

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LEONICI MARIA HENDLER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: COMPARATIVO DO MELHOR REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA UMA PANIFICADORA E CONFEITARIA CONSIDERANDO A
UTILIZAÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO**

CRICIÚMA

2017

LEONICI MARIA HENDLER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: COMPARATIVO DO MELHOR REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA UMA PANIFICADORA E CONFEITARIA CONSIDERANDO A
UTILIZAÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO**

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

Orientador: Prof. Esp. Vitor Valentin Piuco Ghellere

CRICIÚMA
2017

LEONICI MARIA HENDLER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: COMPARATIVO DO MELHOR REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA UMA PANIFICADORA E CONFEITARIA CONSIDERANDO A
UTILIZAÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO**

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. Esp. Vitor Valentin Piuco Ghellere - (UNESC) - Orientador

Prof. Esp. Realdo de Oliveira da Silva - (UNESC) - Examinador

Prof. Esp. Everton Perin - (UNESC) – Examinador

**À minha família, em especial aos meus pais,
Enestor e Rosa, e ao meu namorado Bruno,
por todo apoio e incentivo nesta etapa.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me dar forças em todos os momentos e possibilitar a realização de mais um sonho.

À minha família, em especial aos meus pais, Enestor e Rosa, por todo carinho e apoio concedido durante toda esta etapa.

Ao meu namorado, Bruno, que sempre esteve ao meu lado me apoiando e incentivando, tendo paciência nas horas em que estive ausente.

Ao meu orientador, Vitor Valentin Piuco Ghellere, por sua dedicação e empenho demonstrados na elaboração deste trabalho.

Aos meus colegas de faculdade, em especial Ivana, Daiane, Jaqueline, Luciano e Vanessa, por todos os momentos bons que passamos juntos.

A todos que direta ou indiretamente, me auxiliaram nesta etapa, meu muito obrigado!

“Para se ter sucesso, é necessário amar de verdade o que se faz. Caso contrário, levando em conta apenas o lado racional, você simplesmente desiste. É o que acontece com a maioria das pessoas.”

Steve Jobs

RESUMO

Devido à elevada carga brasileira, cada vez mais os gestores e empresários buscam meios para diminuir os encargos tributários. O planejamento tributário é uma forma legal de reduzir a carga fiscal das empresas. Este trabalho tem por objetivo apresentar qual o regime de tributação menos oneroso para uma panificadora e confeitaria, considerando a utilização dos juros sobre capital próprio como forma de remuneração dos sócios. Os JCP, pagos ou creditados aos sócios, podem ser deduzidos como despesa financeira da base de cálculo do IRPJ e CSLL quando apurados pelo Lucro Real. Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, com realização por intermédio da pesquisa bibliográfica e com abordagem do problema pelo método qualitativo. Com isso, para alcançar o objetivo principal do estudo, foi realizado um comparativo entre os regimes de tributação do Lucro Presumido e Lucro Real, considerando em umas das apurações do Lucro Real a despesa financeira pelo reconhecimento do pagamento ou crédito do JCP aos sócios. Os resultados obtidos mediante o estudo de caso demonstram o Lucro Presumido como a forma de tributação menos onerosa para a empresa. Contudo, cabe ressaltar que caso um dia a empresa, seja por opção ou devido à obrigatoriedade, opte pelo regime de tributação do Lucro Real, deverá considerar os JCP como forma de remunerar os sócios, visto que a utilização do JCP reduziu os encargos tributários em relação ao Lucro Real apurado sem o reconhecimento dos JCP. O objetivo geral e o problema da pesquisa foram alcançados, demonstrando o melhor regime tributário para a empresa.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Regime de Tributação. Juros sobre Capital Próprio. Lucro Presumido. Lucro Real.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Tributos Competentes a cada Federação	19
Quadro 2 - Percentuais Estimativa Lucro Real.....	32
Quadro 3 - Percentuais Aplicados sobre a Receita Bruta	33
Quadro 4 - Premissas dos cálculos PIS/COFINS/IRPJ/CSLL/JCP	43
Quadro 5 - Demonstração de Cálculo do PIS – Cumulatividade.....	43
Quadro 6 - Demonstração de Cálculo da COFINS - Cumulatividade.....	44
Quadro 7- Demonstração do Cálculo do PIS Não-Cumulatividade	45
Quadro 8 - Demonstração do Cálculo da COFINS Não-Cumulatividade	45
Quadro 9 - Demonstração do Cálculo do IRPJ no Lucro Presumido	46
Quadro 10 - Demonstração do cálculo da CSLL no Lucro Presumido	46
Quadro 11 - Demonstração do cálculo do IRPJ - Lucro Real.....	47
Quadro 12 - Demonstração do Cálculo da CSLL - Lucro Real.....	48
Quadro 13 - Demonstração do Cálculo dos Juros sobre Capital Próprio - JCP	49
Quadro 14 - Demonstração do Cálculo de IRPJ e CSLL considerando o JCP	50
Quadro 15 - Comparativo Lucro Real x Lucro Presumido x Lucro Real com JCP	50

