

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DAIANE GIASSI MONTOVANI

**TRIBUTAÇÃO SOBRE OS LUCROS DAS EMPRESAS CONTROLADAS:
ENCARGOS SOBRE A EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL EM EMPRESAS
OPTANTES PELO LUCRO REAL E PRESUMIDO**

CRICIÚMA

2017

DAIANE GIASSI MONTOVANI

**TRIBUTAÇÃO SOBRE OS LUCROS DAS EMPRESAS CONTROLADAS:
ENCARGOS SOBRE A EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL EM EMPRESAS
OPTANTES PELO LUCRO REAL E PRESUMIDO**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel, no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof^a Esp. Patriele de Faveri Fontana

CRICIÚMA

2017

DAIANE GIASSI MONTOVANI

**TRIBUTAÇÃO SOBRE OS LUCROS DAS EMPRESAS CONTROLADAS:
ENCARGOS SOBRE A EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL EM EMPRESAS
OPTANTES PELO LUCRO REAL E PRESUMIDO**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 07 de Dezembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Patriele de Faveri Fontana – Especialista - Orientadora
Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC

Prof. Fernando Marcos Garcia – Mestre - Examinador
Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC

Prof. Everton Perin – Especialista - Examinador
Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC

Dedico este trabalho especialmente ao meu pai, Decionei e à minha mãe Ione, pessoas estas que me deram força e incentivo a todo o momento e não mediram esforços para me auxiliar nesta jornada.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus por estar ao meu lado sempre e ter me dado forças para concluir esta importante etapa da minha vida.

Aos meus pais Decionei e Ione e meu irmão Igor, por terem me incentivado em todos os momentos não me deixando desanimar! Vocês são meus pilares, obrigado por sonharem junto a mim.

Ao meu namorado Dieislan, que desde o início esteve ao meu lado, me motivando e me fazendo acreditar, que por mais que tivessem dias difíceis tudo ia acabar bem.

Aos companheiros de trabalho da Efficace Assessoria Contábil, onde iniciei atuando na área e adquiri muito conhecimento. Obrigada por entenderem meus momentos de aflição e pelas palavras de apoio.

Aos amigos e colegas de dentro e fora da universidade, que torceram pela minha caminhada e a tornaram mais leve e alegre.

A minha orientadora Patriele de Fáveri Fontana, pela disponibilidade em me ajudar e me escutar sempre que precisei, suas orientações foram sem dúvida alguma excelentes.

Aos professores e coordenação do Curso de Ciências Contábeis da UNESC, por todo conhecimento transmitido durante esses anos de vida acadêmica.

Por fim, não esquecerei jamais daqueles que torceram por tudo isso estar se concretizando... Muito obrigada!

“As vezes os desafios se erguem e se abatem sobre nós. Mais sei que, quando sou fraco, Deus é forte, e que, quando colocamos a fé em prática, somos imbatíveis”.

Nick Vujicic

RESUMO

As empresas investem em participações societárias em busca de novas economias e retornos financeiros. As operações societárias, por meio de seus investimentos, procuram mais espaço no mercado, preservar clientes, garantir atividade complementar entre outros benefícios. Por consequência dessas participações têm-se os lucros gerados por elas, que são reconhecidos pelo Método de Equivalência Patrimonial. Dessa forma, essa pesquisa busca apresentar o tratamento desses lucros no que diz respeito à tributação ou não de Imposto de Renda e Contribuição Social, em empresas optantes pelo Lucro Real e Presumido. Assim, a fundamentação teórica aborda sobre as participações societárias junto a seus investimentos em coligadas e controladas, trazendo as formas de tributação, e como chegar à base de cálculo de seus impostos e contribuições. Por meio de pesquisa bibliográfica, análise da legislação atual e entrevista direcionada, este estudo objetivou apresentar o real tratamento das receitas obtidas de participações societárias e qual a alegação do fisco e de profissionais da área contábil sobre elas, demonstrando também como a legislação é omissa ao determinar seu tratamento tributário. Conclui-se que a legislação é omissa em relação ao procedimento dessas receitas, deixando as empresas e contadores com incertezas no momento de apuração de seus impostos e contribuições, sugere-se dessa forma uma pesquisa mais aprofundada em relação ao entendimento do fisco sobre esses ganhos e o tratamento correto dessa contingência.

Palavras-chave: Participações Societárias, Equivalência Patrimonial e Tributação.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Cenário das Participações Societárias.....	19
Figura 2 - Participações e Suas Influências	20

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Procedimento de Equivalência Patrimonial	22
Quadro 2 - Esquema de apuração do Lucro Real	24
Quadro 3 - Percentuais aplicáveis sobre a receita no Lucro Real/Anual	26
Quadro 4 - Percentuais aplicáveis sobre a receita no Lucro Presumido	31

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

NBC TG – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

RFB – Receita Federal do Brasil

PIS – Programa de Integração Social

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LACS – Livro de Apuração da Contribuição Social

ITC – Informativo Tributário Contábil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.3 JUSTIFICATIVA.....	12
1.4 ESTRUTURA DE ESTUDO	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS	14
2.1.1 Investimentos Temporários ou Permanentes	15
2.1.2 Ágio ou Deságio na Aquisição de Investimentos	16
2.1.2.1 Mais/Menos-Valia, <i>Goodwill</i> e Compra Vantajosa	17
2.2 INVESTIMENTOS EM COLIGADAS E CONTROLADAS.....	18
2.2.1 Método de Custo de Aquisição	20
2.2.2 Método de Equivalência Patrimonial	21
2.3 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO	22
2.3.1 Lucro Real	23
2.3.2. Formas de Apuração	25
2.3.2.1 Apuração Trimestral.....	25
2.3.2.2 Apuração Anual.....	26
2.3.2.3. Adições e Exclusões	27
2.3.3 Lucro Presumido	28
2.3.3.1 Base de Cálculo e Alíquotas para IRPJ	29
2.3.3.2 Base de Cálculo e Alíquotas para CSLL.....	31
2.3.4 Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS	32
2.4 <i>BIS IN IDEM</i> E BITRIBUTAÇÃO.....	33
2.5 ARGUMENTO DO FISCO	34
3 METODOLOGIA	36
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	36
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS	37
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	38
4.1 ENTREVISTA DIRECIONADA.....	38
5 CONCLUSÃO	41

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho busca esclarecer sobre a tributação ocorrida em empresas optantes pelo Lucro Real e Lucro Presumido no que diz respeito aos lucros gerados pelas participações societárias conforme as normas tributárias nacionais, abordando a teoria estudada com base na legislação vigente.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Junto ao crescente desenvolvimento tecnológico e a alta competitividade presente no mundo dos negócios, as empresas disputam cada vez mais porções de mercado com as participações societárias, buscando aumentar suas participações no mercado interno e externo em diversos setores da atividade econômica. Na prática as operações societárias definidas como participações entre duas ou mais sociedades, visam retorno econômico apostando em seus investimentos temporários ou permanentes, dessa forma a equivalência patrimonial aplicada nessas entidades apresenta os reflexos gerados por essas participações.

Ao acompanhar o resultado financeiro das sociedades destaca-se a tributação sobre os lucros gerados pela equivalência patrimonial, destacados normalmente como “outras receitas” perante demonstrativos contábeis. Contudo o método de equivalência patrimonial faz a avaliação dos investimentos entre as entidades consolidadas.

Nesse sentido, têm-se incertezas em relação à tributação gerada por esses lucros em empresas do Lucro Presumido e sua adição, ou não, à base de cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social, pois o fisco não dispõe de uma regra clara ao manifestar-se sobre essa tributação. Cria-se então um cenário de insegurança fiscal pela não apresentação clara sobre o assunto, permitindo mais de uma interpretação, conseqüentemente prejudicando empresas que não tenham o mesmo entendimento que o fisco.

Tem-se como questão problema: Quais as questões controversas em termos de aplicação das normas de natureza tributária no procedimento da Equivalência Patrimonial?

