

**ANÁLISE DAS CAUSAS E CONSEQUÊNCIAS DA AUSÊNCIA DE  
COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE IRPJ E CSLL  
DECORRENTES DE RETENÇÕES NA FONTE\***

**ANALYSIS OF THE CAUSES AND CONSEQUENCES OF THE ABSENCE OF  
COMPENSATION OF TAX CREDITS OF IRPJ AND CSLL ARISING FROM  
RETENTION IN SOURCE**

Priscila Moreira Figueiredo\*\*

Maria de Lurdes Furno da Silva\*\*\*

**RESUMO**

O objetivo deste estudo foi verificar quais as causas e consequências da ausência de compensações de créditos retidos de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Contribuição Social Retida na Fonte (CSRF). Para tanto, foram efetuadas análises de recuperação de créditos para 94 clientes de uma empresa de consultoria tributária brasileira. Para atingir tal objetivo, foi realizada uma pesquisa documental, de natureza descritiva, com abordagem do problema de forma qualitativa, onde foram revisados documentos contábeis e fiscais. Os resultados indicam que a maioria das empresas se creditou adequadamente do IRRF (67,02%) e a minoria de CSRF (30,85%). As principais causas da ausência de compensação referem-se a: ausência de contabilização dos créditos a compensar no Ativo Circulante, fato agravado no segmento do comércio; ausência de indicação de retenção nas declarações e/ou informações fiscais, com maior representatividade para a CSRF (69,15%). As principais consequências se referem às ausências de redução dos valores a pagar. No IRPJ, foram apuradas saídas indevidas de caixa, cujos percentuais, em relação faturamento do mesmo período, variaram entre 0,02%, no segmento industrial, até 0,25%, no segmento de serviços. Na CSLL, os percentuais variaram de 0,00%, nos segmentos de indústria, distribuidoras, serviços de transporte e serviços terceirizados, até 0,25% no segmento de serviços em geral. Este estudo contribuiu para a área da pesquisa contábil apresentando passos para revisão das retenções de tributos, indicando inclusive relatórios e declarações fiscais a serem examinadas, o que pode contribuir para um roteiro de consultoria, situação pouco explorada em artigos científicos.

**Palavras-chave:** Créditos Tributários. Ausência de compensação. Retenções na fonte. Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

**ABSTRACT**

The objective of this study was to verify the causes and consequences regarding the absence of credit compensations from *Imposto de Renda Retido na Fonte* (IRRF) and *Contribuição Social Retida na Fonte* (CSRF). In order that, about 94 clients were analyzed concerning the

---

\* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2018, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

\*\* Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (priscilamf13@hotmail.com).

\*\*\*Orientadora. Doutora em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialista em Auditoria pela UFRGS. Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (lurdes.furno@ufrgs.br).

recover of credits as subject of research, and for that matter, a tax consulting company from Brazil served as a source. Towards the research goal, a documental and descriptive investigation was settled with a qualitative approach, where several accounting and financial documents were revised. According to the results, was expressed that the majority of the companies were properly set to the IRFF (67,02%) and the minority to CSFR (30,85%). The main causes for the absence of compensation was referred to: unavailability of accounting credits to compensate in *Ativo Circulante*, such fact aggravated by the comercial segment; lack of retention indicators/declaration from financial information with extensive representativity for CSRF (69,15%). The primary consequences were related to the absence of reduction for the paid values. In the case of IRPJ, was considered even the unnecessary flux of money, with percent values in variance, between 0,02%, in industrial segment, to 0,25%, in service segment. Regarding the CSLL, the percentile vary to 0,00%, in the industry segment, distribution, transport services and until 0,25% to the third party services. This study contributes to the accounting research by presenting all steps to revise the tax retaining process, providing reports and financial declarations that can be inspected. Adding, this work is able to play as a script for the consulting process, situation that is briefly explored by the scientific papers.

**Keywords:** Tax credit. Absence of compensation. Retention in source. *Imposto de Renda Pessoa Jurídica* – IRPJ. *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido* – CSLL.

## 1 INTRODUÇÃO

A crise econômico-financeira vivenciada no Brasil atinge diversos setores da economia, comprometendo o emprego e a renda da população, impactando na redução dos investimentos e consumo (GOMES et al., 2016). Segundo Pereira e Alcantara (2013), diante desse cenário econômico o planejamento tributário se transformou em uma ferramenta necessária para as pessoas jurídicas, sendo um aliado no conhecimento das particularidades empresariais e redução de custos.

A área tributária presta auxílio ao campo fiscal através do planejamento tributário buscando encontrar alternativas lícitas para a redução de impostos, como por exemplo, a compensação de créditos (MACHADO; GALVÃO, 2017). A compensação de créditos tributários é vista como uma oportunidade de reduzir o custo tributário e promover uma maior disponibilidade de recursos nas empresas. De acordo com Oliveira e Gonçalves (2013, p. 42) “[...] as empresas necessitam de ferramentas que racionalizem os seus custos tributários e que não incidam em nenhuma ilegalidade ou ilicitude”.

O recolhimento de tributos no Brasil é alto, as receitas tributárias representaram em torno de 33,7% do Produto Interno Bruto – PIB em 2013, conforme estudo realizado pela *Organization for Economic Co-operation and Development* – OECD (OECD et al., 2015). Para Peixe, Guimarães e Breine (2009), “[...] a carga tributária imputada às empresas consome parcela significativa dos lucros auferidos, com isso a necessidade de reduzir o valor dos impostos, das taxas e das contribuições, tornou-se fundamental para a continuidade dos negócios”. Na esfera federal, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) podem representar desembolsos de caixa significativos para as empresas, uma vez que se relacionam diretamente com as receitas auferidas ou com o lucro do exercício.

De acordo com Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2018a), no ano de 2017, o montante de Imposto de Renda recolhido pelos contribuintes totalizou em torno de R\$ 362 bilhões e, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, houve um pagamento

aproximado de R\$ 67 bilhões. O IBPT (2018b) considera a carga tributária elevada, sentimento partilhado pela população em geral, pois nos primeiros estudos em 2006 o Instituto identificou que o brasileiro trabalhou 145 dias naquele ano, o equivalente a quase cinco meses, para pagar seus impostos.

Em função da relevância desses tributos para a carga tributária total, as pessoas jurídicas devem ficar atentas à sua redução, seja através de créditos ou benefícios fiscais. Com relação aos créditos tributários, as pessoas jurídicas podem deixar de se beneficiar em função da ausência de controles efetivos, como é o caso do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre Lucro retidos pela fonte pagadora sobre notas fiscais ou sobre rendimentos financeiros. Os tributos retidos na fonte poderão ser aproveitados pela pessoa jurídica, ainda que a sua redução resulte em imposto pago a maior no período. Nesse caso, conforme o art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1717/2017, a pessoa jurídica deverá demonstrar o direito creditório que caracterizará o valor apurado como pagamentos a maior ou saldos negativos, resultando inclusive em restituição ao contribuinte por parte da Receita Federal do Brasil (RFB) ou compensação com outros tributos federais (BRASIL, 2017a).

A forma de tributação adotada pela pessoa jurídica também influencia na economia tributária. Conforme o Regulamento do Imposto de Renda instituído pelo Decreto nº 3.000/1999 e baseado na Lei Complementar nº 155/2016, os regimes para tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) disponíveis aos contribuintes pessoas jurídicas são 04 (quatro): Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Lucro Real. Enquanto as três primeiras opções referem-se à tributação simplificada com base em receitas, a quarta opção é complexa, porém é aquela que mais oferece possibilidades de créditos tributários e benefícios fiscais (BRASIL, 1999, 2016a). Segundo Souza e Pavão (2012, p. 6), “uma das vantagens da opção pelo lucro real é que ele é o único regime de tributação que permite o gozo dos diversos incentivos fiscais estabelecidos pela legislação do Imposto de Renda”.

Independente da forma escolhida para tributação dos lucros, as pessoas jurídicas poderão reduzir o valor a pagar de IRPJ e CSLL com créditos decorrentes de valores retidos sobre receitas que tenham sido consideradas na base tributável, desde que existam controles e documentos que comprovem a efetiva retenção realizada pelas fontes pagadoras das receitas auferidas. Na tributação pelo Lucro Real o art. 251 do Decreto 3.000/1999 prevê que a contabilidade deve refletir adequadamente as operações efetuadas no período tributário, de acordo com o regime de competência, o que implica que as empresas tenham uma estrutura adequada de controles internos sobre suas operações (BRASIL, 1999). Considerando que as empresas tributadas pelo Lucro Real sofrem exigência de controles rígidos, para oportunizar contabilização efetiva de suas operações, é esperado que tais empresas apresentem adequados controles sobre as receitas auferidas e os respectivos tributos retidos na fonte, sem estes, apresentariam prejuízos e desembolsos financeiros desnecessários, além de resultar em demonstrações contábeis não condizentes com a realidade.

Nesse sentido, este estudo busca responder a seguinte questão problema: **Quais as causas e consequências da ausência de compensação de créditos tributários de IRPJ e CSLL decorrentes de retenções na fonte nas empresas tributadas pelo lucro real?** Para responder a questão, tem-se como objetivo demonstrar as causas e consequências dadas pela ausência de compensação de créditos tributários de IRPJ e CSLL através de análises de situações observadas em trabalhos de consultoria de recuperação de créditos decorrentes de retenções na fonte de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro líquido, em 94 (noventa e quatro) empresas tributadas pelo lucro real.

Este estudo interessa aos profissionais da área contábil, uma vez que pode auxiliar na compreensão da segurança necessária sobre os valores retidos pela fonte pagadora até a redução dos valores a pagar de IRPJ e CSLL, oportunizando redução legal do ônus tributário

das empresas, bem como ilustrando situações que podem comprometer a confiabilidade de informações contábeis e tributárias.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta seção são apresentadas definições, conceitos e aplicabilidades sobre o tema pesquisado no presente estudo. Serão abordadas definições legais, bem como discussões e estudos pertinentes ao assunto.

### **2.1 CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

O crédito tributário corresponde à obrigação de recolhimento de tributo do sujeito passivo (contribuinte) perante o sujeito ativo (órgão competente). O Art. 139, do Código Tributário Nacional, cita que “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.” (BRASIL, 1966). De acordo com Fabretti (2017, p. 147), o mesmo “[...] corresponde ao direito de Estado de exigir o tributo, ou melhor, de exigir o objeto da obrigação tributária principal do sujeito passivo”.