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Taxa de Juros a Longo Prazo – 2016.....	39
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
JCP	Juros sobre Capital Próprio
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
TJLP	Taxa de Juros a Longo Prazo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	14
2.1.1 Tributos	15
2.1.2 Espécies tributárias	15
2.1.2.1 Impostos.....	15
2.1.2.2 Taxas.....	16
2.1.2.3 Contribuição de Melhoria.....	16
2.1.2.4 Contribuições Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas.....	17
2.1.2.5 Empréstimos Compulsórios.....	18
2.1.3 Competência Tributária	18
2.1.4 Princípios Constitucionais Tributários	19
2.1.4.1 Princípio da Legalidade	20
2.1.4.2 Princípio da Isonomia	20
2.1.4.3 Princípio da Irretroatividade.....	21
2.1.4.4 Princípio da Anterioridade	21
2.1.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva	22
2.1.5 A Carga Tributária Brasileira	22
2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	23
2.2.1 Evasão Fiscal	24
2.2.2 Elisão Fiscal	24
2.2.3 Elusão Fiscal	25
2.3 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO.....	25
2.3.1 Lucro Real	26
2.3.1.1 Obrigatoriedade ao Lucro Real	27
2.3.1.2 Base de Cálculo IRPJ.....	27
2.3.1.3 Base de Cálculo CSLL	29

2.3.1.4 Formas de Apuração do Lucro Real.....	30
2.3.1.4.1 <i>Lucro Real Trimestral</i>	30
2.3.1.4.2 <i>Lucro Real Anual</i>	31
2.3.2 Lucro Presumido	33
2.3.2.1 Opção pelo Lucro Presumido	34
2.3.2.2 Forma de Apuração do Lucro Presumido	35
2.4 PIS/COFINS	35
2.4.1 Regimes de Apuração do PIS e da COFINS	36
2.4.1.1 Regime Cumulativo	36
2.4.1.2 Regime não-cumulativo.....	37
2.5 REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS	37
2.5.1 Pró-labore	37
2.5.2 Distribuição de Lucros.....	38
2.5.3 Juros sobre Capital Próprio	38
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	40
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	40
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	41
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	42
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	42
4.2 CÁLCULO DE PIS E COFINS CUMULATIVOS	43
4.3 CÁLCULO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS	44
4.4 APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO	46
4.5 APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL PELO REGIME DO LUCRO REAL	47
4.6 APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL CONSIDERANDO OS JCP.....	48
4.7 COMPARATIVO DO REGIME TRIBUTÁRIO MENOS ONEROSO	50
4.8 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
REFERÊNCIAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, primeiramente, apresenta-se o tema e problema desta pesquisa. Em seguida, evidencia-se o objetivo geral e os objetivos específicos a serem alcançados com a realização desse estudo. Na sequência aborda-se a justificativa, demonstrando-se a relevância do trabalho. Por fim, descreve-se a estrutura do estudo.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA

A elevada carga tributária no Brasil interfere diretamente no resultado econômico da empresa, sendo responsável por consumir grande parte do faturamento das organizações. Além disso, as inúmeras obrigações com o fisco e constantes alterações na legislação pertinente torna o Sistema Tributário Brasileiro ainda mais complexo.

Neste cenário, surge o gestor tributário com o papel de buscar alternativas lícitas para reduzir os tributos. São inúmeros os programas, incentivos fiscais e regimes especiais que podem resultar na redução da carga tributária.

O planejamento tributário é uma ferramenta de economia legal que permite analisar o melhor regime de tributação para a empresa, visando diminuir o pagamento de tributos. Esta prática é denominada elisão fiscal e consiste em diminuir os impactos tributários antes da ocorrência do fato gerador. Diferente da elisão, a evasão fiscal é um procedimento contrário à lei, feita após o fato gerador de o encargo tributário acontecer.

A remuneração dos sócios por meio dos Juros sobre Capital Próprio (JCP), introduzidos pela Lei 9.249/95, possibilita as empresas optantes pelo regime de tributação do Lucro Real deduzir, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os juros pagos ou creditados aos sócios ou acionistas. Assim, os JCP podem ser utilizados como ferramenta de redução dos encargos tributários.

Diante disso, tem-se a seguinte questão problema: qual o regime de tributação menos oneroso para uma panificadora e confeitaria considerando a utilização dos Juros sobre Capital Próprio?

1.2 OBJETIVOS

O trabalho tem como objetivo geral comparar dentre os regimes Lucro Real e Lucro Presumido, qual o melhor regime de tributação para uma panificadora e confeitaria, considerando para remuneração dos sócios a utilização dos juros sobre capital próprio.

A fim de alcançar o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- caracterizar os regimes de tributação Lucro Presumido e Lucro Real;
- identificar a economia gerada para a empresa caso opte pelo Lucro Real e utilize-se dos Juros sobre Capital Próprio;
- apontar o regime de tributação menos oneroso para a empresa objeto de estudo.

1.3 JUSTIFICATIVA

O Brasil é um dos países que possui a maior carga tributária, principalmente quando se leva em conta os benefícios ou serviços recebidos pela população, segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2015), além de uma das mais complexas legislações fiscais, com alterações constantes nas normas que dificultam a gestão tributária e torna-se um dos grandes problemas enfrentados pelos empresários.