1.2 OBJETIVOS

Dessa forma o trabalho tem como objetivo geral retratar a abordagem fiscal das operações societárias avaliando a tributação sobre os lucros auferidos pelas mesmas.

Para atingir o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Evidenciar o processo de equivalência patrimonial nas empresas controladas;
- Analisar a legislação dos regimes tributários: Lucro Real e Lucro Presumido;
- Verificar a argumentação do fisco e de profissionais da área contábil perante a tributação da Equivalência Patrimonial.

1.3 JUSTIFICATIVA

Visando colaborar com os estudos atuais desse tema, essa pesquisa busca contribuir para o esclarecimento referente à tributação dos lucros auferidos por entidades com participações societárias, levando em consideração as constantes alterações na legislação e nas formas de fiscalização facilitando o trâmite de informações entre empresas, fisco e também contadores. Contudo, ainda apresentar definições sobre as participações societárias e como se caracteriza os investimentos em coligadas e controladas.

Este estudo visa esclarecer pontos sobre o tratamento das empresas com participações societárias optantes do Lucro Real e Presumido e como incide a tributação sobre os ganhos auferidos por elas.

O tema destacado hoje é um assunto pouco estudado e que vem trazendo prejuízos a algumas empresas, que por sua vez não tributavam de forma correta seus resultados positivos vindos de participações societárias. A dúvida se manifestou ao perceber que a legislação é omissa em alguns aspectos relativos à tributação sobre os resultados positivos consequentes da equivalência patrimonial em empresas optantes pelo Lucro Presumido, enquanto o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99)¹ dispõem claramente que esses resultados positivos

¹ Decreto nº 3000 de 1999

devem ser excluídos da base de cálculo para Imposto de Renda e Contribuição Social a empresas do Lucro Real:

Art. 225. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior, serão acrescidos à base de cálculo de que trata esta Subseção, para efeito de incidência do imposto.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados pertinentes às aplicações financeiras de renda fixa e renda variável, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (BRASIL, 1999).

Por isso é necessário um estudo para diminuir os prejuízos das empresas, consequentes da não tributação ou tributação indevida, na tentativa de compreender a interpretação do fisco junto à legislação.

1.4 ESTRUTURA DE ESTUDO

Finalizando a parte introdutória deste trabalho, ele segue com a fundamentação teórica, discussão sobre os argumentos encontrados, procedimentos metodológicos e por fim as considerações finais.

Este trabalho é composto por uma fundamentação teórica baseada em grandes autores da contabilidade sendo complementadas por Leis, Decretos, Instruções Normativas entre outros materiais de âmbito federativo, buscando apresentar as alegações expostas entre fisco e profissionais da contabilidade.

Assim, pretende-se atingir os objetivos propostos a fim de esclarecer o problema encontrado. Contudo apresentar os resultados obtidos com a pesquisa bibliográfica e entrevista direcionada, encerrando com as considerações finais, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo fundamenta a pesquisa teórica realizada, apresentando a forma de tributação sobre as empresas com participações societárias e os efeitos decorrentes de equivalência patrimonial.

2.1 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

Participações societárias são aplicações de recursos na aquisição de ações ou quotas de capital entre duas ou mais entidades.

As participações societárias são basicamente a aquisição por uma empresa de quotas ou ações de outra pessoa jurídica classificando-se como investimentos, e subdividindo-se em investimento permanente ou investimento temporário (SILVA, 2015).

Como explica Silva (2015), os investimentos são aplicações de recursos entre empresas, dessa forma quem realiza o investimento é designada investidora, e a empresa na qual outra possui participação no capital social é chamada de investida.

Perez Junior (2012) reforça que os investimentos em outras entidades podem ter objetivos diversos, entre eles garantir atividade complementar, fornecimento de matéria-prima, tecnologia e serviços, aumentar participações no mercado e manter clientes estratégicos, completando assim as atividades uma da outra.

As operações societárias podem ser compostas de modificações na estrutura de uma sociedade empresária, e estão sujeitas a operações como a Incorporação, onde uma ou mais sociedades são absorvidas por outra e lhes transfere os direitos e obrigações, dessa forma a sociedade incorporada deixa de existir sem influenciar na personalidade jurídica da incorporadora; Fusão, definida como a união de uma ou mais empresas para formar uma nova sociedade unindo todos os direitos e obrigações; e a Cisão, que é a transferência de parcelas patrimoniais de uma sociedade para uma ou outras mais constituídas ou não para esse fim, encerrando as atividades da companhia cindida (HIGUCHI, 2016).

Assim as entidades alteram sua forma societária visando um perfil adequado para realização do seu objetivo social e econômico.

2.1.1 Investimentos Temporários ou Permanentes

Os investimentos temporários são aqueles que a empresa investidora não pretende permanecer por um prazo muito longo suprimindo apenas alguma necessidade imediata, enquanto os investimentos permanentes são adquiridos sem intenção de venda futura.

Ramos et al. (2013), explica que os investimentos podem ser classificados levando em consideração a natureza e intenção do mesmo dentro da empresa, pois de forma geral são entendidos como qualquer aplicação de recursos em ativos.

Os investimentos temporários podem ter como exemplos as aplicações em ações, ouro, debêntures e outras formas de investimento que tragam resultados imediatos para a investidora. Já os com efeito permanente só terão rendimentos em um período de tempo com prazo mais longo, que dependendo de suas características poderão ser classificados no Realizável a longo Prazo ou Investimentos, ambos subgrupos do Ativo Não Circulante (RAMOS, et al. 2013).

Silva (2015) reforça que podemos classificar contabilmente esses investimentos temporários em um subgrupo do Ativo Circulante como, por exemplo, Disponibilidades ou Investimentos Temporários, ou ainda no subgrupo de Investimentos Temporários, porém no Realizável a Longo Prazo caso seu resgate seja em prazo superior ao término do exercício seguinte.

Segundo Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007), as empresas aplicam suas disponibilidades em títulos resgatáveis em curto período em virtude dos efeitos inflacionários causados aos recursos que se mantêm em caixa/banco e as altas taxas de juros do mercado.

Já os investimentos permanentes têm característica efetiva sem destinação à venda, onde a empresa investidora pode desfrutar dos benefícios que a investida lhe proporcionar, sendo considerada uma atividade adicional para a empresa que adquiriu a participação, classificando-se como Investimento no grupo de Ativo Permanente (SILVA, 2015).

Ainda falando sobre os investimentos permanentes, Ramos et al. (2013) nos mostra informações nacionais:

Nos últimos anos houve um expressivo aumento do número de empresas que passaram a ter investimentos permanentes em outras sociedades. Em função disso, a quantidade de empresas que passou a adotar o Método de Equivalência Patrimonial e apresentar demonstrações consolidadas aumentou de modo significativo, principalmente, em virtude do intenso período de privatizações por que passou o Brasil (RAMOS, 2013, p. 7).

Esse subgrupo de investimento ainda poderá ser subdividido em Participações Permanentes em outras sociedades na forma de participações no capital social de outras empresas por meio de ações e/ou quotas (títulos patrimoniais) e Propriedade para Investimento que é a participação em terrenos ou outros imóveis destinados para fins de locação, arrendamento operacional ou para fins de valorização de propriedade, por exemplo (MARTINS, et al. 2013).

Essas aplicações em títulos ou valores têm como objetivo o retorno financeiro na forma de juros ou ganho de capital, dessa forma sua classificação se fás com base no período de vencimento do investimento.

2.1.2 Ágio ou Deságio na Aquisição de Investimentos

Na aquisição de investimentos as empresas podem se deparar com a existência do ágio ou deságio, isso ocorre porque a participação da sociedade investidora é no capital social da entidade investida, e sua avaliação com base no patrimônio líquido da empresa.

Silva (2015) classifica como ágio quando o pagamento pelas ações ou quotas for maior que seu valor patrimonial na investida, e deságio quando for menor.

