e os responsáveis pela escrituração contábil, que neste caso é um escritório especializado nesta atividade.

Ainda, em relação às diretrizes administrativas questionou-se como são efetuados os controles de custos, despesas e demais gastos inerentes as viagens, a qual revelou que a administração efetua conferências de todos os gastos para cada um dos procedimentos da atividade, sendo estes através de coleta e averiguação dos comprovantes que os motoristas fornecem no retorno de cada viagem. Assim como as demais informações produzidas na própria sede da empresa.

Em paralelo, aplicaram-se questionários para profissionais envolvidos com a área tributária para avaliar as posturas e entendimentos dos mesmos frente à temática do planejamento tributário. Para tanto foram envolvidos no escopo do estudo profissionais da área contábil e também um advogado especializado no tema tributário. Neste debate de ideias com estes profissionais visou-se a compreensão de quais os posicionamentos deles frente a aplicação do planejamento tributário e seus pontos positivos e controversos quanto a implementação do processo de controle tributário para seus clientes.

Em um primeiro momento indaga-se sobre quais seria os possíveis ônus que podem surgir caso não haja uma adequada estruturação dos processos administrativos e financeiros no momento de uma possível transição de regime tributário, questão esta, da qual se pode extrair que não é o planejamento em si próprio que traz o ônus, mas sim falhas neste processo ou imposições trazidas pelas autoridades que se não observadas podem trazer prejuízos ao processo de planejar.

Outro ponto averiguado é de que os profissionais da contabilidade detém a maior parte das informações necessárias para a implantação do planejamento tributário, porém algumas empresas do ramo não tomam este procedimento como parte do seu trabalho.

---



Neste ponto os entrevistados da área contábil citam que ainda há alguns paradigmas tanto por parte dos profissionais contábeis quanto de seus clientes, os quais não prestam a devida atenção aos benefícios que o planejamento tributário pode trazer.

#### 4.1 Comparativo entre regimes tributários

A análise dos dados foi concebida através da acareação entre três regimes tributários, sendo eles o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Simples Nacional. Para tanto se toma por base os dados extraídos dos registros contábeis do ano de 2013. Optou-se por este período visto que no intervalo entre a o fim do dito exercício e a formatação do presente estudo, ocorre uma resseção econômica nos setores dos principais clientes da transportadora tema da análise.

Após todos os fatos e circunstâncias averiguados obtém-se a representação da situação patrimonial do exercício através da Demonstração do Resultado do Exercício (D.R.E.), informação está que pode ser observada na tabela abaixo que tem por objetivo comparar os resultados encontrados em cada um dos regimes tributários para definir qual é o adequado.

Tabela 1- Resultados da comparação

<b>Período:</b>	<b>01/01/2013 a 31/12/2013</b>		
	<b>Lucro Real</b>	<b>L. Presumido</b>	<b>Simples</b>
<b>Descrição</b>	<b>Total</b>	<b>Total</b>	<b>Total</b>
<b>Receita Operacional</b>			
Conhecimentos de Transportes	<u>3.440.734,23</u>	<u>3.440.734,23</u>	<u>3.440.734,23</u>
<b>(-) Deduções da Receita Bruta</b>			
	<u>(150.516,64)</u>	<u>(238.725,90)</u>	<u>(416.373,03)</u>
<b>= Receita Operacional Líquida</b>	<u>3.290.217,59</u>	<u>3.202.008,33</u>	<u>3.024.361,20</u>
<b>= Resultado Operacional Bruto</b>	<u>3.290.217,59</u>	<u>3.202.008,33</u>	<u>3.024.361,20</u>
<b>(-) Despesas Administrativas</b>			
	<u>(169.230,00)</u>	<u>(169.230,00)</u>	<u>(169.230,00)</u>
<b>Despesas c/Pessoal</b>			
	<u>(366.240,43)</u>	<u>(366.240,43)</u>	<u>(366.240,43)</u>
<b>Obrigações Sociais</b>			