Diante disso, empresas buscam alternativas para diminuir os gastos tributários. Neste contexto, o planejamento tributário apresenta-se como um meio lícito para aumentar a economia fiscal, pois estruturado de maneira correta, contribui de forma eficaz na redução dos tributos pagos sem que ocorra evasão fiscal.

As contribuições potenciais da pesquisa em nível teórico, serão importantes para que empresas e profissionais da área compreendam sobre o assunto, enfatizando a possibilidade da redução da carga tributária quando se utiliza os juros sobre capital próprio como remuneração dos sócios.

Do ponto de vista prático, este estudo é relevante porque beneficia as empresas que terão o planejamento tributário como ferramenta de apoio para a redução da carga tributária, obtendo resultados mais satisfatórios.

Quanto à relevância social contribui, pois diminuindo os tributos pagos ao governo, as empresas poderão investir mais e se manter ativas no mercado, gerando mais empregos e desenvolvimento para a sua região. Além disso, com um planejamento tributário elaborado conforme as leis, a empresa evita a prática da evasão fiscal.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

Após a seção introdutória, este estudo está estruturado de acordo com as seguintes etapas: fundamentação teórica; procedimentos metodológicos; análises e discussão dos resultados empíricos; e considerações finais.

A fundamentação teórica aborda primeiramente sobre o Sistema Tributário Nacional, as espécies tributárias, os princípios constitucionais e a carga tributária brasileira. Em seguida, além de conceituar planejamento tributário, descrevem-se os regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido, os conceitos de PIS e COFINS e a remuneração dos sócios.

A ênfase é a remuneração dos sócios considerando os juros sobre capital próprio como forma de planejamento tributário. Em seguida, apresenta-se os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa.

Posteriormente, são discutidos os resultados e suas relações com outros estudos. Finalmente, são apresentadas as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, aborda-se à fundamentação teórica que orientou a pesquisa. Para tanto, descreve-se sobre o Sistema Tributário Nacional, as espécies tributárias, a competência tributária, os princípios tributários e ainda descreve-se sobre a situação da carga tributária brasileira. Em seguida, conceitua-se o Planejamento Tributário, os regimes de tributação: Lucro Real e Lucro Presumido, e além de conceituar o PIS e a COFINS. Por último, descreve-se sobre a remuneração dos sócios.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Estado, assim como toda instituição, precisa de dinheiro para realizar suas atividades e os tributos são para o Estado a principal fonte de recursos. O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas e princípios jurídicos que regulamentam toda a estrutura da tributação brasileira.

Para Denari (2008), o Sistema Tributário é entendido como o conjunto de normas jurídicas, conexas e consequentes, que disciplinam o exercício do poder impositivo.

Segundo Oliveira (2013, p. 56) Sistema Tributário:

é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária. Os conceitos e institutos que o compõem jamais devem ser vistos de forma estática, mesmo porque eles devem ser aplicados em um conjunto dinâmico constituído pela realidade social, sistema econômico e critério de justiça.

O Sistema Tributário Brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo. Existem aproximadamente 60 tributos vigentes, com diversas leis, regulamentos e normas constantemente alteradas (OLIVEIRA et al., 2015).

Neste cenário, a interpretação equivocada das leis pode gerar um passivo tributário para as empresas, pois nem sempre a interpretação do contribuinte é a mesma feita pelo governo. Assim, observa-se a necessidade de várias mudanças para reduzir a complexidade da legislação que rege o Sistema Tributário Nacional.

2.1.1 Tributos

O tributo é uma obrigação pecuniária, fundamentado em lei, exigido pelo Estado para manter as atividades públicas e financiar as necessidades básicas da população.

A conceituação de tributo está estabelecida no Código Tributário Nacional, disposto pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que em seu art. 3º define tributo como sendo “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.”

Analisando a definição de tributo, Oliveira (2013) enfatiza que por se tratar de uma prestação pecuniária exclui-se qualquer prestação que não seja representada por dinheiro. Além disso, a origem da cobrança do tributo depende da prática de atos lícitos.

Fabretti (2015) destaca que tributo é gênero e as espécies são impostos, taxas e contribuições, sendo a natureza jurídica específica do tributo determinada por seu fato gerador.

2.1.2 Espécies tributárias

No Sistema Tributário Brasileiro as espécies tributárias são classificadas em cinco formas: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

2.1.2.1 Impostos

O imposto é a espécie de tributo mais comum utilizada pelo ente público como forma de arrecadação de recursos financeiros. Trata-se de um tributo não vinculado, pois o contribuinte não recebe uma contraprestação direta e imediata.

No CTN/1966, a definição de imposto está exposta no art. 16 como “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Oliveira (2013) menciona que a principal característica desse tributo para a distinção dos demais é o fato de não haver contraprestação diretamente vinculada ao pagamento do imposto. Sendo assim, fica claro que no caso do imposto, a materialidade de seu fato gerador independe de qualquer atividade estatal.

2.1.2.2 Taxas

As taxas, ao contrário dos impostos, são definidas como tributos vinculados, isto é, a cobrança da taxa está vinculada a uma prestação específica que o ente público presta ao contribuinte.

A cobrança desse tributo dá-se pelo uso efetivo ou potencial de algum serviço público ou pelo exercício do poder de polícia pelo Estado e pode ser instituído por qualquer ente federativo (OLIVEIRA, 2013).