Entende-se como ágio e deságio a diferença positiva ou negativa entre o valor do custo de aquisição e do valor do patrimônio líquido do investimento, considerando o custo de aquisição como o valor que a investidora paga pelos títulos representativos do capital da investida e valor de patrimônio líquido conforme o valor do investimento calculado pela equivalência patrimonial com base no patrimônio líquido da investida na sua data de aquisição (RIBEIRO, 2012).

Silva (2015) ainda destaca que ao adquirir o investimento a empresa tem a necessidade de efetuar a equivalência patrimonial, e com isso a empresa investida

deverá apresentar o balanço patrimonial na mesma data em que as quotas ou ações foram adquiridas para avaliar esse investimento a partir do patrimônio líquido da investida, comparando o valor pago com o seu valor patrimonial na investida.

Pode se dizer então, que ágio é o montante adicional sobre o valor de determinado investimento e o deságio é quando foi adquirido abaixo do valor real do mesmo.

2.1.2.1 Mais/Menos-Valia, *Goodwill* e Compra Vantajosa

A aquisição de participação societária sujeita a avaliação pelo valor do patrimônio líquido exige a aplicação desses efeitos tributários, pois são elementos importantes na composição do preço do investimento conforme a Lei nº 12.973 de 2014 (BRASIL, 2014).

O mais-valia corresponde ao valor pago a maior que o valor patrimonial gerando uma despesa, com registro no Demonstrativo de Resultado, reduzindo o resultado do contribuinte. Enquanto o menos-valia é o valor pago a menor que o patrimonial, aumentando o resultado do contribuinte sendo registrado como receita, ambos indedutíveis para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social. (SILVA, 2015).

Conforme o art. 20, da Lei nº 12.973 de 2014 define-se mais ou menos-valia como:

Art.20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

II – mais ou menos-valia, que corresponde a diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida [...]; e

III – ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento [...] (BRASIL, 2014).

Segundo Silva (2015, p.36 e 37):

- mais-valia = quando o valor justo for superior ao valor contábil;
- menos-valia = quando o valor justo for inferior ao valor contábil;
- *goodwill* = quando o preço de aquisição for superior ao valor justo;
- compra vantajosa = quando o preço de aquisição for inferior ao valor justo.

O ágio (*goodwill*) reconhecido como expectativa de rentabilidade futura de investimento, ou seja, benefícios econômicos futuros gerados por investimentos em controladas e coligadas serão integrados ao saldo contábil do grupo (SILVA, 2015).

Considerando assim que mais ou menos-valia corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor do patrimônio líquido no momento da aquisição.

2.2 INVESTIMENTOS EM COLIGADAS E CONTROLADAS

Conforme a Lei nº 6.404 de 1976, trata-se de coligadas as empresas no qual a investidora tenha influência significativa sobre ela, e controladas são as sociedades no qual a controladora direta ou indiretamente (por meio de outra controlada) é titular de direitos de sócio que lhe garantem permanentemente autoridade e poder para eleger grande parte dos administradores (BRASIL, 1976).

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral – NBC TG 18 pode-se definir empresas coligadas como:

[...] uma entidade, incluindo aquela não constituída sob forma de sociedade tal como uma parceria, sobre qual o investidor tem influência significativa e que não se configura como controlada ou participação em empreendimento sob controle conjunto (*joint venture*²) (NBC TG 18, 2015).

Enquanto as controladas:

[...] uma entidade, incluindo aquela não constituída sob a forma de sociedade tal como uma parceria, na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (NBC TG 18, 2015).

Martins et al. (2013), ainda reforça que uma empresa coligada é uma sociedade na qual a investidora tem influência significativa, onde ela tem o poder de decisões porém não à controla.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) dispõe ainda em seu art. 243 § 5º, “é presumida influência significativa quando a investidora for titular de

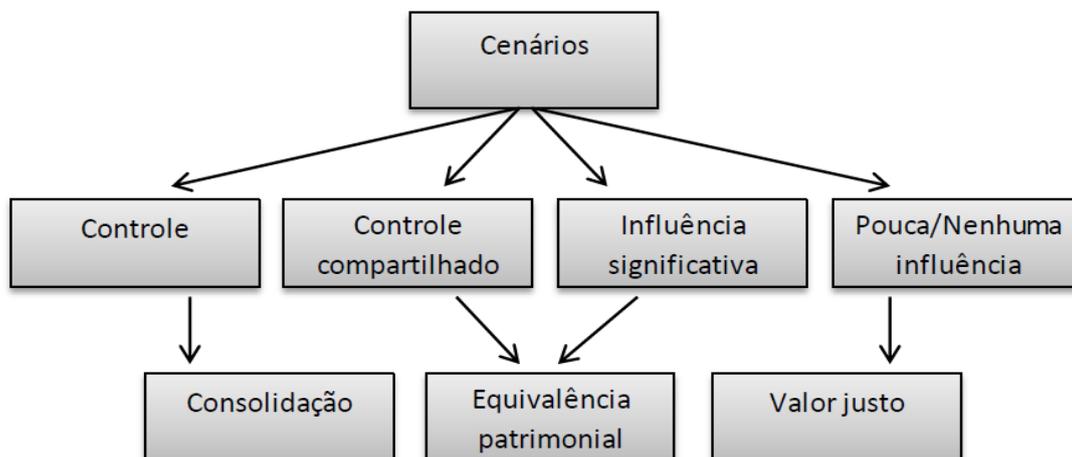
² De origem inglesa, *joint venture* se define como a união de duas ou mais empresas já existentes com o objetivo de explorar determinado negócio, sem alteração na personalidade jurídica de cada uma, visando dentre outras motivações, o lucro.

20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la” (BRASIL, 1976).

Os investimentos no qual se trata, ainda são avaliados conforme a Lei nº 6.404 de 1976, Lei das Sociedades por Ações, pelo preço de custo e pelo método de equivalência patrimonial (BRASIL, 1976).

Martins et al. (2013), explica que as aplicações em participações no capital de outras sociedades devem ser contabilizadas de acordo com a natureza do relacionamento entre investidor e investida.

Figura 1 - Cenário das Participações Societárias



Fonte: Martins et al. (2013, p. 207).

Conforme descrito na figura acima, a empresa que possui pouca ou nenhuma influência quer dizer que não existe relação específica entre elas e o principal benefício é a valorização com o ganho de capital ou então uma renda, dividendos ou juros sobre o capital. Já a influência significativa permite a participação de alguns processos decisórios da investida (mesmo sem controlá-la), como decisões financeiras, operacionais e estratégias da investida e é avaliada pela equivalência patrimonial. Ao mesmo tempo, também avaliada pela equivalência patrimonial tem-se o controle em conjunto sobre a investida, onde dois ou mais sócios compartilham o controle da mesma investida, e por fim, o controle preponderante sobre a investida podendo se dirigir as atividades relevantes da

investida usando esse poder em seu benefício, deixando ao mesmo tempo um exemplo de controlada já que detém o poder de comando (MARTINS et al. 2013).

Figura 2 - Participações e Suas Influências

	COLIGADA	Quando a investidora tem influência significativa.
INVESTIDORA	CONTROLADA	Quando a investidora, diretamente ou por intermédio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.
	OUTRAS	Quando a participação na investida não tenha influência significativa.

Fonte: Silva (2015 p. 71).

Sendo assim, se o percentual de participação aumentar até se obter controle, a investida que era coligada, passa a ser controlada.

Ainda como ressalta a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral – NBC TG 18, os investimentos em coligadas e controladas deve ser contabilizados pelo método de equivalência patrimonial a partir da data em que ela se torna sua coligada ou controlada (NBC TG 18, 2015).

2.2.1 Método de Custo de Aquisição

O método de custo é aplicado aos investimentos em coligadas quando a investidora não tem influência significativa.

Para avaliação de tais investimentos tem-se por base o art. 183 da lei nº 6.404/76, no qual destaca que os investimentos em participação no capital social de outras devem ser avaliados por este método já deduzido da provisão de perdas na realização do seu valor. No mesmo art. em seu item “b” aponta que “pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou

contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito” (BRASIL, 1976).