A extinção do crédito tributário é feita de diversas formas, as quais estão descritas no Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (BRASIL, 1966).

O recolhimento de tributos é obrigação das pessoas jurídicas, que neste caso, conforme o Art. 121 do Código Tributário Nacional enquadram-se como contribuintes ou sujeitos passivos (BRASIL, 1966). As mesmas devem calcular os tributos incidentes sobre as suas operações e resultados e efetuar o devido pagamento aos entes responsáveis pela arrecadação. Contudo, segundo Borges (2012, p. 1), as empresas “[...] precisam lidar com problemas decorrentes de impostos pagos em excesso por razões diversas, tais como: erro, desconhecimento, imperícia, falta de controle ou quaisquer outras razões”, os quais acabam repercutindo nos recursos financeiros.

#### **2.1.1 Restituição e compensação de tributos**

Quando a pessoa jurídica desembolsa valores maiores do que a obrigação tributária devida, automaticamente, recebe o direito de solicitar ao órgão competente, a restituição ou compensação desse montante pago indevidamente ou a maior. De acordo com Crepaldi (2017), o pagamento a maior poderá ser restituído em dinheiro ou compensado com outros tributos da esfera federal. O Art. 165 do CTN discorre sobre três casos que dão direito à restituição, dentre eles se incluem a cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou recolhimento a maior, erros na constituição do débito (seja por alíquotas, cálculo indevido

ou equívoco na documentação relacionada ao pagamento), bem como, por extinção através de decisão condenatória (BRASIL, 1966).

Os tributos federais são administrados pela Receita Federal do Brasil e podem ser restituídos, reembolsados ou compensados com acréscimos de juros equivalentes a taxa SELIC, conforme trata a Instrução Normativa nº 1717/2017:

Art. 142. O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que:

I - a quantia for disponibilizada ao sujeito passivo;

II - houver a entrega da declaração de compensação ou for efetivada a compensação na GFIP; ou

III - for considerada efetuada a compensação de ofício, conforme a data definida nos incisos I a IV do art. 95. (BRASIL, 2017a).

O pedido de restituição ou compensação de créditos poderá ser efetuado pelo contribuinte através do programa de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação - PER/DCOMP (BRASIL, 2018). As empresas que possuem o direito de recuperar os créditos devem observar também o prazo prescricional para solicitá-los. De acordo com art. 174 do Código Tributário Nacional “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.” (BRASIL, 1966).

Ainda, vale ressaltar que o artigo 65 da Instrução Normativa nº 1810/2018 esclarece que os créditos tributários podem ser utilizados para compensação de débitos próprios, referente a tributos administrados pela Receita Federal, inclusive contribuições previdenciárias (BRASIL, 2018).

Como tributos federais, a recuperação de créditos de IRPJ e CSLL também sofre atualização monetária, conforme destaca o Art. 894 do Decreto nº 3.000/1999, o qual prevê que “O valor a ser utilizado na compensação ou restituição será acrescido de juros obtidos pela aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente.” (BRASIL, 1999).

## 2.2 ASPECTOS CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS DA APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL PELO LUCRO REAL

A apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição sobre o Lucro Líquido para empresas tributadas pelo Lucro Real é complexa e a carga tributária incidente sobre o fato gerador desses tributos é alta no Brasil, por isso, de acordo com o CPC 00 (2011) as demonstrações contábeis precisam ser fidedignas, demonstrando a real posição patrimonial e de resultado das empresas.

O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações acerca da situação financeira de uma entidade, baseadas nessas informações são tomadas as decisões de investimentos, e conferida a credibilidade da empresa para bancos, fornecedores, por usuários externos e internos. (LOURENÇO; FRANCISCO, 2016, p. 2).

Além da importância da informação contábil, vale ressaltar a relevância do conhecimento da legislação tributária. Segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2017) foram editadas 363.779 normas tributárias, representando excessivas cobranças e dificultando a vida dos contribuintes. Conforme o IBPT (2017), essas mudanças exigem que as pessoas físicas e jurídicas, bem como alguns

profissionais, compreendam e realizem o cumprimento de todas as normas a fim de evitar problemas com o fisco.

Aliado às alterações constantes na legislação tributária, vem à tona a necessidade das entidades buscar um planejamento tributário, tendo como fator de análise os tributos e seus reflexos na organização, visando minimizar o impacto destes, sobre a situação financeira, econômica e patrimonial das organizações. (SILVA; MORAES; SANTOS JÚNIOR, 2013, p. 3).

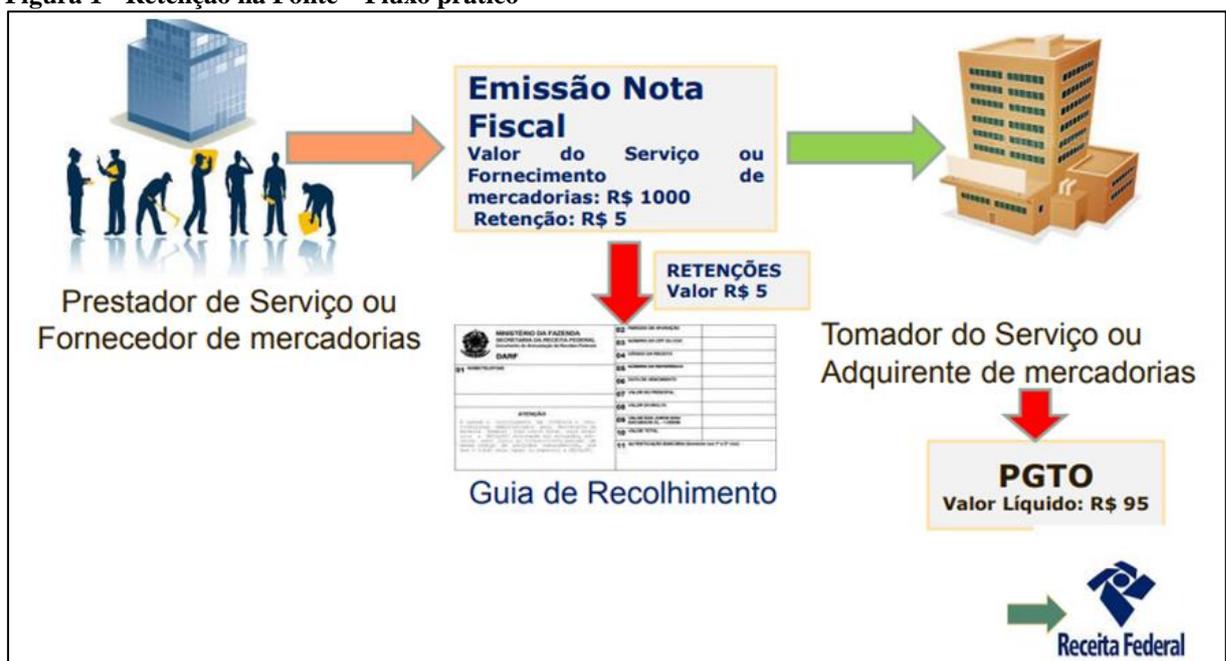
Para Redivo, Almeida e Beuren (2017), alguns aspectos internos devem ser observados pelas empresas, dentre eles se incluem os controles de gestão, os quais devem corresponder à realidade empresarial e gerar informações seguras e tempestivas, com o propósito de que os benefícios fiscais possam ser utilizados, a depender da forma de tributação.

O regime de tributação também tem influência sobre o pagamento do IRPJ e CSLL, segundo informação do Portal Tributário [2018], as empresas tributadas pelo lucro real, por exemplo, possuem uma série de alternativas para diminuição da carga tributária, dadas por meio do planejamento tributário. Dentre as possibilidades de redução dos encargos tributários para empresas do Lucro Real, destacam-se os créditos decorrentes dos impostos retidos em fonte.

### 2.2.1 Retenções na Fonte

As retenções na fonte são consideradas como uma antecipação dos impostos devidos pelos contribuintes, conforme trata o art. 9º da Instrução Normativa RFB Nº 1234/2012 (BRASIL, 2012). Segundo Carneiro (2018, p. 635), “A responsabilidade pela retenção é determinada na lei, podendo ser atribuída à terceiro (empregador/ instituição financeira/ contratante de serviços) ou ao próprio contribuinte (aluguéis, lucro imobiliário)”. Na figura 1, está demonstrado o fluxo prático da ocorrência da retenção, exemplificado por uma venda ou prestação de serviço com previsão de retenção de tributos.

Figura 1 - Retenção na Fonte – Fluxo prático



Fonte: Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro [2014, p.8].

De acordo com o fluxo apresentado, o tomador ou adquirente é o responsável por efetuar o pagamento ao prestador de serviço ou fornecedor de mercadorias, tendo que realizar a retenção na fonte de impostos e contribuições sociais e recolher o montante correspondente à Receita Federal do Brasil [CRCRJ, 2014]. Os rendimentos e valores de imposto de renda e contribuições retidos na fonte pagos ou creditados aos beneficiários deverão ser declarados pelas fontes pagadoras através da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRF, a qual deve ser entregue à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Conforme o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 480/2004, revogada pela Instrução Normativa SRF nº 1234/2012, as pessoas jurídicas ou órgãos públicos responsáveis por efetuar o pagamento da venda, prestação de serviço ou rendimento de aplicação financeira a outras pessoas jurídicas estão obrigadas a reter na fonte o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS correspondentes às receitas que lhe deram origem (BRASIL, 2004). Ainda, o art. 7º prevê que “Os valores retidos na forma desta Instrução Normativa poderão ser deduzidos, pelo contribuinte, do valor do imposto e contribuições de mesma espécie devidos, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir do mês da retenção.” (BRASIL, 2004).