Entende-se por poder de polícia, segundo Fabretti (2015, p. 108) “[...] a atividade da administração pública que limita e disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público, concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, [...]”. O autor exemplifica com a Taxa de Licença de Instalação e Funcionamento, cobrada pelo serviço prestado da administração pública de verificar as condições do local em que se pretende instalar uma indústria e por sua autorização de funcionamento.

Portanto, tudo que é arrecadado a título de taxa deve ser destinado ao motivo que lhe deu causa, ou seja, ao serviço que deu origem a cobrança.

2.1.2.3 Contribuição de Melhoria

As contribuições de melhoria são tributos destinados ao custeio de obras realizadas pelo ente público que possam valorizar o imóvel do contribuinte. Conforme o art. 81 do CTN de 1966:

a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966).

De acordo com Denari (2008), a contribuição de melhoria e as taxas não devem ser confundidas, visto que as taxas compensam serviços prestados pelo poder público diretamente relacionado a particulares, enquanto a contribuição de melhoria se diferencia em virtude de compensar a obra pública edificada em benefício da coletividade.

Sendo assim, será devida a contribuição de melhoria se efetivamente a obra pública cause melhoria. Portanto, a valorização do imóvel é condição para a cobrança deste tributo.

2.1.2.4 Contribuições Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 149, dá competência exclusiva a União para instituir três tipos de contribuições: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições sociais foram instituídas pelo art. 195 da CF/88, que teve sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, passando a definir como contribuinte das contribuições sociais, além do empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei (FABRETTI, 2015).

A Emenda Constitucional nº 20/1998 ampliou também a incidência das contribuições sociais, passando a ser sobre:

- [...] a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro. (BRASIL, 1998).

As contribuições de intervenção no domínio econômico são utilizadas como instrumento de política econômica para regularizar determinadas situações que exijam a intervenção da União na economia do país. As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são destinadas a custear os serviços dos órgãos responsáveis pela habilitação, registro e fiscalização das profissões regulamentadas (FABRETTI, 2015).

2.1.2.5 Empréstimos Compulsórios

O ordenamento jurídico permite empréstimos compulsórios no caso de calamidade pública, de guerra externa ou para investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. Está previsto no art. 148 da CF/88:

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. (BRASIL, 1988).

Oliveira (2013) destaca que os empréstimos compulsórios é uma receita tributária que deve ser restituída, devendo retornar a sua origem dentro de determinado prazo.

2.1.3 Competência Tributária

A competência tributária consiste na aptidão para criar tributos, em que o ente tributante – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – legisla, fiscaliza e arrecada o tributo.

Conforme Amaro (2013, p. 93) “[...] todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. [...]”

Competência tributária, no entanto, não pode ser confundida com capacidade tributária, visto que a primeira tem o poder de legislar, fiscalizar e arrecadar o tributo, enquanto a segunda, por sua vez, é o atributo dado pelo ente tributante à terceiro para que ele possa figurar como sujeito ativo da relação tributária, fiscalizando e arrecadando o tributo, sem deter a competência de legislar (CARVALHO, 2013).

Conforme se o art. 7º do CTN/1966, uma das características da competência tributária é a indelegabilidade:

a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa

jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. (BRASIL, 1966).

O Quadro 1 expõe as competências de cada ente da Federação.

Quadro 1 - Tributos Competentes a cada Federação

União	Estados e Distrito Federal	Municípios
<ul style="list-style-type: none"> - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - Imposto de Importação - Imposto de Exportação - Imposto sobre Produtos Industrializados - Imposto sobre Operações Financeiras - Imposto sobre Grandes Fortunas - Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza - Contribuições Sociais - Empréstimos Compulsórios - Taxas - Contribuições de Melhoria 	<ul style="list-style-type: none"> - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - Taxas - Contribuições de Melhoria 	<ul style="list-style-type: none"> - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - Imposto sobre Transmissão de Bens <i>Inter Vivos</i> - Imposto Sobre Serviços - Taxas - Contribuições de Melhoria

Fonte: Adaptado de Oliveira (2013).

Sendo assim, o poder de tributar é exclusivo do ente público que o recebeu, já que a própria competência tributária é indelegável, pois independe da vontade do ente tributante, visto ser diretamente decorrente de mandamento constitucional.

2.1.4 Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios constitucionais tributários estão dispostos no art. 150 da Constituição Federal de 1988 e consistem em proteger o cidadão contra eventuais abusos do poder do Estado na cobrança de tributos, impondo limites ao poder de tributar.

Oliveira (2013, p. 75) diz que “o tributo não existe sem fronteiras e reside nessas a limitação do poder de tributar. Tais limitações são formadas pela união de traços que demarcam o modo, o campo, a forma e a intensidade com que atuará o poder de tributar”.

Os princípios jurídicos prevalecem sobre todas as normas jurídicas, as quais só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles (FABRETTI, 2015).

2.1.4.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade estabelece que os tributos só podem ser instituídos ou majorados por meio de lei que o constitua. Está previsto no inciso I do art. 150 da CF de 1988 “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”

Para Oliveira (2013), é fator essencial que o tributo seja criado ou aumentado com base em uma lei ordinária, que o ampare nessa aplicação.