Martins et al. (2013, p. 198), diz que “o custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital”.

Dessa forma o método de custo se concretiza como valor histórico da aquisição da ação ou quota quando a empresa investida ter menos de 20% do capital votante, ou como já citado, a investidora não ter influência significativa na investida.

2.2.2 Método de Equivalência Patrimonial

O método de equivalência patrimonial é o ajuste dos valores dos investimentos adquiridos em coligadas, controladas e em outras empresas participantes do mesmo grupo societário.

A utilização do método de equivalência patrimonial apresenta resultados mais pertinentes e trás reflexos relevantes nas demonstrações contábeis das empresas com participação em coligadas, controladas ou controladas em conjunto, dessa forma as empresas conseguem ter ciência dos resultados assim que eles são gerados por suas investidas diferente do método de custo, onde esse reconhecimento seria apresentado apenas no momento de distribuição de dividendos (MARTINS et al. 2013).

Segundo a Lei nº 6.404/76 em seu art. 248, “no balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método de equivalência patrimonial [...]” (BRASIL, 1976).

Com isso as variações patrimoniais de uma controlada ou coligada devem ser contabilizadas no momento que é gerado embora a distribuição não ocorra no mesmo tempo (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2007).

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007) afirmam que “o método de equivalência patrimonial acompanha o fato econômico, que é a geração dos resultados e não a formalidade da distribuição de tal resultado”.

Segundo o Item 03 da NBC TG 18:

método da equivalência patrimonial é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e, a partir daí, é ajustado para refletir a alteração pós-aquisição na participação do investidor sobre os ativos líquidos da investida (NBC TG 18, 2015).

Conforme trata Ribeiro (2016), no quadro a seguir será demonstrado como ocorre o procedimento para o cálculo do resultado de equivalência patrimonial:

Quadro 1 - Procedimento de Equivalência Patrimonial

Patrimônio Líquido da empresa Investida
(-) Lucro não Realizado
(=) Patrimônio Líquido Ajustado
(x) Percentual de Participação
(=) Valor Atual do Investimento
(-) Valor do Investimento Registrado
(=) Resultado da Equivalência Patrimonial

Fonte: Elaborado pelo Autor com base em RIBEIRO (2016).

Ribeiro (2012) destaca que deve-se avaliar seus investimentos utilizando-se do método de equivalência patrimonial as sociedades anônimas que dispuserem de investimentos em controladas, coligadas ou em outras entidades que façam parte do mesmo grupo societário.

Assim a equivalência patrimonial corresponde ao valor que será investido no final do exercício conforme a porcentagem aplicada no capital social ou patrimônio líquido pela investidora.

2.3 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO

Para fins tributários federais, a apuração dos impostos no Brasil tem início a partir da escolha do regime tributário e do enquadramento da empresa para definição da base de cálculo dos impostos e contribuições.

As pessoas jurídicas cujo regime de tributação seja Lucro Real ou Presumido, tem-se como base de cálculo de IRPJ e CSLL conforme seu respectivo fato gerador conforme os arts. 27 e 28 e também em seu parágrafo único da Instrução Normativa RFB (Receita Federal do Brasil) nº 1700 de 2017:

Art. 27. A base de cálculo do IRPJ, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Art. 28. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data de ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Parágrafo único: As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, conforme o caso, ficarão sujeitas ao mesmo critério para a determinação da base de cálculo da CSLL, mantidos os ajustes e as alíquotas previstos na legislação para cada tributo (BRASIL, 2017).

Pessoas jurídicas definem sua forma de tributação por opção ou determinação legal buscando eficiência e bons retornos. Alguns pontos de observância para essa definição são, por exemplo, atividade da empresa, faturamento, créditos utilizáveis, obrigações acessórias, entre outros.

2.3.1 Lucro Real

Para a apuração pelo Lucro Real é considerado o resultado contábil de uma empresa ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas no regulamento do Imposto de renda, sendo considerada como a forma mais completa de cálculo visto que muitas empresas não são obrigadas a essa opção, mais a acatam visando economia tributária.

De acordo com Rodrigues et al. (2016), a tributação pelo Lucro Real é a forma mais completa de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido voltada a todas as pessoas jurídicas por obrigação prevista em lei ou mesmo por opção.

Toda pessoa jurídica que se enquadra em algum dos incisos do art. 59 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, estará obrigada a ser tributada pelo Lucro Real:

Art. 59. São obrigadas ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, 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, usufruem 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 prevista nos arts. 33 e 34;

VI - que exploram 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*); ou

VII - que exploram as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (BRASIL, 2017).

Rodrigues et. al (2016, p. 35) “conceitua-se o Lucro Real como o lucro líquido contábil do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas no Regulamento do Imposto de Renda”.

O quadro a seguir apresenta um esquema claro para apuração do Lucro Real:

Quadro 2 - Esquema de apuração do Lucro Real

Lucro Líquido antes do IRPJ e CSLL
(+) Adições
(-) Exclusões
(-) Compensações de prejuízos fiscais acumulados
= Lucro Real

Fonte: Adaptado pelo Autor com base na legislação do IRPJ e CSLL.

Assim, quando não enquadrada nessas condições de obrigatoriedade, as empresas poderão rever sua situação tributária anualmente e escolher outra opção de regime, no qual melhor se enquadre e usufrua dos benefícios, pois devido a sua tributação mais complexa, o Lucro Real exige uma escrituração completa.

2.3.2. Formas de Apuração

A legislação atual permite a quem estiver obrigado, ou mesmo por opção, a optar pelo Lucro Real, a alternativa de escolher entre recolher seu Imposto de Renda e Contribuição Social com apurações trimestrais ou anuais.

Conforme trata a Lei nº 9.430 de 1996, poderão ser feitas apurações trimestrais do lucro real, e também o pagamento de forma estimada mediante aplicação de percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, efetuando a apuração no final do ano-calendário (BRASIL, 1996).

Dessa forma cada entidade tributada pelo Lucro Real deve analisar e optar pela forma que considerar mais vantajosa.

2.3.2.1 Apuração Trimestral

Cada trimestre é considerado um exercício fiscal, então a cada três meses se inicia e se encerra o procedimento de apuração dos resultados contábeis.

A pessoa jurídica obrigada à tributação do Lucro Real, ou mesmo por opção deverá apurar o IRPJ e a CSLL trimestralmente com base no lucro líquido contábil ajustados pelas adições e exclusões e compensações, sendo o imposto determinado com base no lucro real já apurados nos trimestres encerrados de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro conforme regido pelo Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/99 (BRASIL, 1999).

Conforme explica Higuchi (2016, p. 29),

O imposto e a contribuição a pagar, apurados em cada trimestre, poderão ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo, ou em três quotas mensais com juros pela taxa SELIC até o mês anterior ao do pagamento e de 1% nesse mês.

Ainda conforme o Decreto nº 3.000/99, a pessoa jurídica pagará seu imposto de renda à alíquota de 15% sobre o lucro real, pagará o adicional de 10% a parcela que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração e 9% para a contribuição social (BRASIL, 1999).

Ressaltando que o adicional referido será pago juntamente com o imposto de renda pela aplicação da alíquota geral de 15%.

2.3.2.2 Apuração Anual

Nessa escolha a pessoa jurídica pagará o imposto mensalmente, e fará a apuração no final do ano-calendário, pagando o imposto ainda devido ou restituindo caso o pagamento tenha sido a maior, podendo ser feito de duas formas: Estimativa Mensal e Suspensão ou Redução.

Conforme Higuchi (2016) o pagamento por estimativa é estabelecido com a aplicação de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescidos de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, exceto ganhos tributados por aplicação financeira.