No que corresponde à dedução das retenções na fonte, a Instrução Normativa RFB nº 1234/2012, art. 9º, estabelece que os valores retidos são considerados como antecipação do devido e poderão ser compensados ou deduzidos pelo contribuinte que sofreu a retenção. Para isso algumas restrições devem ser respeitadas, dentre elas destaca-se que as retenções de IRPJ e CSLL poderão ser deduzidas do imposto devido apurado no mês em que ocorrer a retenção e, se o IR ou CS retidos na fonte forem maiores que o imposto devido, a diferença se tornará compensável com os impostos apurados nos meses subsequentes, inclusive poderão ser restituídos ou compensados com débitos de outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2012).

Para a utilização do montante retido, o contribuinte necessita ter em mãos os comprovantes de descontos na fonte e rendimento recebido, os quais podem ser solicitados às fontes pagadoras. Conforme a Instrução Normativa SRF nº 1682/2016:

Art. 28. Os declarantes deverão manter todos os documentos contábeis e fiscais relacionados com o imposto sobre a renda ou contribuições retidas na fonte e as informações relativas a beneficiários sem retenção de imposto sobre a renda ou de contribuições, na fonte, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da apresentação da Dirf 2018 à RFB.

§ 1º Os registros e controles de todas as operações constantes na documentação comprobatória a que se refere este artigo deverão ser separados por estabelecimento.

§ 2º A documentação de que trata este artigo deverá ser apresentada quando solicitada pela autoridade fiscalizadora. (BRASIL, 2016b).

De acordo com o art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 1215/2011, se a fonte pagadora deixar de fornecer aos beneficiários a documentação, ficará sujeita ao pagamento de multa de R\$ 41,43 (quarenta e um reais e quarenta e três centavos) por documento (BRASIL, 2011). Sendo assim, quando não houver a disponibilização dos documentos, deve-se informar a Receita Federal do Brasil (RFB), para que sejam tomadas as devidas providências, uma vez que isso impede que as empresas façam o uso do direito creditório.

### 2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Prado (2014) buscou demonstrar através de um estudo de caso a importância do profissional capacitado na área tributária, expondo as formas de tributação, bem como o entendimento sobre a legislação dos impostos que afetam mais os resultados, são eles: IRPJ,

CSLL, PIS e COFINS. Como resultado da pesquisa, tem-se que os cálculos realizados para a empresa analisada evidenciam as possibilidades de se trabalhar dentro das brechas da legislação, gerando uma economia tributária significativa. Além disso, concluiu que o contador tributário deve atuar gerencialmente, a fim de contribuir para o crescimento empresarial.

Pilati e Theiss (2015) verificaram, por meio de um estudo com contadores, o grau de acertos frente a situações de elisão e evasão fiscal. O estudo concluiu através da estatística descritiva que a maior parte dos contadores possui entendimento de situações práticas de elisão e evasão fiscal. Dentre o grau de acerto, foi apontado um percentual acima de 60%. No teste de médias t Student foi possível verificar que a média entre respostas corretas e erradas é diferente, ou seja, pode-se dizer que a média das respostas corretas foi maior.

Machado e Galvão (2017) realizaram um estudo com a finalidade de demonstrar os procedimentos, os reflexos e a importância da compensação de Tributos Federais em uma Indústria Pneumática no Estado do Rio Grande do Sul. Com as análises realizadas chegaram a conclusão que a compensação de tributos é um instrumento do planejamento tributário que minimiza a carga tributária, bem como não onera o caixa da empresa, podendo este valor ser aplicado em outros investimentos e não ser desembolsado.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema utilizada no estudo é a qualitativa. “Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.” (RAUPP; BEUREN, 2013, p. 92). O estudo é definido como qualitativo pelo fato de haver a necessidade de conhecer e entender as causas e consequências da ausência de aproveitamento de créditos de IRPJ e CSLL para o período de 05 (cinco) anos nas empresas tributadas pelo Lucro Real que foram objetos da amostra.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva. De acordo com Gil (2010) as pesquisas descritivas têm como finalidade descrever as características da população/fenômeno analisados ou estabelecer ligação entre as variáveis, também são caracterizadas pela padronização de técnicas de coleta de informações e dados.

Com base nos procedimentos técnicos utilizados, o presente estudo é classificado como pesquisa documental. Marconi e Lakatos (2003, p. 174) definem esse tipo de pesquisa como aquela em que “[...] a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”. Para realização do estudo, foram utilizadas informações disponibilizadas pelas empresas analisadas, caracterizadas como fontes primárias.

A população do estudo representa o total de clientes de uma empresa de consultoria tributária brasileira, os quais contrataram análise tributária para o período de 05 (cinco) anos, respeitando o prazo prescricional designado pela Receita Federal do Brasil (RFB), não havendo especificidade quanto ao local de atuação e atividade desempenhada. Tal população corresponde a 168 (cento e sessenta e oito) empresas. Desse total, foram utilizados os dados das empresas tributadas pelo Lucro Real no primeiro semestre de 2018, que apresentaram créditos a serem recuperados de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido retidos na fonte, totalizando 94 (noventa e quatro) empresas que configuram a amostra estudada, as quais não autorizaram suas identificações.

As formas de tributação no Brasil não são distribuídas de maneira uniforme, havendo grande preferência pelas tributações simplificadas, o que pode ser observado na figura 2.

**Figura 2 – Quantidade de empresas**

	2008		2009		2010		2011		2012	
Lucro Real	149.256	8,92%	147.189	3,34%	150.829	3,22%	153.417	3,15%	151.005	3,02%
Lucro Presumido	1.170.471	69,92%	982.523	22,33%	991.912	21,16%	1.027.451	21,13%	1.039.429	20,77%
SIMPLES	0	0,00%	2.984.515	67,82%	3.253.497	69,39%	3.390.536	69,72%	3.526.564	70,46%
Imunes/Isentas	354.371	21,17%	286.122	6,50%	292.430	6,24%	291.951	6,00%	287.904	5,75%
<b>Total</b>	<b>1.674.098</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.400.349</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.688.668</b>	<b>100,00%</b>	<b>4.863.355</b>	<b>100,00%</b>	<b>5.004.902</b>	<b>100,00%</b>

Fonte: Receita Federal do Brasil (2016, p.3).

Nota: dados setoriais 2008/2012

Considerando a informação mais recente (ano de 2012), verifica-se que no Brasil existem 151.005 empresas que apuram seus tributos pelo Lucro Real, as quais representam 3,02% do total de empresas. Comparando os dados relativos ao total de empresas tributadas pelo lucro real do ano de 2012 (mais recentes publicados) e a amostra de 94 empresas, a representatividade da amostra utilizada sobre o total das empresas que adotam essa tributação no Brasil pode ser verificada na tabela 1.

**Tabela 1 – Representatividade da amostra**

Nº de empresas tributadas pelo Lucro Real no Brasil (Ano de 2012)	Nº de empresas analisadas	Representatividade percentual
151.005	94	0,06%

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Os dados utilizados na pesquisa são provenientes de fontes primárias por referirem-se a dados disponibilizados pelas empresas e, as análises foram realizadas através dos documentos contábeis e relatórios de controles dos últimos 05 (cinco) anos, considerando prazo de prescrição anteriormente citado, encaminhados pelas empresas selecionadas. Por intermédio da documentação disponibilizada foram analisadas as causas e consequências contábeis da ausência de compensação de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido retidos na fonte. Para cada uma das empresas, foi efetuada análise documental dos lançamentos contábeis e controles visando identificar os motivos que desencadearam a não compensação dos créditos tributários, bem como, as consequências dadas pela ausência dessas compensações.

Para execução da pesquisa, os relatórios e documentos analisados foram os seguintes: Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, Escrituração Contábil Fiscal – ECF, Escrituração Contábil Digital - ECD, Balancetes e Livros Razão; visando oportunizar entendimento do estudo realizado, inclusive sua replicação por profissionais da área contábil, na análise dos dados foram apresentados os passos seguidos com apresentação dos relatórios e/ou materiais examinados.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Com o intuito de atender o objetivo proposto e auxiliar no entendimento, esta seção foi dividida em três subseções, sendo a primeira destinada a apresentação das variáveis e

documentação analisadas. A segunda e a terceira demonstram as causas e consequências da ausência de compensação de créditos tributários de IRPJ e CSLL retidos na fonte.

#### 4.1 VARIÁVEIS ANALISADAS

O estudo desenvolvido está fundamentado na legislação tributária vigente, levando em consideração os critérios aplicáveis para empresas que apurem seus tributos pelo lucro real. A tabela 2 demonstra o banco de dados utilizado no estudo.

**Tabela 2 – Banco de Dados**

Segmento	Número de empresas	Créditos Totais de IR e CS retidos	Faturamento Total (Último ano analisado)
COMÉRCIO EM GERAL	67	R\$ 875.130,82	R\$ 754.695.635,18
SERVIÇOS EM GERAL	6	R\$ 96.000,24	R\$ 65.597.435,47
DISTRIBUIDORA	2	R\$ 2.064,08	R\$ 4.001.522,67
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	2	R\$ 5.043,48	R\$ 11.862.678,40
INDÚSTRIA	13	R\$ 153.595,13	R\$ 707.799.829,12
CONSTRUÇÃO CIVIL	3	R\$ 524.946,60	R\$ 641.766.922,35
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	1	R\$ 4.589,81	R\$ 1.865.070,32
<b>Total</b>	<b>94</b>	<b>R\$ 1.661.370,16</b>	<b>R\$ 2.187.589.093,51</b>

Fonte: Dados obtidos no banco de dados (2018).

No demonstrativo do banco de dados, foram apresentadas apenas o número de empresas e o subtotal de faturamento e créditos de IRPJ e CSLL retidos na fonte. Por não ter havido autorização, os dados apresentados estão por segmentos, de modo a evitar identificação das empresas cujos dados foram analisados.

Abaixo, no quadro 1, são demonstradas as variáveis analisadas em busca de identificar as causas pela ausência de compensações de créditos decorrentes de IRPJ e CSLL retidos na fonte.

**Quadro 1 – Variáveis analisadas para as Retenções na fonte**

Variáveis analisadas	Embasamento	Objetivo
<b>1) Contabilização dos valores retidos no ativo circulante ou como despesa</b>	Decreto 3.000/1999. Art. 272 - Na escrituração dos rendimentos auferidos com desconto do imposto retido pelas fontes pagadoras, serão observadas, nas empresas beneficiadas, as seguintes normas:  I - o rendimento percebido será escriturado como receita pela respectiva importância bruta, verificada antes de sofrer o desconto do imposto na fonte;  II - o imposto descontado na fonte pagadora será escriturado, na empresa beneficiária do rendimento:  a) como despesa ou encargo não dedutível na determinação do lucro real, quando se tratar de incidência exclusiva na fonte;  b) como parcela do ativo circulante, nos demais casos.	Analisar se a empresa faz o reconhecimento e a utilização dos valores retidos contabilmente.