Entretanto, no parágrafo 1º do art. 153 da CF/88, encontra-se a exceção em que permite a União alterar as alíquotas do II, IE, IOF e IPI por meio de Decreto, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

2.1.4.2 Princípio da Isonomia

O princípio da isonomia determina que todos os contribuintes que se encontram em situações equivalentes devem ser tratados de forma igual, conforme está previsto no art. 150, inciso II, da CF de 1988:

art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]. (BRASIL, 1988).

Este princípio deriva do princípio republicano (art. 5º da CF), em que proíbe qualquer tipo de distinção entre as pessoas, considerando que todos são

iguais perante a lei. Assim, a igualdade tributária garante tratamento tributário igual aos contribuintes que estão em situação de igualdade e de forma diferenciada para aqueles que se estiverem em situação desigual (OLIVEIRA, 2013).

Conforme o exposto percebe-se que os contribuintes em situações equivalentes não podem receber tratamentos diversos. O tratamento diferenciado aplica-se somente para aqueles que se encontrem em situação desigual, na medida de suas desigualdades.

2.1.4.3 Princípio da Irretroatividade

O princípio da irretroatividade está disposto no inciso III, alínea “a” do art. 150 da CF de 1988 e estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Para Oliveira (2013, p. 76) “tal princípio corrobora com a segurança jurídica do contribuinte, afastando a incidência tributária sobre fatos geradores passados em relação à lei que apareceu depois. [...]”

Portanto, a lei aplica-se aos fatos que ocorrem após sua entrada em vigor, sendo proibido retroagir para alcançar fatos passados.

2.1.4.4 Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade estabelece que é vedado cobrar tributo em que a lei tenha sido publicada após iniciado o exercício financeiro, conforme está previsto no art. 150 da CF/1988, inciso III, alínea “b”:

art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]; III – cobrar tributos: [...]; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...]. (BRASIL, 1988).

Esse princípio, segundo Oliveira (2013), é consequência da segurança jurídica, composto pela vedação de exigir tributos no mesmo ano da publicação da lei que instituiu ou aumentou o tributo em questão, garantindo ao contribuinte certo período para se adaptar ao tributo criado ou majorado.

No artigo 150 da CF, inciso III, alínea “c”, está descrito a anterioridade nonagesimal, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42/2003:

art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: [...] c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”. (BRASIL, 1988).

Sendo assim, a cobrança de um tributo só produzirá efeito 90 dias da data da publicação da lei que o houver criado ou aumentado (OLIVEIRA, 2013).

2.1.4.5 Princípio da Capacidade Contributiva

Este princípio estabelece que os impostos tenham caráter pessoal e sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, conforme está expresso no § 1º do art. 145 da CF/88:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º 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).

Para Ávila (2007), os tributos devem ser aplicados na medida da capacidade econômica de cada contribuinte, ou seja, a tributação deve alcançar a riqueza do contribuinte sem comprometer a situação econômica de cada indivíduo.

2.1.5 A Carga Tributária Brasileira

Define-se a carga tributária como a relação entre impostos e a soma das riquezas produzidas pelo país em um ano, o Produto Interno Bruto (PIB).

Conforme Carlin (2008, p. 34):

a carga tributária em síntese é a medida do volume de recursos financeiros que o Estado retira da sociedade na forma de tributos comparada com a geração de riquezas em geral. É obtida pela divisão do volume total das receitas tributárias pelo valor do PIB (Produto Interno Bruto) no mesmo período da arrecadação. [...].

Um estudo realizado pelo IBPT (2015), apontou o Brasil como sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados para a sociedade, em comparação aos 30 países que possuem a carga tributária mais elevada.

De acordo com Oliveira et al. (2015), conforme estudos de tributaristas, de 2002 a 2014, a carga tributária no Brasil, que se manteve estável por mais de duas décadas, saltou do patamar de 25% do PIB para a marca dos 37%.

Assim, esta elevada cobrança de tributos pode servir de obstáculo para a continuidade das empresas, obrigando o contribuinte a buscar alternativas que possam reduzir a incidência de tributos, possibilitando dessa forma, o aumento da lucratividade.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Diante da elevada carga tributária e da complexidade do Sistema Tributário brasileiro, o gestor tributário necessita conhecer com profundidade todos os aspectos da legislação para elaborar estratégias tributárias para as empresas incorrerem em um menor ônus tributário possível.

Sendo assim, o planejamento tributário surge como uma ferramenta lícita que pode ser utilizada para reduzir a carga fiscal das empresas. Conforme Oliveira et al. (2015, p. 23):

entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

O planejamento tributário visa a economia de tributos, observando-se normas legais e considerando ainda as possíveis mudanças rápidas e eficazes na hipótese do Fisco alterar as regras fiscais (OLIVEIRA, 2013).

Para Fabretti (2015, p. 8) planejamento tributário “é o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Portanto, o planejamento tributário é uma prática legal para gerenciar o pagamento de tributos. Além disso, um planejamento tributário pode ser significativo

no que diz respeito à continuidade das organizações, pois ao contribuir para um melhor resultado a empresa aumenta sua competitividade no mercado.

No contexto do planejamento tributário, destacam-se três termos que indicam a validade ou a invalidade de evitar o pagamento de determinado tributo: a evasão fiscal, a elisão fiscal e a elusão fiscal.