Percentuais esses dispostos no art. 15 da Lei nº 9.249 de 1995, os mesmos utilizados no cálculo de presunção do Lucro Presumido, conforme o quadro a seguir:

Quadro 3 - Percentuais aplicáveis sobre a receita no Lucro Real/Anual

Atividades Praticadas Pela Empresa	Alíquotas (%)	
	IRPJ	CSLL
<ul style="list-style-type: none"> Na revenda para consumo de combustíveis e gás natural. 	1,6%	12%
<ul style="list-style-type: none"> Venda de mercadorias e produtos; Prestação de serviços de transporte de cargas; Prestação de serviços hospitalares; Atividades imobiliárias; Indústrias gráficas; Construção civil por empreitada com emprego de materiais. 	8%	
<ul style="list-style-type: none"> Serviços de transporte, exceto de cargas; Serviços em gerais, com receita bruta anual até R\$ 120.000,00, exceto os hospitalares, e profissões regulamentadas. 	16%	32%
<ul style="list-style-type: none"> Serviços em geral exceto hospitalares; Intermediação de negócios; Administração, locação ou cessão de bens imóveis e móveis e direitos de qualquer natureza; <i>Factoring</i>; Serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação, ou melhoramento de infraestrutura. 	32%	

Fonte: Adaptado pelo autor com base na Lei nº 9.249/95 e no site da Receita Federal do Brasil.

A apuração ocorre definitivamente em 31 de dezembro de cada ano-calendário, com as antecipações mensais do Imposto de Renda e Contribuição Social.

Além do pagamento por estimativa a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir seu imposto devido por meio da elaboração de balanços e balancetes de suspensão ou redução, conforme disposto no art. 230 do Decreto nº 3.000/99.

Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período de curso (BRASIL, 1999).

Da mesma forma as alíquotas para Imposto de Renda a serem pagos até o último dia útil do mês seguinte, seguem de 15% e adicional de 10% a parcela do lucro estimado que exceder R\$ 20.000,00 e a Contribuição Social de 9%, conforme explica Rodrigues, et al. (2016).

Ressaltando que a opção se confirmará a partir do fato gerador, ao recolher os impostos no mês de janeiro de forma estimada, já estará confirmando a opção do Lucro Real anual, sendo definido para todo ano-calendário.

2.3.2.3. Adições e Exclusões

Conforme já citado, para chegar-se ao lucro real a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, precisa fazer determinados ajustes positivos e negativos sobre o lucro líquido.

São consideradas conforme a Instrução Normativa nº 1.700 de 2017, as adições ao Lucro Líquido:

Art. 62. Na determinação do lucro real e do resultado ajustado serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, as despesas, os encargos, as perdas, as provisões, as participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação do IRPJ ou da CSLL, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real ou do resultado ajustado; e

II - os resultados, rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que de acordo com essa mesma legislação, devam ser computadas na determinação do lucro real ou do resultado ajustado (BRASIL, 2017).

Ainda conforme o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) que fala sobre as exclusões em seu art. 63:

Art. 63. Na determinação do Lucro real e do resultado ajustado poderão ser excluídos do lucro líquido de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação do IRPJ ou da CSLL e que não tenham sido computadas na apuração do lucro líquido do período de apuração; e

II - os resultados, os rendimentos, as receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com essa mesma legislação, não sejam computados no lucro real ou no resultado ajustado (BRASIL, 1999).

Complementando Pinto (2012, p. 83), explica que:

Não deverão ser incluídos na base de cálculo os rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, receitas provenientes de atividades incentivadas, recuperações de créditos que não representem o ingresso de novas receitas, reversão do saldo de provisões anteriormente constituídas, lucros e dividendos recebidos lançados como receita, juros sobre o capital próprio e ganhos com equivalência patrimonial.

Portanto, vê-se que empresas tributadas pelo Lucro Real devem excluir de sua base de cálculo para Imposto de Renda e Contribuição Social os ganhos com equivalência patrimonial, visto que são tratadas como “outras receitas” ao serem mencionadas, dessa forma entende-se que os ajustes autorizados pela legislação são benéficos às entidades que buscam reduzir sua base de cálculo para IRPJ e CSLL.

2.3.3 Lucro Presumido

A tributação da forma presumida é uma forma um pouco mais simplificada de apuração e tem seus percentuais aplicados com base em sua Receita Operacional Bruta.

Rodrigues et al. (2016), explica que o lucro presumido é uma forma simplificada de tributação apurada trimestralmente para obtenção da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, utilizando determinados percentuais sobre a receita bruta do período, assim as entidades não obrigadas perante lei a optar pelo Lucro Real, podem ter sua tributação pela forma presumida.

Rodrigues et al. (2016, p. 319), explica que:

Também podem optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que iniciarem atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, desde que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real.

A Lei nº 9.718 de 1998 dispõe que a pessoa jurídica no qual a receita bruta do ano calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou R\$ 6.000.000,00 multiplicado pelos meses, quando não tiverem completado 12 meses de atividade no ano-calendário anterior, poderá optar pelo Lucro Presumido (BRASIL, 1998). A mesma Lei ainda mostra que a opção pelo Lucro Presumido poderá ser feita apenas por pessoas jurídicas que não se enquadrarem nos seguintes itens:

- I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 78.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II - cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- 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, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;
- VI - cuja atividade seja de *“factoring”*;
- VII - que explorem as atividades de securitização de créditos immobilizados, financeiros e do agronegócio (art. 22 Lei nº 12.249 de 2010). Essa alteração é aplicável a partir de 01-01-11 na forma do § 2º do art. 62 da Constituição (BRASIL, 1998).

Esse método é utilizado para presumir o lucro da entidade a partir de sua receita bruta e outras demais receitas sujeitas a tributação.

2.3.3.1 Base de Cálculo e Alíquotas para IRPJ

A base de cálculo para o Lucro Presumido vem da aplicação de percentuais conforme o ramo de atuação da empresa sobre sua receita bruta, percentuais estes expressos na legislação que rege o lucro real.

Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta de venda de mercadoria, produtos e/ou prestação de serviços para empresas optantes pelo Lucro Presumido estão destacados no art. 15 da Lei nº 9.249/95:

A base de cálculo do imposto de cada mês será determinada mediante aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos.

Assim os percentuais conforme disposto são os seguintes:

- I - 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- II - 8% na venda de mercadorias e produtos;
- III - 8% na prestação de serviços de transporte de cargas;
- IV - 8% na prestação de serviços hospitalares;
- V - 8% na venda de imóveis das empresas com esse objeto social;
- VI - 8% nas indústrias gráficas;
- VII - 8% na construção civil por empreitada com emprego de materiais;
- VIII - 16% na prestação de serviços de transportes, exceto de cargas;
- IX - 16% na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000, exceto de serviços hospitalares, transportes e profissões regulamentadas;
- X - 32% para as atividades de:
 - a) Prestação de serviços em geral, exceto serviços hospitalares;
 - b) Intermediação de negócios;
 - c) Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
 - d) Factoring; e
 - e) Prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público (BRASIL, 1995).

Ressalta-se ainda que a alíquota aplicada à base de cálculo para o imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, é de 15% e mais 10% de adicional sobre a parcela que exceder a multiplicação de R\$ 20.000,00 pelos meses de atividade do período de apuração, então no caso do lucro presumido, a parcela do lucro que exceder R\$ 60.000,00 no trimestre, conforme indicado na mesma lei.

O Decreto nº 3.000 de 1999 em seu art. 521 ainda inclui a base de cálculo do lucro presumido, tanto para Imposto de Renda e Contribuição Social, mais adicional:

Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receita não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observando o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (BRASIL, 1999).

Sendo assim além dos percentuais de presunção já citados, serão adicionadas a base de cálculo de IRPJ, adicional do imposto e também CSLL as demais receitas, no qual tem tributação integral.

2.3.3.2 Base de Cálculo e Alíquotas para CSLL

Pode-se dizer que a legislação que apura a base de cálculo do CSLL no Lucro Presumido é a mesma das empresas optantes pelo Lucro Real que optam pela apuração anual do tributo.