<p><b>2) Aproveitamento dos valores retidos como dedução nas declarações fiscais entregues ao fisco (DIPJ/ECF)</b></p>	<p>Instrução Normativa 1700/2017. Art. 44 - Para determinação do valor do IRPJ a pagar a pessoa jurídica poderá ainda deduzir do imposto devido, apurado conforme os artigos 42 e 43, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a respectiva base de cálculo. Art. 46 - Para fins de cálculo do valor a pagar a pessoa jurídica poderá deduzir da CSLL devida no mês a CSLL retida na fonte sobre receitas que integraram a respectiva base de cálculo.</p>	<p>Verificar se a empresa utiliza os valores retidos parcialmente ou não utiliza, buscando identificar se há conhecimento sobre a utilização.</p>
--	--	---

Fonte: elaborada com base no Decreto 3.000/99 (BRASIL, 1999) e Instrução Normativa RFB Nº 1.700/2017 (BRASIL, 2017b).

As verificações realizadas têm o respaldo da legislação e das demonstrações contábeis e fiscais. Para as retenções na fonte foram analisados os balancetes, livros razão (até 2013), dados contidos na Escrituração Contábil Digital - ECD (Sped Contábil) a partir de 2014, Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ (até 2013) e Escrituração Contábil Fiscal – ECF a partir de 2014.

Levando em consideração as demonstrações contábeis, de forma exemplificativa, são indicadas, nas figuras 3 e 4, o grupo de contas analisado e os lançamentos contábeis observados para a identificação do aproveitamento e conhecimento dos créditos tributários de retenções na fonte de IRPJ e CSLL.

**Figura 3 – Exemplo de Balancete de verificação**

<b>Balancete Analítico (Valores em reais)</b>					
<b>Classificador</b>	<b>Nome da Conta</b>	<b>Saldo Inicial</b>	<b>Mov. Débito</b>	<b>Mov. Crédito</b>	<b>Saldo Final</b>
1121100000	IMPOSTOS RECUPERÁVEIS	1.235.000,00	1.024.800,00	756.613,00	1.503.187,00
1121100001	I.c.m.s	490.000,00	240.000,00	230.000,00	500.000,00
1121100002	I.p.i.	220.000,00	52.000,00	235.000,00	37.000,00
1121100003	Pis	1.100,00	42.000,00	43.500,00	- 400,00
1121100004	Cofins	-	200.500,00	200.500,00	-
1121100006	I.r.r.f. s/Aplic.Financeiras	1.600,00	2.300,00	1.600,00	2.300,00
1121100008	Contribuição Social	13,00	-	13,00	-
1121100018	I.p.i. a Ressarcir	1.600,00	220.000,00	-	221.600,00
1121100020	P.i.s. Compensável	46.000,00	-	46.000,00	-
1121100098	Saldo Negativo CSLL	-	125.000,00	-	125.000,00
1121100098	Saldo Negativo IRPJ	460.000,00	143.000,00	-	603.000,00

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

No exemplo de balancete de verificação, está apresentado o grupo do ativo circulante referente aos impostos recuperáveis. A figura 4, demonstrada abaixo, evidencia os lançamentos contábeis observados.

Figura 4 – Exemplo de Livro Razão

Data	No.Lote/item	Filial CR	No.Doc	Histórico	Débitos	Créditos	Saldo
*** Conta: 1.1.2.025.000002				IRRF A RECUPERAR			
				*** Saldo Inicial em 01/01/18			38.916,88 D
02/01/18	CR180100020021	001	00000000005534001	0005534.001 IRRF RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE IRRF	37,80		
02/01/18	CR180100020022	001	00000000005535001	0005535.001 IRRF RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE IRRF	37,80		
02/01/18	CR180100020023	001	00000000005537001	0005537.001 IRRF RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE IRRF	37,80		
1009				CSLL RETIDO EM NF SAIDA			
				*** Saldo Inicial em 01/01/18			9.881,67 D
19/01/18	CR180100090234	001	00000000005583001	0005583.001 CSLL RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE	70,00		
31/01/18	CR180100130071	005	00000000000935001	000935.001 CSLL RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE	17,80		
31/01/18	CR180100130074	005	00000000000935002	000935.002 CSLL RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE	17,80		
31/01/18	CR180100130077	005	00000000000935003	000935.003 CSLL RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE	17,80		
31/01/18	CR180100130080	005	00000000000936001	000936.001 CSLL RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE	3,90		
31/01/18	CR180100130083	005	00000000000936002	000936.002 CSLL RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE	3,90		
31/01/18	CR180100130086	005	00000000000936003	000936.003 CSLL RETIDO EM NF SAIDA REFERENTE	3,90		
				*** Saldo Final em 31/01/18	135,10	0,00	10.016,77 D

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Através dos balancetes e livro razão foi analisada a utilização adequada dos tributos retidos, verificando se a empresa reconhece contabilmente o crédito e se faz a utilização em contrapartida com o passivo circulante no grupo de tributos a recolher.

No que tange as informações declaradas ao fisco, foi verificada a apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social nos Registros N620, N630, N660, N670 e Y570 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, a fim de detectar o aproveitamento e conhecimento fiscal da dedução dos tributos retidos. Vale ressaltar que a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ foi substituída, a partir do ano-calendário de 2014, pela ECF, no entanto, as fichas correspondentes verificadas nessa declaração são: fichas 11, 12, 16, 17 e 57.

Na figura 5, está retratada a apuração do IRPJ mensal por estimativa, na qual devem ser reconhecidos os resultados da empresa e apurado o imposto para cada um dos meses, por meio de balancete de redução e suspensão ou pela receita bruta e acréscimos.

Figura 5 – Escrituração Contábil Fiscal - ECF – Registro N620

REGISTRO - N620		Sped ECF	
Registro N620 - Apuração do IRPJ Mensal Por Estimativa			
Pesquisar			
Código	Descrição	Valor	
13	(-) Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12...	0,00	
14	(-) Atividades de Caráter Desportivo	0,00	
15	(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PRONON...	0,00	
16	(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa c...	0,00	
17	(-) Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Maternidade	0,00	
17.01	(-) Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferido...	0,00	
18	(-) Isenção e Redução do Imposto	0,00	
19	(-) Redução por Reinvestimento	0,00	
20	(-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	0,00	
20.01	Imposto de Renda Devido no Mês	0,00	
21	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	0,00	
22	(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganho...	0,00	
23	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e F...	0,00	
24	(-) Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades d...	0,00	

Fonte: elaborada com base no programa validador da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2018).

Conforme observado, as deduções de imposto de renda retido são realizadas nas linhas 21, 23 e 24, respeitando a natureza da retenção. A figura 6 apresenta o registro N630, onde é realizada a apuração do lucro real trimestral ou anual definitiva, para IRPJ.

**Figura 6 – Escrituração Contábil Fiscal – ECF – Registro N630**

Código	Descrição	Valor
15	(-)Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pess...	0,00
16	(-)Valor da Remuneração da Prorrogação da Licença-Materni...	0,00
16.01	(-)Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auf...	0,00
16.04	(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada ...	
16.05	(-)Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incide...	
<b>17</b>	<b>(-)Isenção e Redução do Imposto</b>	<b>0,00</b>
<b>18</b>	<b>(-)Redução por Reinvestimento</b>	<b>0,00</b>
19	(-)Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ga...	0,00
<b>20</b>	<b>(-)Imposto de Renda Retido na Fonte</b>	<b>0,00</b>
<b>21</b>	<b>(-)Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias...</b>	<b>0,00</b>
<b>22</b>	<b>(-)Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidad...</b>	<b>0,00</b>
23	(-)Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Ren...	0,00
24	(-)Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	0,00
25	(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo ...	0,00
<b>26</b>	<b>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</b>	<b>0,00</b>
27	IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUS...	0,00

Fonte: elaborada com base no programa validador da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Receita Federal do Brasil (BRASIL. 2018).

Na apuração definitiva do lucro real trimestral ou anual os valores de IRRF são deduzidos nas linhas 20, 21 e 22. O registro N660 demonstrado pela figura 7, evidencia a apuração da CSLL mensal por estimativa, também calculada através da redução e suspensão ou receita bruta e acréscimos, conforme opção da pessoa jurídica.

**Figura 7 – Escrituração Contábil Fiscal – ECF – Registro N660**

Código	Descrição	Valor
4	DEDUÇÕES	
5	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Prouni	0,00
6	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração de Eventos da Fifa	0,00
7	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração da Atividade de Serviç...	0,00
8	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração de Eventos do CIO	0,00
9	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração da Atividade de Serviç...	0,00
10	(-)Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º)	
11	(-)Créditos sobre Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (Lei ...	0,00
12	(-)CSLL Devida em Meses Anteriores	0,00
<b>12.01</b>	<b>CSLL Devida no Mês</b>	<b>0,00</b>
13	(-)Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganh...	0,00
<b>14</b>	<b>(-)CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Fe...</b>	<b>0,00</b>
<b>15</b>	<b>(-)CSLL Retida na Fonte pelas Demais Entidades da Administra...</b>	<b>0,00</b>
<b>16</b>	<b>(-)CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privad...</b>	<b>0,00</b>
<b>17</b>	<b>(-)CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações do...</b>	<b>0,00</b>
17.01	(-)Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Dire...	

Fonte: elaborada com base no programa validador da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Receita Federal do Brasil (BRASIL. 2018).

As deduções da contribuição social retida são realizadas nas linhas 14, 15, 16 e 17, de acordo com a origem da retenção. A seguir, na figura 8, está demonstrada a apuração da CSLL trimestral ou anual definitiva.