2.2.1 Evasão Fiscal

A evasão fiscal configura-se em ocultar ou reduzir o pagamento dos tributos por meio de atos ilegais. Conforme Carlin (2008, p. 40) “a evasão fiscal consiste na ação, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos de se evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento dos tributos”.

Higuchi (2016, p. 670) afirma que:

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

Portanto, a evasão fiscal trata-se de atos cometidos após o fato gerador ocorrido, é considerada crime e está prevista e capitulada na Lei nº 8.137/90 que define Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (BRASIL, 1990).

2.2.2 Elisão Fiscal

A elisão fiscal é a prática legalmente autorizada para reduzir o montante de tributos devido ao governo. Visa a economia tributária, apoiando-se em um planejamento tributário.

De acordo com Oliveira et al. (2015, p. 26):

[...] elisão fiscal é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, recorrendo a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro. A Elisão Fiscal é um procedimento legalmente autorizado, que pode contribuir, se bem executada, para reduzir a carga tributária. Pressupõe a licitude do

comportamento do contribuinte, sendo uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável.

Segundo Carlin (2008, p. 40) “a elisão fiscal representa a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para tentar reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário.”

Nesse sentido, a elisão fiscal pode ser definida como um procedimento lícito que visa reduzir ou extinguir a obrigação tributária antes da ocorrência do fato gerador.

2.2.3 Elusão Fiscal

A elusão fiscal ocorre quando o contribuinte simula determinado negócio jurídico, onde utiliza-se de argumentos lícitos para fraudar a lei, com o propósito de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Na concepção de Oliveira (2013, p. 194):

a elusão tributária é um fenômeno transparente ao Fisco, pois atende aos requisitos formais e materiais exigidos e encontra-se entre a evasão e a elisão fiscal, mas não se enquadra como evasão, pois seus atos são ocultos, encobertos ou inexistentes nem como elisão, porque a economia tributária que se verifica, após sua ocorrência, advém de uma violação da lei tributária. Na elusão, o contribuinte – procurando evitar a ocorrência do fato gerador ou colocá-lo em subsunção com uma norma menos onerosa – assume o risco pelo resultado, usando meios atípicos.

Entende-se por meios ilícitos atípicos, segundo o autor, os atos danosos não qualificados conforme os modelos sancionatórios adotados (direito civil, direito penal, etc.), devido à impossibilidade de se constituir uma regra específica para cada um deles.

2.3 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

No início de cada ano o gestor deve escolher o regime de tributação menos oneroso para a empresa, observando os requisitos legais para à adoção. No Brasil, existem quatro tipos de regimes tributários, que são: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e o Simples Nacional.

Segundo Oliveira (2013, p. 212) “a decisão por um ou outro regime de tributação deve estar baseada na margem de lucro da empresa antes do IRPJ e da CSLL, obtida nas demonstrações contábeis do período anterior e em sua projeção até o fim do ano. [...]”

Dos regimes de tributação existentes no Brasil, nesta pesquisa aborda-se apenas o Lucro Real e o Lucro Presumido¹, pois trata-se do objeto de estudo deste trabalho.

2.3.1 Lucro Real

Lucro Real é um formato de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) baseado no resultado contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações decorrentes do Regulamento do Imposto de Renda. (BRASIL, 1999).

Oliveira et al. (2015, p. 192) conceitua Lucro Real como:

o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os ajustes do lucro líquido do período de apuração e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Para Rodrigues et al. (2016) o Lucro Real é a forma completa de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido direcionada a todas as pessoas jurídicas, seja por obrigatoriedade prevista na legislação seja por livre opção.

O Lucro Real é considerado uma das modalidades de apuração mais complexas. Observa-se que nesse regime a apuração do IRPJ e da CSLL é feita com base no valor de lucro verdadeiro da empresa e deve ser suportada por documentos hábeis e idôneos, que comprovem a sua natureza.

¹A empresa em estudo está impedida de optar pelo Simples Nacional devido ao seu faturamento ser superior a R\$ 3.600.000,00. E para a empresa que se enquadra no Lucro Presumido, a opção pelo Lucro Arbitrado não será viável devido à alíquota majorada.

2.3.1.1 Obrigatoriedade ao Lucro Real

Todas as pessoas jurídicas podem optar pelo regime de tributação com base no Lucro Real, porém algumas são obrigadas utilizar esse regime, conforme o art. 14 da Lei nº 9.718/98:

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

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

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

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

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

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (BRASIL, 1998).

Portanto, as pessoas jurídicas que se enquadram em uma das obrigatoriedades prescritas na Lei nº 9.718/98, ficam impedidas de optar por outro regime de tributação.

2.3.1.2 Base de Cálculo IRPJ

A base de cálculo do IRPJ é obtida mediante a apuração contábil dos resultados e dos ajustes estabelecidos pela legislação fiscal, ou seja, acrescida das adições obrigatórias e diminuídas das exclusões.

As adições referem-se às despesas contabilizadas pela pessoa jurídica, mas que a legislação do imposto de renda entende como não dedutíveis (FABRETTI, 2015).

Conforme Oliveira (2013), o art. 249 do RIR/1999 determina quais valores deverão ser adicionados ao lucro líquido do exercício:

- I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");
- II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);
- III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;
- IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);
- V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);
- VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);
- VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);
- VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);
- IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único);
- X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º);
- XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).