Sobre a receita serão aplicados os percentuais conforme cita a Instrução Normativa RFB nº 1700 de 2017 em seus arts. 26 e 34, deduzidas das devoluções, vendas canceladas, e dos descontos incondicionais concedidos:

Quadro 4 - Percentuais aplicáveis sobre a receita no Lucro Presumido

Atividades Praticadas Pela Empresa	Alíquota (%)
<ul style="list-style-type: none"> • O produto da venda de bens nas operações de conta própria; • O preço da prestação de serviço em geral; • O resultado auferido nas operações de conta alheia; e • Receitas da atividade da empresa não citadas anteriormente. 	12%
<ul style="list-style-type: none"> • Prestação de serviço em geral; • Intermediação de negócios; • Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; • Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis prazo ou de prestação de serviços (<i>factoring</i>); e • Prestação de serviço de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público. 	32%

Fonte: Adaptado pelo autor com base na Instrução Normativa RFB nº1700 de 2017.

E como já citado e apresentado anteriormente, as demais receitas mencionadas no Decreto 3.000/99 no art. 521 também devem ser incluídas à base de cálculo para apuração da CSLL.

Dessa forma encontrada a base de cálculo para contribuição social, aplica-se o percentual de 9%, chegando ao valor a pagar da contribuição.

2.3.4 Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Os contribuintes do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS são pessoas jurídicas de direito privado, e equiparadas pela legislação do IRPJ, independente do ramo de atividade que a mesma segue.

A base de cálculo do PIS e da COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela empresa não importando a atividade no qual ela exerce, de acordo com as Leis nº 9.718/98, nº 10.637/02 e nº 10.833/03 que também apresenta as alíquotas que variam de acordo com a modalidade adotada pela empresa:

- PIS de 0,65% para o regime cumulativo ou 1,65% para o regime não cumulativo.
- COFINS de 3% para o regime cumulativo ou 7,6% para o regime não cumulativo.

De acordo com Rodrigues et al. (2016), os contribuintes da não-cumulatividade, em regra geral, são empresas tributadas pelo Lucro Real, com algumas exceções, dentre elas microempresas, empresas de pequeno porte tributadas pelo Simples Nacional, instituições financeiras, entre outras.

Ainda de acordo com o art. 1º do Decreto nº 8.426 de 1º de abril de 2015, as empresas submetidas ao regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS estarão sujeitas à tributação com alíquotas de 0,65% e 4% sobre as receitas financeiras, no qual entrou em vigor no dia 1º de julho de 2015 (BRASIL, 2015).

A RFB ainda afirma que pessoas jurídicas de direito privado optantes pelo Lucro Presumido estão sujeitas à incidência cumulativa, enquanto as pessoas jurídicas com base no Lucro Real estão sujeitas a incidência não-cumulativa, exceto as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham como objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de saúde, empresas particulares que exploram serviços de vigilância, de transportes de valores e sociedades cooperativas (exceto de produção agropecuária e de consumo).

2.4 *BIS IN IDEM* E BITRIBUTAÇÃO

Em virtude do alto índice de tributos que existem em nosso país, pode-se deparar com a tributação repetida, considerada a realidade no Brasil.

Na Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, no art. 3, define-se tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, 1966).

Alexandre (2013, p.192) ressalta que “ocorre o *bis in idem* (duas vezes sobre a mesma coisa) quando o mesmo ente tributante edita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador”.

O Sistema Tributário Nacional conforme a Constituição Federal de 1988 em seu art. 145 permite a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, a instituir impostos, taxas e contribuições e, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Segundo Mota (2012), a bitributação ocorre quando o contribuinte pessoa jurídica é tributado duas vezes por dois entes da federação pelo mesmo fato gerador como se, por exemplo, quando dois municípios por meio de suas prefeituras tentam arrecadar duas vezes o ISS sobre o serviço prestado. Os dois supostos casos em que a bitributação acontece é quando a tributação está ligada ao setor internacional, onde o tributo é cobrado por um país mais também poderá ser cobrado em outro, dependendo das leis internas e externas de cada país, e quando ocorrer iminência ou em caso de guerra externa.

Dessa forma conforme determina o art. 154 da Constituição Federal de 1988, a União poderá instituir: II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (BRASIL, 1988).

Mota (2012), explica também que o *Bis In Idem* é permitido desde que autorizado pela Carta Constitucional e é definida quando ocorre a tributação de mais de uma vez sobre um fato jurídico, por pessoa jurídica de direito público.

O Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição Federal de 1988 autoriza a União, Estados, Distrito Federal e Municípios à instituírem taxas e contribuições sobre seus contribuintes.

2.5 ARGUMENTO DO FISCO

Por meio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, pôde-se ter acesso há alguns julgamentos que tratavam sobre a legislação omissa apresentada pela Receita Federal. Já por intermédio de jurisprudência a Solução de Consulta nº 56 de 26 de maio de 2011, afirma que o resultado positivo de equivalência patrimonial, deve ser tributado nas empresas de Lucro Presumido, diferente das empresas optantes pelo Lucro Real.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA TOTAL. A receita bruta total, para fins de opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas auferidas pela empresa no período de apuração, aí incluído o resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial.

Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA TOTAL. A receita bruta total, para fins de opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas auferidas pela empresa no período de apuração, aí incluído o resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial (SOLUÇÃO DE CONSULTA nº 56/11).

Apesar disso, em consultoria no Informativo Tributário Contábil (ITC), até o momento não há Lei, Decreto, Instrução Normativa, Parecer ou Ato Declaratório que demonstre haver tributação sobre o resultado positivo de Equivalência Patrimonial para empresas optantes pelo Lucro Presumido. Porém, durante fiscalização alguns contribuintes optantes pelo Lucro Presumido, foram autuados pela Receita Federal do Brasil pela não tributação, recorrendo a Lei vigente no qual

não se impõem sobre o assunto, apenas expressa a exclusão dessa tributação para pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real.

Também, por meio de consultas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os resultados positivos de Equivalência Patrimonial tratados como outras receitas pelas empresas, não foram acrescidos à base de cálculo do Lucro Presumido, assim foram considerados como não tributáveis pois em sua interpretação fiscal a norma definiria apenas como não tributável o resultado positivo de Equivalência Patrimonial, e como indedutível o resultado negativo.

3 METODOLOGIA

Essa etapa apresenta os procedimentos metodológicos adotados para a pesquisa e elaboração deste trabalho. Conforme Martins e Theóphilo (2009), a metodologia aperfeiçoa os procedimentos utilizados e os critérios seguidos para a elaboração do estudo.

Richardson (1999) complementa explicando que os procedimentos metodológicos consistem em delimitar um problema, realizar observações e interpreta-las com base nas informações encontradas podendo fundamentar as teorias existentes.

Assim, esse tópico será composto pelo Enquadramento Metodológico e pelo Procedimento para Análise de Dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Em relação à análise de dados classificamos a abordagem do problema como qualitativa. Segundo explica Rummel (1972), a pesquisa pode ser classificada em sentido amplo, que contém informações especializadas e completas, e em sentido restrito, que compõe diversos estudos e de investigações aprofundadas.

Para Jung (2004, p. 61) “o modelo qualitativo admite a interferência dos valores do pesquisador e considera a existência de múltiplas realidades”. Assim, os dados foram analisados de forma profunda e serviram de base para elaboração qualitativa desse estudo.

Ao que se trata dos objetivos, o estudo se caracteriza como descritivo, que de acordo com Michel (2015, p. 54) “verifica, descreve e explica problemas, fatos ou fenômenos da vida real, com a precisão possível, observando e fazendo relações, conexões, considerando a influência que o ambiente exerce sobre ele”. Enquanto Jung (2004) acrescenta que o estudo descritivo exige imparcialidade na coleta de dados e uma análise detalhada em bibliografias, documentos existentes e um embasamento estatístico por meio dos dados coletados.