**Figura 8 – Escrituração Contábil Fiscal – ECF – Registro N670**

Código	Descrição	Valor
9	(-) Isenção sobre o Lucro da Exploração de Eventos da Fifa	0,00
10	(-) Isenção sobre o Lucro da Exploração da Atividade de Servi...	0,00
11	(-) Isenção sobre o Lucro da Exploração de Eventos do CIO	0,00
12	(-) Isenção sobre o Lucro da Exploração da Atividade de Servi...	0,00
13	(-) Bônus de Adimplência Fiscal (Lei nº 10.637/2002, art. 38)	0,00
14	(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganh...	0,00
14.03	(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Dire...	0,00
14.04	(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente ...	0,00
15	(-) CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Fe...	0,00
16	(-) CSLL Retida na Fonte pelas Demais Entidades da Administra...	0,00
17	(-) CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privad...	0,00
18	(-) CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações do...	0,00
19	(-) CSLL Mensal Paga por Estimativa	0,00
20	(-) Parcelamento Formalizado de CSLL sobre a Base de Cálculo ...	0,00
21	CSLL A PAGAR	0,00

Fonte: elaborada com base no programa validador da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Receita Federal do Brasil, (BRASIL. 2018).

No registro N670, a contribuição social retida na fonte é deduzida nas linhas 15, 16, 17 e 18. A figura 9 demonstra o registro Y570, destinado ao controle dos valores de IRPJ e CSLL retidos em fonte.

**Figura 9 – Escrituração Contábil Fiscal – ECF – Registro Y570**

CNPJ da Fonte Pagadora	Nome Empresarial	Indicador de Órgão Público	Código da Receita	Rendimento Bruto/Receita	IR Retido na Fonte	CSLL Retida na Fonte
			5952 - RETENÇÃO CONTRI...			
			5952 - RETENÇÃO CONTRI...			
			3426 - IRRF - APLICAÇÕES ...			
			6800 - IRRF - APLICAÇÕES ...			
			3426 - IRRF - APLICAÇÕES ...			

Fonte: elaborada com base no programa validador da Escrituração Contábil Fiscal – ECF da Receita Federal do Brasil, (BRASIL. 2018).

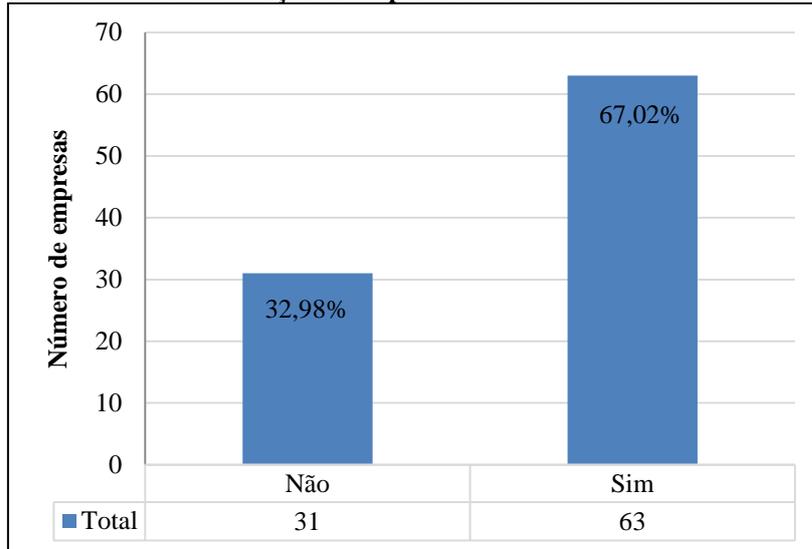
No registro Y570 a empresa deve declarar todos os valores retidos dos quais possui conhecimento e utiliza para redução tributária.

Em geral, nas declarações fiscais foi analisada a utilização do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e Contribuição Social Retida na Fonte - CSRF como dedução na apuração do montante a recolher, bem como o controle efetuado pela empresa no demonstrativo correspondente que pertence ao bloco Y.

## 4.2 ANÁLISE DAS CAUSAS

Através do banco de dados e amostra utilizada, foram analisadas as possíveis causas da ausência de compensação de créditos tributários decorrentes de IRPJ e CSLL retidos na fonte. Inicialmente, foi verificada a documentação contábil das empresas que contrataram o serviço de consultoria tributária, buscando identificar se houve conhecimento sobre os valores retidos, por meio da contabilização. No gráfico 1, está apresentada a análise para o IRPJ retido.

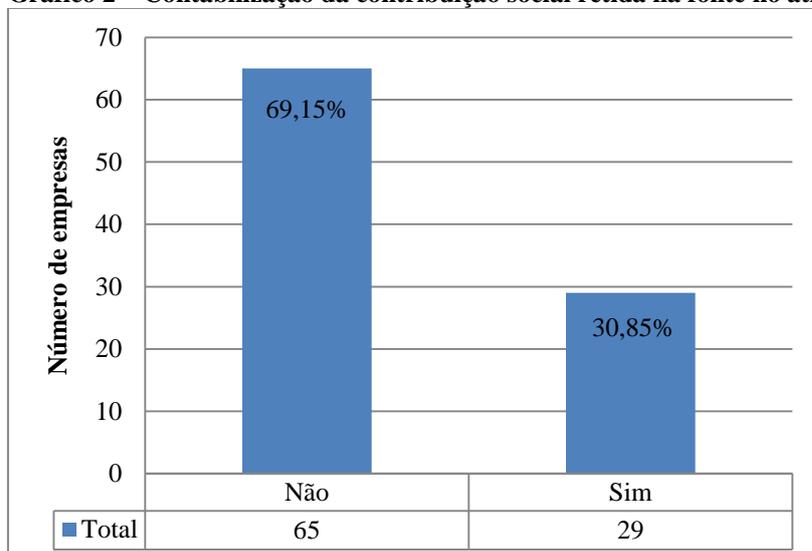
**Gráfico 1 – Contabilização do Imposto de renda retido na fonte no ativo circulante**



Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Conforme demonstrado 67,02% das pessoas jurídicas objetos de análise contabilizaram no ativo circulante o imposto de renda retido na fonte. Isso significa que no geral existem controles dos valores retidos de IRPJ, evidenciando que as empresas possuem conhecimento sobre o direito creditório, mesmo que não seja na sua totalidade, pois ainda assim apresentaram créditos não recuperados. No gráfico 2, é demonstrada a mesma análise, voltada para a CSLL retida.

**Gráfico 2 – Contabilização da contribuição social retida na fonte no ativo circulante**



Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Em relação à contribuição social retida na fonte, pode-se afirmar que na maioria dos casos não houve contabilização, fato que pode estar associado com o segmento de mercado, bem como pelo desconhecimento proveniente da ausência de informes de rendimentos ou notas fiscais de venda ou prestação de serviço.

As retenções são resultantes de determinadas vendas, prestações de serviço ou aplicações financeiras, dessa forma, a depender do segmento de mercado, haverá incidência ou não de tributos retidos em fonte. Na tabela 3, verifica-se o reconhecimento contábil levando em consideração o segmento das empresas analisadas.

**Tabela 3 – Contabilização do IRRF por segmento**

Segmento	Contabilização do IRRF por segmento					
	Não	Sim	Total de empresas	% Não	% Sim	% Total
COMÉRCIO EM GERAL	26	41	67	38,81%	61,19%	100,00%
INDÚSTRIA	4	9	13	30,77%	69,23%	100,00%
DISTRIBUIDORA	1	1	2	50,00%	50,00%	100,00%
CONSTRUÇÃO CIVIL	-	3	3	0,00%	100,00%	100,00%
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	-	2	2	0,00%	100,00%	100,00%
SERVIÇOS EM GERAL	-	6	6	0,00%	100,00%	100,00%
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	-	1	1	0,00%	100,00%	100,00%
Total Geral	31	63	94	32,98%	67,02%	100,00%

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Foi possível identificar que o segmento de maior representação na amostra é o de comércio em geral, 61,19% das empresas desse segmento realizam a contabilização do IRRF. Isso significa que houve um maior conhecimento em relação ao imposto de renda retido, levando a evidência de que existem controles e documentação comprobatória disponível (notas fiscais ou informes de rendimentos). Para o segmento industrial, a situação foi semelhante a do comércio. Em geral, as empresas comerciais e industriais sofrem retenções de imposto de renda por eventual fornecimento de bens para órgãos públicos ou, na maioria dos casos, decorrentes de aplicações financeiras. Também foi observado que todas as empresas prestadoras de serviço possuem a contabilização do IRPJ retido, o que demonstra um controle maior em relação ao direito creditório originado.

Nesse sentido, conforme resultado da pesquisa de Machado e Galvão (2017), é importante que as empresas guardem toda a documentação que comprove a existência dos créditos tributários, a fim de comprovar ao fisco. O resultado obtido pelos autores confirma as informações identificadas neste estudo.

Na tabela 4, a mesma análise foi realizada para a CSLL retida.

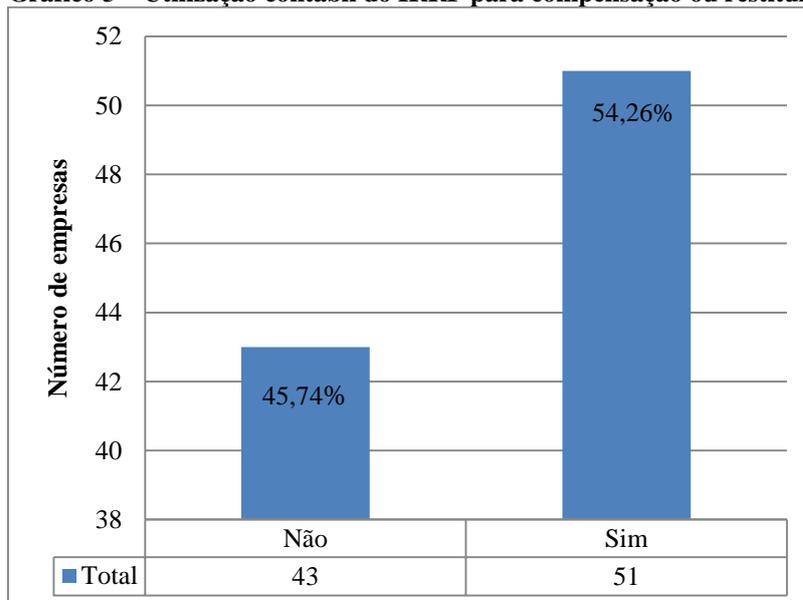
**Tabela 4 – Contabilização da CSRF por segmento**

Segmento	Contabilização da CSRF por segmento					
	Não	Sim	Total de empresas	% Não	% Sim	% Total
COMÉRCIO EM GERAL	50	17	67	74,63%	25,37%	100,00%
INDÚSTRIA	9	4	13	69,23%	30,77%	100,00%
DISTRIBUIDORA	2	-	2	100,00%	0,00%	100,00%
CONSTRUÇÃO CIVIL	1	2	3	33,33%	66,67%	100,00%
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	2	-	2	100,00%	0,00%	100,00%
SERVIÇOS EM GERAL	1	5	6	16,67%	83,33%	100,00%
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	-	1	1	0,00%	100,00%	100,00%
Total Geral	65	29	94	69,15%	30,85%	100,00%

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Verifica-se que 74,63% das empresas segmentadas pelo comércio não reconheceram contabilmente as retenções de CSLL. A incidência dessa retenção normalmente não é relevante para a atividade de comércio, o que pode levar a falta de reconhecimento contábil e realização de controles, essas retenções costumam ser recorrentes no ramo de prestação de serviços. Nas indústrias o cenário foi similar ao do comércio. Para a Contribuição Social existe uma menor incidência na fonte para os segmentos de comércio e de indústria. As prestadoras de serviço, em sua maioria, reconheceram a CSLL retida no ativo circulante. Nesse segmento, o controle foi mais efetivo, uma vez que a incidência também é maior para o mesmo.