As exclusões são os valores que a lei permite subtrair do lucro líquido (IR) para efeito fiscal, isto é, permitem redução do lucro tributável e estão previstas no art. 250 do Decreto nº 3.000/1999:

- I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;
- II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;
- III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e

exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

- a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);
- b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º);
- c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º);
- d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100);
- e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subseqüentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap* (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º). (BRASIL, 1999).

Portanto, devem ser diminuídas das exclusões as receitas as quais não incidem ou já foram anteriormente tributadas pelo IRPJ.

2.3.1.3 Base de Cálculo CSLL

Assim como para o IRPJ, a base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real também é determinada pelo ajuste das adições e exclusões ao resultado do período antes da provisão do IRPJ.

Conforme Oliveira (2013, p. 119), são considerados não dedutíveis, devendo ser adicionados para determinar a base de cálculo da CSLL:

- I – as provisões não dedutíveis para fins de apuração do lucro real, exceto a Provisão para Imposto de Renda;
- II – as seguintes despesas não dedutíveis computadas na apuração do lucro líquido:
 - a) das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
 - b) das despesas e custos de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos

com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens e serviços;

c) das despesas e custos com alimentação dos sócios, acionistas e administradores, quando não fornecidas pelo restaurante da própria empresa;

d) das despesas, custos e contribuições baseadas nos lucros, relativos à previdência privada e ao Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), cujo ônus seja da pessoa jurídica, que, somados, excederem a 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano.

e) das doações, exceto as referidas no § 2º do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995; e

f) das despesas com brindes.

III – os ajustes decorrentes da aplicação de métodos de preços de transferências;

IV – os ajuste por diminuição do valor de investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (equivalência patrimonial);

V – o valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; e

VI – o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, apurados nos termos da legislação do imposto de renda.

2.3.1.4 Formas de Apuração do Lucro Real

As pessoas jurídicas optantes do lucro real possuem duas opções de apuração do IRPJ e da CSLL: Lucro Real Trimestral ou Lucro Real Anual.

De acordo com Higuchi (2016, p. 29) “as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais [...]”.

A opção pela forma de apuração escolhida não poderá ser alterada durante o exercício do ano-calendário.

2.3.1.4.1 Lucro Real Trimestral

A apuração pelo lucro real trimestral consiste em apurar o imposto de renda e a contribuição social com base no resultado líquido de cada trimestre, ajustado pelas adições e exclusões.

Higuchi (2016, p. 29) sobre o pagamento do imposto e da contribuição a pagar, afirma que “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”.

Conforme Oliveira et al. (2015, p. 192):

o Imposto de Renda trimestral será calculado mediante a aplicação da alíquota:

1. alíquota normal de 15% sobre a totalidade da base de cálculo, ou seja, 15% do lucro real;
2. alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 60.000,00 – limite trimestral. No caso de início de atividades, o limite trimestral será proporcional ao número de meses, ou seja, R\$ 20.000,00 para cada mês em que a empresa exerceu atividades no trimestre.

Segundo Rodrigues et al. (2016), assim como o imposto de renda, a contribuição social também é devida a cada trimestre, determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre o resultado ajustado.

Higuchi (2016) destaca como desvantagens da opção pela tributação pelo Lucro Real Trimestral a limitação na compensação dos prejuízos fiscais de trimestres anteriores limitados a 30% do resultado dos períodos seguintes.

2.3.1.4.2 Lucro Real Anual

As pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real Anual estão obrigadas a realizar mensalmente o recolhimento do imposto de renda e da contribuição social, baseado em estimativas mensais ou calculando o valor devido por meio de balanços ou balancetes mensais, desde que este seja superior ao montante recolhido no período.

Higuchi (2016) afirma que a base de cálculo do imposto de renda para estimativa mensal é determinada mediante a aplicação sobre a receita bruta mensal de determinados percentuais, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, exceto ganhos tributados como de aplicações financeiras.

Conforme o art. 15 da Lei nº 9.249/95, os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta variam de acordo com a atividade da empresa.

O Quadro 2 apresenta os percentuais de estimativa do Lucro Real.

Quadro 2 - Percentuais Estimativa Lucro Real

Atividades	Percentuais
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8%
Revenda de Combustíveis	1,60%
Serviços de transporte (exceto transporte de cargas)	16%
Serviços de transporte de cargas	8%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32%
Serviços hospitalares	8%
Intermediação de negócios	32%
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32%
Instituições Financeiras, bancos e assemelhados	16%
Factoring	32%

Fonte: Receita Federal do Brasil.

Permite-se ainda suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal, caso a pessoa jurídica optante pelo Lucro Real Anual demonstre, por meio de balanço ou balancete, que o valor recolhido acumulado excede ao imposto devido, de acordo como está previsto no art. 230 do RIR/1999:

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 em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I - deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;

II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º) (BRASIL, 1999).

Rodrigues et al. (2016) ressalta que os balanços ou balancetes levantados para fins de suspensão ou redução do Imposto de Renda, deverão ser transcritos no livro Diário até o último dia do mês seguinte ao referido imposto.