Dessa forma, o trabalho busca apresentar os procedimentos de tributação das empresas com participações societárias demonstrando suas características, formas de tributação e o posicionamento do fisco no que diz respeito à tributação dos lucros oriundos dessas participações.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa se identifica como bibliográfica e levantamento, que conforme explica Michel (2015), se trata de um levantamento bibliográfico sobre o tema escolhido com o propósito de destacar informações e aprimorar ideias, recorrendo a documentos e referências teóricas publicadas para explicar o problema proposto. Desse modo foi utilizado como material de estudo as Leis Vigentes, Decretos, Instruções Normativas, livros, artigos, entre outros, de forma à complementar este trabalho.

Por tanto, por meio dos procedimentos apresentados para pesquisa, este estudo caracteriza-se como qualitativo descritivo desenvolvido mediante levantamento bibliográfico.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS

A coleta de dados se deu, primeiramente, por meio de pesquisa bibliográfica de diversas Leis, Decretos e Instruções Normativas vigentes, todas com acesso virtual contribuindo com suas informações atuais. Bem como informações obtidas por meio das NBC TGs (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral), artigos científicos relacionados com o tema ou semelhantes, pesquisa no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por meio de suas ementas disponibilizadas pelo Supremo Tribunal Federal e julgamentos disposto pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda, uma rápida consulta ao ITC (Informativo Tributário Contábil), proporcionando amplo conhecimento da produção científica já existente.

Além da pesquisa bibliográfica, foi aplicado um questionário direcionado à profissionais da área contábil com conhecimento sobre o tema no qual se refere esse assunto. As questões foram desenvolvidas com base nas principais dúvidas que me deparei no decorrer desta pesquisa.

Foram o total de 05 (cinco) contatos, no qual obteve-se retorno de 03 (três) sujeitos da pesquisa. Os profissionais que responderam a entrevista serão denominados de entrevistada “A” que se refere às respostas de Pâmela Grassi Dorneles, entrevistado “B” referente às respostas de Vitor Valentin Piuco Ghellere e entrevistado “C” que diz respeito às respostas de Fernando Marcos Garcia.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Por meio da entrevista direcionada buscou-se questionar os profissionais da área contábil e professores da Universidade, aspectos quanto à tributação ou não dos resultados positivos de equivalência patrimonial. Para realizar a escolha dos profissionais a serem questionados, avaliou-se o conhecimento de cada um acerca do tema dessa pesquisa.

Por meio da entrevista, foi possível saber dos entrevistados seu entendimento em relação aos resultados positivos de equivalência patrimonial, quanto à aplicação ou não dessa prática pelo profissional entrevistado, bem como seu conhecimento sobre o procedimento adotado pela RFB. E se, por ventura ocorrer a situação em estudo qual seria o posicionamento deste profissional acerca do tema, e quais as considerações e esclarecimentos que este profissional indicaria para o cliente ou empresa que passa por essa situação.

4.1 ENTREVISTA DIRECIONADA

A entrevistada “A” é contadora, e atua na área há 09 (nove) anos. Nos dias de hoje trabalha em uma empresa tributada pelo Lucro Real, no qual possui participações societárias no País. O entrevistado “B” atua como contador há 10 (dez) anos, e hoje trabalha em uma empresa também optante pelo Lucro Real, no qual não possui participações societárias, sendo também professor universitário. E por fim, o entrevistado “C” que trabalha há 14 (quatorze) anos na área, é contador de uma empresa optante pelo Lucro Real que não possui participações societárias e também é professor de ensino superior.

A entrevista teve início questionando os profissionais sobre os seus conhecimentos em relação ao método de equivalência patrimonial e o entendimento dos mesmos quanto às “outras receitas” em relação ao cálculo dos impostos e contribuições de uma empresa. A entrevistada “A” diz ter amplo conhecimento sobre as formas de tributações e participações societárias, e ao ser questionada quanto as “outras receitas”, ressaltou que: “Outras receitas podem vir compostas por demais receitas que não fazem parte diretamente da operação da empresa, como exemplo dos resultados positivos de equivalência patrimonial”. Assim como o entrevistado “B”, no qual também tem ciência sobre o assunto, e considera todas as demais

receitas não integrantes da atividade principal da empresa, e ainda citou alguns exemplos, como rendimentos de aplicação financeira e ganho de capital na venda de ativos imobilizados.

Na sequência, foi perguntado aos entrevistados se a empresa onde atuam possui participações societárias, e se sim, qual o tratamento das receitas oriundas dessa participação para cálculo de IRPJ e CSLL. O valor constante em “outras receitas” na empresa onde a entrevistada “A” atua são exclusivamente de valores positivos de equivalência patrimonial, que são excluídos, por meio do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real) e do LACS (Livro de apuração da Contribuição Social) da base de cálculo dos impostos e contribuições justamente por ser uma empresa optante pelo lucro real, no entanto, no entendimento da entrevistada se a empresa optasse pelo lucro presumido esses valores também deveriam ser excluídos da base de cálculo de IRPJ e CSLL por já terem vindo do resultado líquido de outra empresa. Já a empresa onde o entrevistado “B” atua, não possui participações societárias, no entanto, mesmo não trabalhando com as receitas de equivalência patrimonial ele entende que devem ser excluídas da base de cálculo para IRPJ e CSLL, quando optarem pelo Lucro Presumido, bem como optantes pelo Lucro Real por já terem sido tributadas anteriormente.

No que diz respeito ao registro contábil desses resultados positivos questionamos os entrevistados sobre a forma de lançamento, sendo assim, a entrevistada “A”, afirma que deve ser efetuado um crédito na conta de resultados positivos de equivalência patrimonial no grupo “outras receitas”. E nas palavras do entrevistado “B” seria “o aumento do valor do investimento, tendo como contrapartida uma conta de resultado da empresa investidora”.

Em relação à fiscalização da RFB sobre empresas tributadas pelo lucro presumido que não acrescentavam os lucros resultantes das participações societárias à base de cálculo de seus impostos e contribuições, questionou-se os profissionais a cerca de seu conhecimento e opinião sobre o assunto, além da legislação, que deixa abertura para mais de um entendimento. Quanto à legislação das empresas tributadas com base no Lucro Presumido a entrevistada “A” diz considerar muito vaga e omissa a este assunto, e que considera completamente desnecessária a fiscalização devido a não tributação dessas receitas, visto que este valor já vem de um resultado líquido de outra empresa. Da mesma forma, o entrevistado “B” que tem conhecimento sobre a fiscalização em algumas empresas

de Lucro Presumido que não tributaram a receita com equivalência patrimonial, não concorda com a cobrança, por este rendimento já ter sido tributado na empresa investida.

O entrevistado “B” ainda complementa dizendo que já participou de cursos que falavam sobre o assunto, e que é um tema muito polêmico por trazer insegurança fiscal à empresários e contadores, e embora não concorde com a cobrança, abordaria junto aos empresários e advogados da empresa o tema, alertando sobre os riscos.

Considerando a opinião dos entrevistados, foi perguntado aos mesmos se seria interessante às empresas que sofrem com essa fiscalização alterarem sua forma de tributação, buscando desviar dessa contingência. Na opinião da entrevistada “A” sim, e ainda declara que é difícil orientar a não tributação, já que existe a Solução de Consulta nº 56 de maio de 2011, por exemplo, que diz ser tributado, porém com uma legislação omissa em relação ao assunto deixa brechas para as empresas não tributarem, que em sua opinião é o correto. Já o entrevistado “B” aborda que a troca de tributação não pode ser determinada apenas com base nessa contingência, e sim fazer uma análise completa de todos os impactos trazidos por essa troca, que afeta diretamente a apuração dos tributos da empresa.

A entrevistada “A” finaliza nossa entrevista orientando um planejamento tributário às empresas cientes da contingência, elaborando um estudo com levantamento de valores e análise da tributação, para que dessa forma não venha sofrer com futuros transtornos fiscais. De modo igual, o entrevistado “B” também orienta o planejamento tributário para prever os possíveis impactos diretos e indiretos causados pela opção.