	(64.752,34)	(64.752,34)	(28.182,18)
<b>Despesas C/veículos</b>			
	(1.212.005,85)	(1.212.005,85)	(1.212.005,85)
<b>Despesas Gerais</b>			
	(764.973,35)	(764.973,35)	(764.973,35)
<b>Despesas Tributarias</b>			
	(8.276,73)	(8.276,73)	(8.276,73)
<b>Despesas financeiras</b>			
	(51.482,74)	(51.482,74)	(51.482,74)
<b>Receitas financeiras</b>			
	258,64	258,64	258,64
<b>= Resultado operacional líquido</b>	<u>653.514,79</u>	<u>565.305,53</u>	<u>424.228,56</u>
<b>Resultado Antes do IR</b>	<u>653.514,79</u>	<u>565.305,53</u>	<u>424.228,56</u>
<b>(-) Provisões</b>			
Contr. Social S/Receitas de Vendas	(59.544,48)		
IRPJ S/Receitas Vendas	(141.401,33)	(46.344,89)	
	<b>(200.945,81)</b>	<b>(83.504,82)</b>	<b>0,00</b>
<b>LUCRO LÍQUIDO</b>	<b><u>452.568,98</u></b>	<b><u>481.800,71</u></b>	<b><u>424.228,56</u></b>
<b>% DE LUCRO LIQUIDO SOBRE A RECEITA</b>	<b>13,15%</b>	<b>14,00%</b>	<b>12,33%</b>

Fonte: Formatado pelo autor

Analisando o comparativo podemos perceber que o Lucro Presumido encontra-se em destaque frente à lucratividade líquida, pois demonstra um retorno de 14,00% do valor obtido como receita enquanto o Lucro Real, que mesmo com a possibilidade de créditos de insumos, traz um resultado que representa apenas 13,15%, e por fim o Simples Nacional que retorna 12,33% do valor recebido, colocando esta forma de tributação como a pior das três analisadas,.

Outros pontos merecem destaque, um deles é que os tributos incidentes diretamente sobre a receita, sendo eles PIS, COFINS mais o ICMS tem uma diferença de 0,05% da receita em favor do Lucro Presumido em comparação ao Lucro Real. Todavia se possa estimar que este valor seja baixo, salienta-se que se somado a diferença entre os valores dos tributos federais IRPJ e CSLL, que soma 3,05% obtém-se um valor que representa 3,1% da receita bruta de serviço, gerando assim a diferença entre o lucro líquido das duas formas de tributação.

Deste mesmo modo, apresenta-se a Tabela 33, onde são apresentados os totais de impostos que seriam recolhidos em cada uma das formas de tributação. Esta

informação é considerada um excelente balizador para as tomadas de decisão referentes ao planejamento tributário, visto que demonstra precisamente e de forma facilmente entendida um confronto entre os montantes de tributos oriundos tanto do Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido.

Tabela 2- Comparativo de Tributos Gerados

Comparativo de tributos Gerados			
	Lucro Real	Lucro Presumido	Simples
(-) Simples Nacional			R\$ 409.906,93
(-) COFINS	R\$ 111.271,44	R\$ 180.270,51	
(-) ICMS Antecipado	R\$ 6.466,10	R\$ 6.466,10	R\$ 6.466,10
(-) ICMS S/Fretes	R\$ 12.930,68	R\$ 12.930,68	
(-) PIS s/faturamento	R\$ 19.848,42	R\$ 39.058,61	
FGTS	R\$ 28.182,18	R\$ 28.182,18	R\$ 28.182,18
INSS	R\$ 2.162,82	R\$ 2.162,82	
INSS Receita Bruta	R\$ 34.407,34	R\$ 34.407,34	
Contr. Social S/Receitas de Vendas	R\$ 59.544,48	R\$ 37.159,93	
IRPJ S/Receitas Vendas	R\$ 141.401,33	R\$ 46.344,89	
<b>Total de Tributos Gerados</b>	<b>R\$ 416.214,79</b>	<b>R\$ 386.983,06</b>	<b>R\$ 444.555,20</b>

Fonte: Formatado pelo autor

Isto pode ser percebido ainda mais quando comparamos os totais de tributos gerados em cada regime de tributação, através do Gráfico 03, o qual evidencia que justamente o Lucro Presumido, que é a metodologia que se percebe como adequada a realidade da empresa, gera o menor montante de tributos pagos.