A informação sobre o reconhecimento contábil não esclarece como um todo o conhecimento sobre a utilização dos créditos decorrentes de IRPJ e CSLL retidos na fonte, uma vez que não evidencia a utilização dos valores para redução da carga tributária. Sendo assim, foi necessário analisar se os valores contabilizados foram utilizados para compensação ou restituição, através dos lançamentos contábeis. O gráfico 3 apresenta a análise da utilização contábil do IRRF.

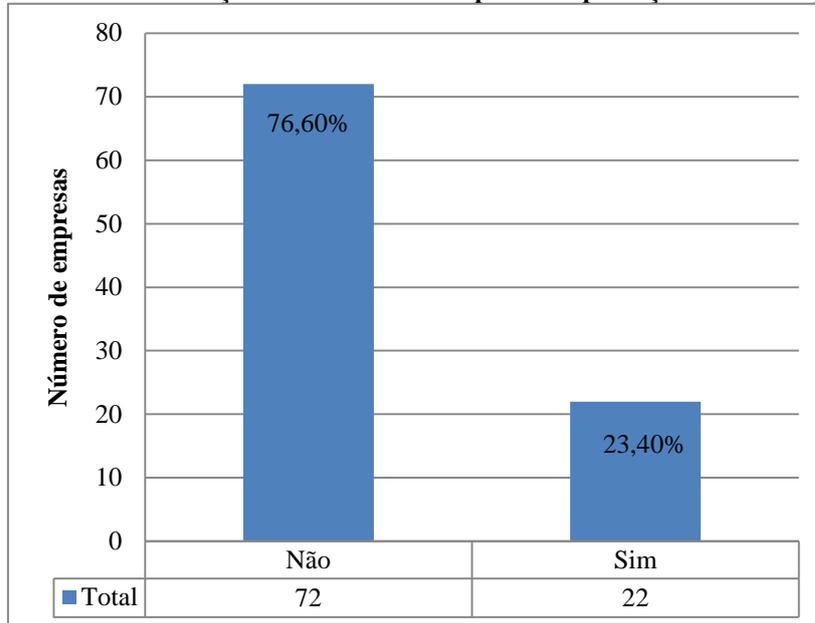
**Gráfico 3 – Utilização contábil do IRRF para compensação ou restituição**

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Foi possível observar que 54,16% das empresas utilizaram contabilmente os valores retidos de IRPJ para compensação ou restituição, mesmo que parcialmente, pois ainda

apresentaram créditos, demonstrando que existe conhecimento quanto à utilização correta. No entanto, 45,74% das empresas não fizeram a utilização contábil dos valores, deixando de obter o benefício tributário. No gráfico 4 é evidenciada a mesma análise em relação à CSRF.

**Gráfico 4 – Utilização contábil da CSRF para compensação ou restituição**

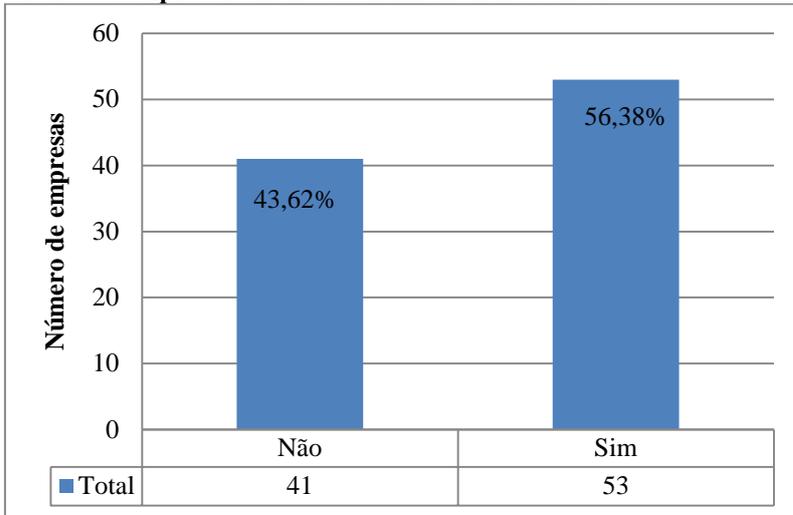


Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Conforme analisado 76,60% das empresas não utilizaram contabilmente as retenções de CSLL para compensação ou restituição, enquanto apenas 23,40% fizeram o aproveitamento. A não utilização está diretamente relacionada com a ausência de conhecimento, seja por inexistência de documentação comprobatória e controles ou simplesmente por falta de informação sobre a legislação. Outro fato pertinente, seria a observância dessas retenções ao regime de caixa, ou seja, só podem ser aproveitadas após recebimento das receitas.

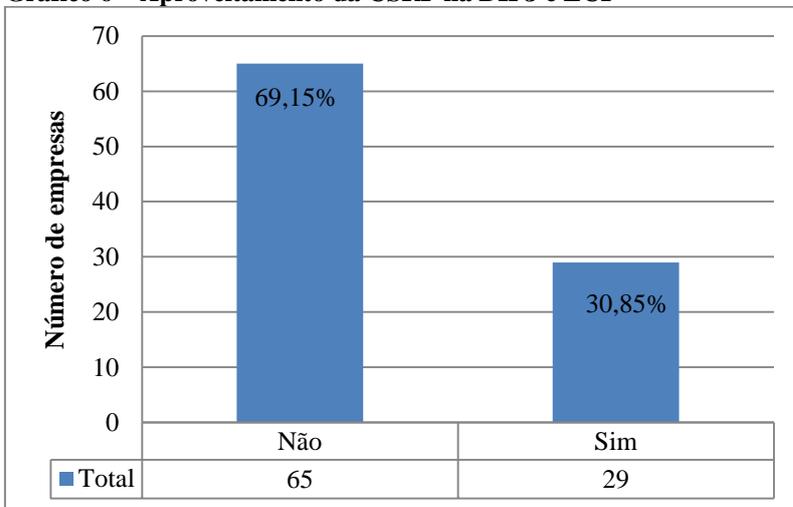
Na pesquisa de Pilati e Theiss (2015) foi identificado através de um questionário, considerando a quantidade de acertos, que muitos contadores possuem dúvidas ou interpretam erroneamente a legislação, o que pode proporcionar como consequência a realização de planejamento tributário de forma evasiva. Com a conclusão dos autores é possível observar que a interpretação e entendimento da legislação influenciam na utilização dos tributos retidos na fonte, o que vai de encontro com o resultado obtido neste estudo.

Na análise das causas também foram observadas as informações declaradas pelas empresas na DIPJ e ECF, buscando identificar se houve conhecimento fiscal dos valores de IRPJ e CSLL retidos. Apresenta-se no gráfico 5 o número de empresas que utilizaram fiscalmente os valores retidos de IRPJ.

**Gráfico 5 – Aproveitamento do IRRF na DIPJ e ECF**

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Nota-se que 56,38% das pessoas jurídicas utilizaram, ainda que parcialmente, as retenções de IRPJ nas declarações, enquanto 43,62% não fizeram o aproveitamento. Ainda que a maioria tenha ciência e utilize os valores, existe um número representativo de empresas que não possuem conhecimento do direito creditório. A utilização em relação à CSLL retida, pode ser verificada no gráfico 6.

**Gráfico 6 – Aproveitamento da CSRF na DIPJ e ECF**

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

A maior parte das empresas não se beneficiou das retenções de CSLL para redução da carga tributária, correspondendo a 69,15% da amostra. Neste sentido, para uma maior compreensão, as tabelas 5 e 6, evidenciam o aproveitamento por segmentação de mercado.

**Tabela 5 – Aproveitamento do IRRF nas declarações fiscais por segmentação de mercado**

Segmento	Aproveitamento do IRRF na DIPJ e ECF					
	Não	Sim	Total de Empresas	% Não	% Sim	% Total
COMÉRCIO EM GERAL	32	35	67	47,76%	52,24%	100,00%
INDÚSTRIA	5	8	13	38,46%	61,54%	100,00%
CONSTRUÇÃO CIVIL	2	1	3	66,67%	33,33%	100,00%
DISTRIBUIDORA	1	1	2	50,00%	50,00%	100,00%
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	1	1	2	50,00%	50,00%	100,00%
SERVIÇOS EM GERAL	-	6	6	0,00%	100,00%	100,00%
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	-	1	1	0,00%	100,00%	100,00%
Total Geral	41	53	94	43,62%	56,38%	100,00%

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Conforme apresentado no comércio, considerando o critério de relevância por segmento, 52,24% das empresas se beneficiaram do IRPJ retido para reduzir a carga tributária e 47,76% não fizeram o aproveitamento. A tabela 6 apresenta o aproveitamento segmentado para a CSRF.