Em relação ao entrevistado “C” este diz possuir conhecimentos sobre o método de equivalência patrimonial e menciona que o assunto tratado é difícil e complexo. Explica ainda que a empresa onde atua não apura esse tipo de resultado, porém se possuísse ganhos com equivalência patrimonial, seria excluído da base de cálculo para tributação de IRPJ e CSLL por ser optante pelo Lucro Real, e finaliza, dizendo que não tem conhecimento sobre a fiscalização da RFB em empresas optantes pelo Lucro Presumido, com relação a não tributação de receitas oriundas de equivalência patrimonial.

5 CONCLUSÃO

Para a realização deste trabalho e alcance do objetivo geral e objetivos específicos propostos, se fez necessário apresentar alguns conceitos em relação às participações societárias e seus investimentos, buscando esclarecer cada procedimento. Para correto entendimento do tema, apresentou-se as formas de tributação que fazem parte dessas participações explicando todo contexto do Lucro Real e Lucro Presumido, importantes para à compreensão dos aspectos gerais das empresas controladas.

Os novos meios pelo qual as informações se cruzam entre fisco, empresas e contadores, nos últimos anos tem crescimento acelerado e se atualizam cada vez mais. O fisco vem buscando cada vez mais meios de arrecadação, assim essa pesquisa buscou, de modo geral, destacar a fiscalização da Receita Federal operante em empresas do Lucro Presumido devido a não tributação das receitas de equivalência patrimonial, geradas pelas participações societárias no país, que se trata exclusivamente este trabalho.

Ao evidenciar esse tema, observou-se o quanto a legislação que rege as empresas optantes pelo Lucro Presumido é vaga em relação ao tratamento tributário dos resultados positivos de equivalência patrimonial, e deixa aberturas para que tenham mais de uma interpretação. Dessa forma, enquanto o fisco entende que essas entidades que pagam seus impostos e contribuições com base no lucro presumido devem acrescentar à base de cálculo as receitas oriundas de equivalência patrimonial, algumas empresas e contadores entendem que não. Enquanto para empresas optantes pelo Lucro Real a lei é clara, e diz não compor a base de cálculo.

Neste contexto as empresas precisam ficar atentas às legislações e suas mudanças constantes, junto isto, acompanhar o trabalho do fisco e o controle que ele vem tendo sobre as entidades. Buscar orientação e realizar junto ao contador responsável uma análise da situação e até mesmo efetuar um planejamento tributário que busque a melhor maneira de tratar essa condição e evitar transtornos fiscais.

Por fim, a realização da entrevista com profissionais da área contábil conhecedores do processo de equivalência patrimonial, mais a união das informações obtidas com a pesquisa bibliográfica, foi possível retratar a abordagem

fiscal das operações societárias e avaliar a tributação sobre os ganhos com equivalência patrimonial, objetivo geral desse trabalho. Da mesma forma alcançou-se os objetivos específicos, os quais eram tornar compreensivo o processo da equivalência patrimonial, analisar os regimes tributários do Lucro Real e Presumido, complementando com os argumentos apresentados pelo fisco e profissionais contábeis.

O estudo realizado apresentou limitações importantes em relação a pouca quantidade de material voltado ao tema, bem como a clareza desse material associado a forma de tributação dos lucros oriundos de equivalência patrimonial, em empresas optantes pelo Lucro Presumido. Outra limitação importante foi a disponibilidade dos profissionais para responder quanto ao assunto pesquisado, justamente por ser um assunto que gera incertezas sobre sua interpretação.

Essa pesquisa poderá ser utilizada como ponto de partida para outros estudos, pois foi apresentado o entendimento do fisco e de profissionais com conhecimentos necessários sobre o tema, estando ainda em discordância em alguns pontos. Entretanto não coube aqui decidir qual é a forma correta de executar a tributação devido à delimitação do tema. Fica como sugestão um estudo quanto a constitucionalidade da cobrança ou não dos tributos sobre os resultados positivos de equivalência patrimonial.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7 Ed. Rev. e Atual, São Paulo: Método, 2013. XLI, 722 p.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 28 de Out. 2017.

BRASIL. Decreto nº 3.000 de 26 de Março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: 15 de Out. 2017.

BRASIL. Decreto nº 8.426 de 1º de Abril de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm> Acesso em: 06 de Nov. 2017.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.700 de 14 de Março de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268#1706802>> Acesso em: 19 de Out. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.637 de 30 de Dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm> Acesso em: 30 Set. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.833 de 29 de Dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm> Acesso em: 12 Out. 2017.

BRASIL. Lei nº 12.973 de 13 de Maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm> Acesso em: 31 Ago. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de Dezembro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 12 Out. 2017.

BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de Dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm> Acesso em: 07 de Set. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.249 de 26 de Dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm> Acesso em: 29 Ago. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de Dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm> Acesso em: 28 de Set. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de Novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm> Acesso em: 28 de Set. 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL>> Acesso em: 10 Out. 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil – Acompanhamento da jurisprudência administrativa da RFB. Disponível em: <<https://novodecisoes.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>> Acesso em: 28 Out. 2017.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ministério da Fazenda/Julgamento. Processo: 13839.001336/2002-59.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática: atualizado até 10-01-2016**. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016. 930 p.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** (aplicável às demais sociedades). 7 ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007. 646 p.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para pesquisa & desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias, produtos e processos**. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil, 2004. 312 p.

MARTINS, Eliseu. (Et al.) FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013. 888 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade, THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas** – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2009. 247 p.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos**. 3. ed. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2015. xvi, 284 p.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Bitributação no Âmbito do Direito Interno Brasileiro: Distinção do “Bis In Idem” na Tributação, da Justaposição e da Sobreposição Econômica de Tributos**. Florianópolis: 2012. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/100648/312166.pdf?sequence=1&isAllowed=y>> Acesso em: 06 de Nov. 2017.

NBC TG 18 (R2) – **Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto**. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG18\(R2\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG18(R2).pdf)> Acesso em: 15 Set. 2017.

PEREZ, Junior; JOSÉ, Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade Avançada: Textos e Testes com as Respostas**. 8 Ed. Atual. São Paulo: Atlas, 2012. 396 p.

PINTO, João Roberto Domingues; **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples: (incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2011)**. 20 Ed. Brasília: CFC, 2012. 1.113 p.

RAMOS, Atenedes Rui; QUEIROZ, Edimilson Cardoso de; SANTOS, Silvana Duarte dos. **Estudo Acerca dos Métodos de Avaliação de Investimentos em Coligadas e Controladas**. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, 2013. Disponível em: <http://www.semanaacademica.org.br/system/files/artigos/estudo_acerca_dos_metodos_de_avaliacao_de_investimentos_em_coligadas_e_controladas_0.pdf > Acesso em: 25 Set. 2017.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Avançada: Atualizado conforme as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09 e NBC TGS convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade IFRS**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 438 p.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3 ed. Rev. e Ampl São Paulo: Atlas, 1999. 334p.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz et. al. **IRPJ/CSLL 2016 – Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**. 1. ed. São Paulo: IOB Sage, 2016. 631 p.

RUMMEL, J. Francis; D. Valle. **Introdução aos Procedimentos de Pesquisa em Educação**. Porto Alegre: Editora Globo, 1972. 3.533 p.

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Contabilidade Avançada e Tributária**. 4 ed. São Paulo: IOB, 2015. 431 p.

ANEXO



Acompanhamento da jurisdição administrativa da RFB

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF07 Nº 56, 26 MAIO 2011

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA TOTAL. A receita bruta total, para fins de opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas auferidas pela empresa no período de apuração, aí incluído o resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA TOTAL. A receita bruta total, para fins de opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, acrescidos das demais receitas auferidas pela empresa no período de apuração, aí incluído o resultado positivo decorrente da avaliação de investimento pela equivalência patrimonial.