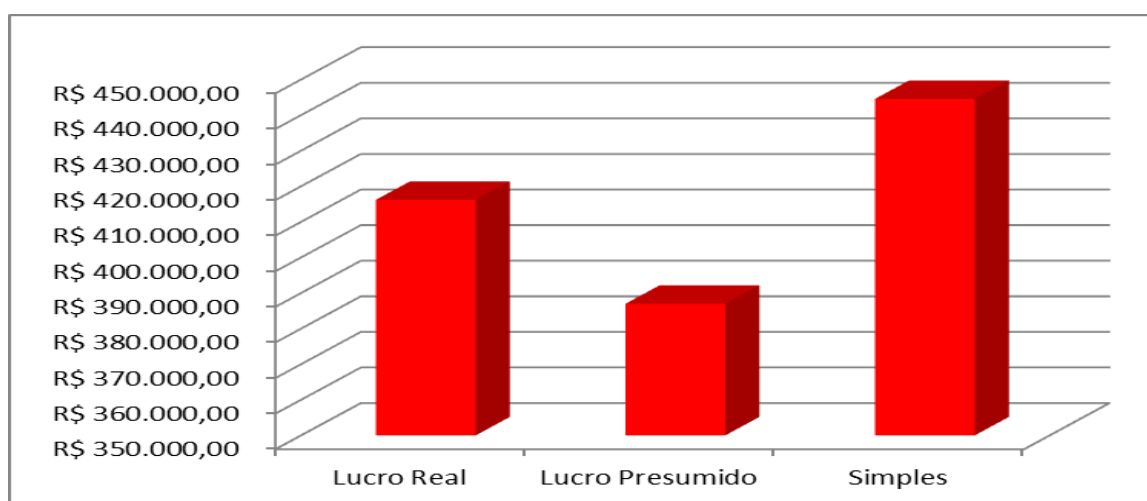


Gráfico 1: Comparativo entre totais de tributos

Fonte: Formatado pelo autor

Portando conclui-se que mesmo os sócios tendo a incerteza quanto a forma de tributação que gera o menor impacto ao fluxo de caixa da empresa, esta já se encontra utilizando a forma correta de tributação para as características da mesma. Então a solução da questão chave do presente estudo não resulta em uma redução imediata de gastos com impostos, porém ela traz a tona diversos pontos que esclarecem dúvidas frequentes no cotidiano de profissionais da área. Contudo há de se ressaltar que aqui se coloca a análise de forma geral, visto que como exposto no item 5.1.1 há a possibilidade de redução do valor pago pelo ICMS, mas não o suficiente para uma mudança em escala considerável.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Planejamento tributário como forma de redução lícita de gastos com o pagamento de impostos é o tema central do trabalho, que conforme a literatura pesquisada pode, se bem aplicado, trazer diferentes benefícios para a empresa, contudo ressalta-se que este procedimento requer muita atenção e dedicação dos profissionais ligados a execução dos trabalhos.

Percebe-se ainda através da literatura, que no Brasil a complexidade de tributos acaba gerando diversas vezes aos empresários uma inquietação e dúvida frente ao assunto tributário, que por não ser de seu total domínio acaba por optar pela forma de tributação através de intervenção externa.