**Tabela 6 – Aproveitamento da CSRF nas declarações fiscais por segmentação de mercado**

Segmento	Aproveitamento da CSRF na DIPJ e ECF					
	Não	Sim	Total de Empresas	% Não	% Sim	% Total
COMÉRCIO EM GERAL	49	18	67	73,13%	26,87%	100,00%
CONSTRUÇÃO CIVIL	2	1	3	66,67%	33,33%	100,00%
DISTRIBUIDORA	2	-	2	100,00%	0,00%	100,00%
INDÚSTRIA	9	4	13	69,23%	30,77%	100,00%
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	2	-	2	100,00%	0,00%	100,00%
SERVIÇOS EM GERAL	1	5	6	16,67%	83,33%	100,00%
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	-	1	1	0,00%	100,00%	100,00%
Total Geral	65	29	94	69,15%	30,85%	100,00%

Fonte: elaborado a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

O cenário para a CSLL retida é diferente, 73,13% das pessoas jurídicas do segmento de comércio não se creditaram dos valores. Essas informações esclarecem também, conforme já apresentado na análise das tabelas 3 e 4, que os controles e boa guarda dos comprovantes de rendimentos e notas fiscais para o IRRF são mais efetivos, enquanto para a CSLL retida não houve incidência representativa para o segmento de mercado, conforme demonstração abaixo. A seguir, na tabela 7, foram evidenciados os créditos levantados por segmentação de mercado.

**Tabela 7 – Créditos decorrentes do IRRF e CSRF por segmento de mercado**

Segmento	Total de Empresas	Créditos de IRRF	Créditos de CSRF	Representação IRRF	Representação CSRF
COMÉRCIO EM GERAL	67	R\$ 875.130,82	R\$ 50.376,59	94,56%	5,44%
SERVIÇOS EM GERAL	6	R\$ 96.000,24	R\$ 165.920,45	36,65%	63,35%
DISTRIBUIDORA	2	R\$ 2.064,08	R\$ 0,00	100,00%	0,00%
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	2	R\$ 5.043,48	R\$ 0,00	100,00%	0,00%
INDÚSTRIA	13	R\$ 153.595,13	R\$ 6.723,79	95,81%	4,19%
CONSTRUÇÃO CIVIL	3	R\$ 524.946,60	R\$ 352.669,72	59,82%	40,18%
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	1	R\$ 4.589,81	R\$ 0,00	100,00%	0,00%
Total	94	R\$ 1.661.370,16	R\$ 575.690,55	74,27%	25,73%

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Por meio do levantamento de créditos tributários, foi observado que a contribuição social retida não utilizada representa apenas 5,44% do total levantado para as empresas comerciais. Nas indústrias a situação é semelhante, existe um maior aproveitamento da CSLL retida, porém a representatividade é irrisória.

No ramo da construção civil existe uma representatividade considerável para ambos os tributos, na maioria dos casos não há efetividade quanto ao aproveitamento fiscal, o que demonstra a ausência de controles, documentação ou ciência dos valores e formas de utilização.

As análises das causas evidenciaram que dependendo do segmento existe um maior conhecimento e aproveitamento dos valores de IRPJ e CSLL retidos, bem como, de forma subjetiva, direcionaram a possíveis razões que desencadearam a ausência de compensação dos créditos tributários.

#### 4.3 ANÁLISE DAS CONSEQUÊNCIAS

As consequências da ausência de compensação dos créditos de IRPJ e CSLL retidos na fonte foram evidenciadas por meio dos créditos identificados em comparação com o faturamento. Na tabela 8 foi analisada a economia tributária gerada em cada segmento de atuação.

**Tabela 8 – Economia Tributária de IRRF por segmento**

Segmento de Atuação	Créditos de IRRF	Número de empresas
COMÉRCIO EM GERAL	R\$ 875.130,82	67
CONSTRUÇÃO CIVIL	R\$ 524.946,60	3
INDÚSTRIA	R\$ 153.595,13	13
SERVIÇOS EM GERAL	R\$ 96.000,24	6
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	R\$ 5.043,48	2
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	R\$ 4.589,81	1
DISTRIBUIDORA	R\$ 2.064,08	2
Economia Tributária Total	R\$ 1.661.370,16	94

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Como pode ser observado, o segmento de comércio apresentou uma maior economia tributária referente ao IRPJ retido, seguido da construção civil e da indústria. Na tabela 9 a seguir, está apresentada a economia tributária para a CSLL retida.

**Tabela 9 – Economia Tributária de CSRF por segmento**

Segmento	Créditos de CSRF	Número de empresas
CONSTRUÇÃO CIVIL	R\$ 352.669,72	3
SERVIÇOS EM GERAL	R\$ 165.920,45	6
COMÉRCIO EM GERAL	R\$ 50.376,59	67
INDÚSTRIA	R\$ 6.723,79	13
DISTRIBUIDORA	R\$ 0,00	2
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	R\$ 0,00	2
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	R\$ 0,00	1
<b>Economia Tributária Total</b>	<b>R\$ 575.690,55</b>	<b>94</b>

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Foi possível verificar que o segmento da construção civil se destacou em termos de economia de CSLL retida, seguido dos serviços em geral e do comércio em geral.

A economia gerada é uma consequência da ausência de compensação de tributos retidos, os valores não aproveitados podem evitar futuras saídas de caixa, uma vez que os créditos decorrentes de IRPJ e CSLL retidos na fonte podem ser utilizados para compensação com débitos próprios ou restituição, conforme prevê a legislação. Esta situação comprova a importância do papel dos profissionais da contabilidade na gestão tributária.

O estudo de Prado (2014) traz nos seus resultados que o contador tem papel importante na redução de tributos, atuando não somente na função de apurá-los, mas também oferecendo uma gestão dos custos tributários às empresas. Além disso, através dos cálculos realizados na empresa analisada, o autor observou que existe possibilidade de trabalhar dentro das aberturas da legislação, proporcionando economia tributária significativa. Essas conclusões se relacionam diretamente com as informações obtidas nesta pesquisa.

Ademais, outra consequência se refere à parcela de receitas que deixam de ser comprometidas com o recolhimento de tributos devido ao crédito tributário originado. Na tabela 10 segue o impacto dos créditos de IRRF gerado sobre o faturamento.

**Tabela 10 – Créditos de IRRF sobre o faturamento por segmento**

Segmento	Número de empresas	Crédito Total de IRPJ retido	Faturamento Total (Último ano analisado)	Créditos de IRRF sobre o faturamento
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	1	R\$ 4.589,81	R\$ 1.865.070,32	0,25%
SERVIÇOS EM GERAL	6	R\$ 96.000,24	R\$ 65.597.435,47	0,15%
COMÉRCIO EM GERAL	67	R\$ 875.130,82	R\$ 754.695.635,18	0,12%
CONSTRUÇÃO CIVIL	3	R\$ 524.946,60	R\$ 641.766.922,35	0,08%
DISTRIBUIDORA	2	R\$ 2.064,08	R\$ 4.001.522,67	0,05%
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	2	R\$ 5.043,48	R\$ 11.862.678,40	0,04%
INDÚSTRIA	13	R\$ 153.595,13	R\$ 707.799.829,12	0,02%
<b>Total</b>	<b>94</b>	<b>R\$ 1.661.370,16</b>	<b>R\$ 2.187.589.093,51</b>	<b>0,08%</b>

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

No segmento de serviços terceirizados as receitas que deixarão de ser despendidas devido aos créditos de IRRF representaram 0,25%. Para os serviços em geral o percentual chegou a 0,15%, enquanto para o comércio em geral houve um impacto de 0,12%. Na tabela 11, foi demonstrada a representatividade dos créditos de CSLL retida sobre o faturamento.

**Tabela 11 – Créditos de CSRF sobre o faturamento por segmento**

Segmento	Número de empresas	Crédito Total de CSLL retida	Faturamento Total (Último ano analisado)	Créditos de CSRF sobre o faturamento
SERVIÇOS EM GERAL	6	R\$ 165.920,45	R\$ 65.597.435,47	0,25%
CONSTRUÇÃO CIVIL	3	R\$ 352.669,72	R\$ 641.766.922,35	0,05%
COMÉRCIO EM GERAL	67	R\$ 50.376,59	R\$ 754.695.635,18	0,01%
INDÚSTRIA	13	R\$ 6.723,79	R\$ 707.799.829,12	0,00%
DISTRIBUIDORA	2	R\$ 0,00	R\$ 4.001.522,67	0,00%
SERVIÇOS DE TRANSPORTE	2	R\$ 0,00	R\$ 11.862.678,40	0,00%
SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	1	R\$ 0,00	R\$ 1.865.070,32	0,00%
<b>Total</b>	<b>94</b>	<b>R\$ 575.690,55</b>	<b>R\$ 2.187.589.093,51</b>	<b>0,03%</b>

Fonte: elaborada a partir dos dados obtidos na pesquisa (2018).

Para a CSLL retida, é possível observar que os créditos evitarão um desembolso de 0,25% do faturamento das empresas segmentadas pelos serviços em geral. Bem como, para o segmento da construção civil representou 0,05% de receitas não desembolsadas.

As análises das consequências evidenciaram que a ausência de compensação de créditos de IRPJ e CSLL retidos resultam positivamente para as empresas, trazendo economia tributária e representando impacto sobre as receitas auferidas, as quais não necessitam ser empregadas no pagamento de tributos, em razão do crédito tributário.

O estudo de caso realizado por Machado e Galvão (2017) traz resultados semelhantes. Foi observado que os valores compensados de IRPJ e CSLL, pela empresa analisada, tiveram um valor significativo no montante final para o caixa da empresa, portanto este valor da compensação, além de não ser desembolsado pela empresa, poderá ser utilizado para investimento ou até mesmo para compra de nova matéria-prima.

Neste sentido, como resultado da análise pode ser citado que a saída desnecessária de recursos afeta negativamente o caixa das empresas, consequentemente, os créditos identificados produzem uma melhoria no fluxo de caixa, proporcionando flexibilidade para realização de outras operações, como planejamentos de curto prazo, aplicações e adiantamento aos fornecedores.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo demonstrar as causas e consequências dadas pela ausência de compensação de créditos tributários de IRPJ e CSLL retidos na fonte, através de análises de situações observadas em trabalhos de consultoria de recuperação de créditos e com base na documentação disponibilizada pelas empresas analisadas. Para tanto, foram efetuadas análises em 94 (noventa e quatro) empresas tributadas pelo lucro real, sendo verificados o reconhecimento e a utilização contábil do IRPJ e CSLL retidos, o aproveitamento dos valores nas declarações fiscais, bem como os créditos originados comparados com o faturamento por segmento de mercado.