Este fato foi um dos principais motivos para a formatação do presente texto, que iniciou uma inquietação aos sócios da empresa frente a uma possível redução de gastos com o pagamento de tributos, contudo, como já visto o resultado da apreciação dos fatos demonstrou que a atual forma de tributação está em conformidade com as características da empresa.

Como recomendação para uma posterior análise, destaca-se o fato de que se constatou uma possível redução de gastos como o ICMS através da alteração da forma com que a empresa se credita do valor pago em operações anteriores, mudando do atual crédito presumido do imposto para o crédito sobre a compra de combustível.

---

## 6 REFERÊNCIAS

AUGUSTIN, Eneas Jonatas. **Planejamento tributário em uma incorporadora imobiliária: Lucro Real X Lucro Presumido X Regime Especial de Tributação**, 2007. . Disponível em < <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis293853>> Acesso em 29 jul. 2014

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRUNO, Ismael Ipirajá. **Contabilidade tributária: o não alargamento da base de cálculo do pis e da cofins e seus consequentes créditos tributários**, 2010 Disponível em <<http://www.flf.edu.br/revista-flf/monografias-contabeis/monografia-ismael.pdf>> Acesso em 28 ago. 2014

CARVALHO, Mariana Lúcia de. **Planejamento Tributário Lucro Presumido versus Lucro Real**. SETE LAGOAS, 2011 Disponível em: <<http://www.unifemm.edu.br/PtVista/arq/Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20Lucro%20Presumido%20versus%20Lucro%20Real.pdf>> . Acesso em: 29 fev. 2014.

COSTA, Daniel Fonseca; YOSHITAKE. Mariano. **O controle e a informação contábil no planejamento tributário de uma pequena empresa para redução dos tributos e otimização dos lucros**, 2004. Disponível < [http://www.planejamentotributario.ufc.br/artigo\\_Planejamento\\_Tributario\\_Anais\\_Congresso\\_Tema\\_8.pdf](http://www.planejamentotributario.ufc.br/artigo_Planejamento_Tributario_Anais_Congresso_Tema_8.pdf)> Acesso em 28 ago. 2014

FERREIRA, Heron Conrado do Carmo *et al.* **Planejamento estratégico, ferramenta indispensável para gestão de instituições de ensino superior IES Privadas**. Disponível em: < [http://www.aedb.br/seget/artigos06/440\\_Artigo\\_Seget\\_Heron\\_II.pdf](http://www.aedb.br/seget/artigos06/440_Artigo_Seget_Heron_II.pdf)>. Acesso em 27 jul. 2014

FERREIRA, Vilma Fernandes. **Planejamento Tributário Simples Nacional x Lucro Presumido**, Sete Lagoas, 2011 Disponível em: < <http://www.unifemm.edu.br/PtVista/arq/Planejamento%20Tribut%C3%A1rio%20Simples%20Nacional%20Versus%20Lucro%20Presumido.pdf>>. Acesso em 09 mar. 2014

GAZOLA, Miguel. **Contabilidade Tributária: Análise dos reflexos decisórios da escolha da empresa de pequeno e médio porte pelo regime de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional**, 2012 Disponível em < [http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=15484](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=15484)> Acesso em 31 ago. 2014

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

---

Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006 Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em 27 jul. 2014

LEI Nº 12.814, DE 16 DE MAIO DE 2013. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm)>. Acesso em: 31 ago. 2014.

Lei Nº 8.541, de 23 de Dezembro de 1992 Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8541.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8541.htm)> Acesso em 30 jun. 2014.

Lei Nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm)> Acesso em 26 jul. 2014.

LIMA , ANA VALDÍVIA FERREIRA DE .**O Planejamento Tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica: Estudo de Caso em uma Empresa de Turismo de Fortaleza**, 2010. Disponível em:< <http://www.flf.edu.br/revista-flf/monografias-contabeis/monografia-ana-valdivia-ferreira.pdf> >. Acesso em: 05 mai. 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com respostas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo; BECKER, Grace Vieira; MELLO, Maria Ivone de. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.