Na identificação das causas foram analisadas algumas situações a fim de identificar possíveis razões que desencadearam a ausência de compensação. Os resultados indicaram que a maioria das empresas se creditaram adequadamente do IRRF (67,02%) e a minoria de CSRF (30,85%). Através da verificação dos documentos contábeis e fiscais, considerando o segmento de mercado, chegou-se a conclusão que 61,19% das empresas segmentadas pelo comércio em geral (segmento de maior representatividade na amostra) contabilizaram o IRRF no ativo, enquanto para a CSLL retida 74,63% das empresas comerciais não fizeram o

reconhecimento contábil. Ressalta-se a importância que os controles internos têm para a manutenção de dados conciliados entre os créditos dos tributos com origem em documentação das operações realizadas e aqueles contabilizados e efetivamente compensados com os tributos devidos.

Nas análises sobre a utilização contábil, foi possível identificar que 54,16% das empresas utilizaram os valores retidos de IRPJ para compensação ou restituição, no entanto, 76,60% das empresas não aproveitaram as retenções de CSLL. Verificou-se também, através das declarações fiscais, que 56,38% das pessoas jurídicas utilizaram, ainda que parcialmente, as retenções de IRPJ nas declarações, enquanto a maior parte delas não fez uso das retenções de CSLL para redução da carga tributária, correspondendo a 69,15% da amostra. As principais causas da ausência de compensação referem-se a: ausência de contabilização dos créditos a compensar no Ativo Circulante e ausência de indicação de retenção nas declarações e/ou informações fiscais, com maior representatividade para a CSRF.

Nas análises das consequências foi observada que a economia gerada é dada como uma consequência da ausência de compensação de tributos retidos, os valores não aproveitados podem evitar futuras saídas de caixa, uma vez que os créditos decorrentes de IRPJ e CSLL retidos na fonte podem ser utilizados para compensação com débitos próprios ou restituição. No IRPJ, foram apuradas saídas indevidas de caixa, cujos percentuais em relação faturamento do mesmo período, variaram entre 0,02% no segmento industrial até 0,25% no segmento de serviços. Na CSLL os percentuais variaram de 0,00% nos segmentos de indústria, distribuidoras, serviços de transporte e serviços terceirizados, até 0,25% no segmento de serviços em geral.

Este estudo apresentou informações sobre a compensação de créditos de IRPJ e CSLL retidos, demonstrando as possíveis razões do não aproveitamento dos valores e as consequências de não realizar a utilização. Desta forma contribui com os profissionais da área contábil, auxiliando na compreensão sobre as situações que podem levar à ausência de compensação dos créditos e oportunizando o entendimento sobre a forma de redução legal do ônus tributário, através da utilização das retenções de IRPJ e CSLL. Além disso, a pesquisa colabora indicando os passos para revisão das retenções de tributos, mostrando inclusive relatórios e declarações fiscais a serem examinados, o que pode contribuir para um roteiro de consultoria, situação pouco explorada em artigos científicos.

A pesquisa se limitou ao exame de retenções de IRPJ e CSLL de empresas tributadas pelo lucro real, a partir de uma amostra dirigida aos clientes de uma empresa de consultoria tributária brasileira, não abordando outros tributos e outros aspectos, como os efeitos no fluxo financeiro destas empresas. Assim, sugere-se para pesquisas futuras, a abordagem de análises relacionadas aos impactos da ausência de compensação dos créditos tributários de IRRF e CSRF e seus efeitos no fluxo de caixa das empresas, além de replicação do estudo considerando as retenções na fonte de Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

## REFERÊNCIAS

BORGES, C.C.H. Contabilidade Tributária: Teoria Substantiva de Conflitos e Soluções Nos Tributos Pagos Indevidamente. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 12., 2012, São Paulo. **Anais....** São Paulo: USP, 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/2FcrpfY>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Compensação de tributos e contribuições federais**. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2QnmCJR>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Instrução Normativa nº 1810, de 13 de junho de 2018.** 2018. Altera a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária, e a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2lkqnSd>>. Acesso em: 28 nov. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Instrução Normativa nº 1717, de 17 de julho de 2017.** 2017. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2MnmatA>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017.** 2017. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. 2017b. Disponível em: <<https://bit.ly/2iAj5bc>>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Instrução Normativa RFB nº 480, de 15 de novembro de 2004.** 2004. Dispõe sobre a retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Disponível em: <<https://bit.ly/2zKUyZE>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11 de janeiro de 2012.** 2012. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Disponível em: <<https://bit.ly/2QbsoxD>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Lei complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.** 2016. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. 2016a. Disponível em: <<https://bit.ly/2JZdAjW>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Instrução Normativa RFB nº 1682, de 28 de dezembro de 2016.** 2016. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.215, de 15 de dezembro de 2011, que aprova modelo de Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. 2016b. Disponível em: <<https://bit.ly/2zFovKI>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Instrução Normativa RFB nº 1215, de 15 de dezembro de 2011.** 2011. Aprova modelo de Comprovante de Rendimentos Pagos e de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. Disponível em: <<https://bit.ly/2DvePGX>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.** 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<https://bit.ly/1sldVrK>>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<https://bit.ly/2okAI2a>>. Acesso em: 04 nov. 2018.

CARNEIRO, C. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2PQoVrJ>>. Acesso em: 03 nov. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL - CPC. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**, 02 de dezembro de 2011. 2011. Disponível em: <<https://bit.ly/2JGcEQy>> Acesso em: 04 nov. 2018.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO DE JANEIRO - CRCRJ. **Retenções na fonte de tributos**. [2014]. Disponível em: <<https://bit.ly/2B0XnrD>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

CREPALDI, S. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2RIGY0q>>. Acesso em: 04 nov. 2017.

FABRETTI, L.C. **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, A.E.D.Z. *et al.* Impactos da crise econômica em diferentes setores: uma análise a partir de três empresas gaúchas. In: MOSTRA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO, 16., 2016, Caxias do Sul. **Anais....** Caxias do Sul: UCS, 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2OCYzVn>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO - IBPT. **Arrecadação por categoria**. 2018a. Disponível em: <<https://bit.ly/2hSrHZ6>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO - IBPT. **Brasil edita cerca de 800 normas por dia, somando 5,4 milhões desde a Constituição de 1988**. 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2xc7l8p>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO - IBPT. **Brasileiro trabalha 153 dias por ano para pagar impostos**. 2018b. Disponível em: <<https://bit.ly/2kMuNBe>>. Acesso em: 05 nov. 2018.

LOURENÇO, L.M.G.; FRANCISCO, J.R. de S. Análise da qualidade da informação contábil das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 14., 2016, Resende. **Anais....** Resende: AEDB, 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2z7bvy1>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

MACHADO, S.B.; GALVÃO, J.G. A Importância e os reflexos da compensação tributária em uma indústria pneumática. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE DA UFRGS, 1., 2017, Porto Alegre. **Anais....** Porto Alegre: PPGCONT/UFRGS, 2017. Disponível em: <<https://bit.ly/2JZhIQY>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

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

OLIVEIRA, R.R.F.; GONÇALVES, M. A importância do planejamento tributário para as empresas. **Revista Científica da FAEX - E-locação**. Extrema, v. 3, n. 2, p. 36-44, 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2DhRw2K>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD et al. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2015**, OECD Publishing, Paris. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2zQaOZo>>. Acesso em 02 nov. 2018.

PEIXE, B.C.S.; GUIMARÃES, F.; BRAINE, D.J.; Redução de custos e despesas aplicando a ferramenta do planejamento estratégico tributário nas pequenas e médias empresas de Curitiba e região metropolitana. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16., 2009, Vitória. **Anais...** Vitória: UFPR, 2009. Disponível em:<<https://bit.ly/2JVJJKK>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

PEREIRA, V.M.B.C.; ALCANTARA, S.A. Planejamento tributário e sua importância para a redução legal dos impostos nas organizações. **Caderno Organização Sistêmica**. Curitiba, v. 3, n. 2, p. 1-14. 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2Dw1tdP>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

PILATI, R.H.; THEISS, V. Identificação de situações de elisão e evasão fiscal: um estudo com contadores no estado de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**. Florianópolis, v. 15, n. 46, p.61-73, set./dez., 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2PnY1rJ>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Lucro real**: vantagens e desvantagens. [2018]. Disponível em: <<https://bit.ly/2OzID6w>>. Acesso em: Acesso em: 02 nov. 2018.

PRADO, E.C.P. O papel e a atuação do contador tributário. **Revista de Ciências Gerenciais**. São Paulo, v. 17, n. 26, p. 131-143, jun., 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/2OACoPH>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M.. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In.: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática.3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Perguntas e respostas: DIRF 2018**. 2018. Disponível em: <<https://bit.ly/2DhYi8F>>. Acesso em: Acesso em: 02 nov. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária 2016**. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2Np5sJz>>. Acesso em: 20 jun. 2018.

REDIVO, J.F.; ALMEIDA, D.M.; BEUREN, I.M. Reflexos dos controles de gestão no planejamento tributário: um estudo em uma pequena empresa industrial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 24., 2017, Florianópolis. **Anais...** Disponível em: <<https://bit.ly/2T5KmnI>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

SILVA, U.G. da; MORAES, L.S.; SANTOS JÚNIOR, E.T. dos S. Assessoria contábil com ênfase no planejamento tributário da empresa x. **Revista Científica Semana Acadêmica**.

Fortaleza, n. 21, p. 1-25, jul., 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2DfG6fD>>. Acesso em: 02 nov. 2018.

SOUZA, L.R B. de; PAVÃO, A.C.A necessidade do planejamento tributário visando a redução dos custos nas organizações. **Revista Eletrônica - Múltiplo Saber**, Londrina, v. 17, n. 1, p. 1-22, jul./set., 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/2QBJ69W>> . Acesso em: 02 nov. 2018.