2.3.2 Lucro Presumido

Lucro Presumido é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Nas palavras de Rodrigues et al. (2016, p. 319):

o lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL (devidos trimestralmente) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano calendário, à apuração do lucro real. A base de cálculo do imposto e da contribuição é apurada mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta.

Conseqüentemente à receita bruta, elenca-se no quadro abaixo os percentuais aplicáveis sobre ela, a fim de determinar a base de cálculo dos tributos.

Quadro 3 - Percentuais Aplicados sobre a Receita Bruta

(continua)

Atividades	Percentuais
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8%
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16%
Serviços de transporte de cargas	8%
Prestação de Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32%
Serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atendas as normas da Anvisa	8%
Atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda	

Quadro 3 - Percentuais Aplicados sobre a Receita Bruta

(conclusão)

Atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra	
Atividades desenvolvidas por 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	
Prestação de serviços relativos ao exercício de profissões regulamentadas. Intermediação de negócios. Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza	32%
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais. Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais	
Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de 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)	
Coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte	
Prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionados acima	

Fonte: Receita Federal do Brasil.

O lucro presumido é uma alternativa de tributação opcional para algumas pessoas jurídicas, visando facilitar rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações (OLIVEIRA et al., 2015).

Dessa forma, o lucro presumido é bastante difundido e por estratégia tributária pode gerar economia de tributos principalmente para empresas altamente lucrativas.

2.3.2.1 Opção pelo Lucro Presumido

O art. 13 da Lei nº 9.718 de novembro de 1998, estabelece que poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido a pessoa jurídica que, no ano-calendário anterior, obteve receita bruta total igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade quando inferior a 12 meses (BRASIL, 1998).

2.3.2.2 Forma de Apuração do Lucro Presumido

A apuração do imposto de renda e da contribuição social, no regime de tributação do lucro presumido, será feita trimestralmente.

Conforme Oliveira et al. (2015, p. 208):

o lucro presumido deve ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou na data da extinção da pessoa jurídica, caso encerre as atividades ou o seu acervo líquido seja totalmente destinado.

No entanto, o mesmo autor afirma que nada impede que as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido façam os pagamentos mensais, desde que nesse intervalo seja ajustado o valor pelo efetivamente devido no último mês do trimestre.

2.4 PIS/COFINS

O Programa de Integração Social – PIS foi criado pela Lei Complementar nº 7 de 07 de setembro de 1970. Tem a finalidade de financiar o pagamento do seguro desemprego e o abono para trabalhadores que ganham até dois salários mínimos.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991 e conforme dispõe o art. 195 da CF/1998 tem como destinação constitucional financiar a seguridade social.

Os contribuintes da COFINS e do PIS, são as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela Legislação do Imposto de Renda (OLIVEIRA, 2013).

A partir de alterações da lei 12.973 de 2014, a base de cálculo do PIS e da COFINS, passou a ser apenas a receita bruta, conforme define a legislação do Imposto de Renda, não sendo mais incluídas as demais receitas de quaisquer espécies (RODRIGUES et al., 2016).

2.4.1 Regimes de Apuração do PIS e da COFINS

A apuração do PIS e da COFINS é realizada conforme o regime de tributação adotado pela empresa. Assim, para as empresas optantes do Lucro Presumido destina-se o regime da cumulatividade e para as pessoas jurídicas com base no Lucro Real destina-se o regime da não-cumulatividade.

2.4.1.1 Regime Cumulativo

O regime da cumulatividade de PIS e COFINS consiste em determinar o valor das respectivas contribuições sem a exclusão da operação anterior, ou seja, sem recuperação de qualquer crédito.

Conforme Rodrigues et al. (2016, p. 369) “este regime tem a tributação em todas as etapas, ou seja, chamado efeito cascata, onde não há o direito à apropriação de crédito como regra geral.”

São contribuintes deste tipo de regime as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. Excluem-se as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional e aquelas sujeitas à modalidade não cumulativa da contribuição (OLIVEIRA, 2013).

A base de cálculo do PIS e da COFINS é obtida pela receita bruta, diminuída de algumas exclusões, que entre outros são:

- I – o IPI, nas empresas contribuintes deste imposto;
- II – as vendas canceladas e os descontos concedidos incondicionalmente;
- III – o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;
- IV – as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participação societária, que tenham sido computados como receita; [...];
- VI – receita decorrente da venda de bens do Ativo Não Circulante (Investimento, Imobilizado e Intangível); [...]. (RODRIGUES et al., 2016, p. 370).

As alíquotas para apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS são diferenciadas no regime cumulativo e regime não-cumulativo. No regime cumulativo a alíquota é de 0,65% para o PIS e de 3% para a COFINS (OLIVEIRA, 2013).

2.4.1.2 Regime não-cumulativo

O regime não-cumulativo do PIS e da COFINS permite as empresas contribuintes deduzir dos débitos apurados em cada contribuição, os respectivos créditos permitidos pela legislação.

São contribuintes das contribuições na modalidade não cumulativa as pessoas jurídicas que auferirem receitas, em regra geral, as empresas tributadas com base no lucro real (RODRIGUES et al., 2016).

Para a base de cálculo nesta modalidade considera-se o faturamento mensal, assim vista a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços, sendo irrelevante a atividade e a classificação contábil das receitas (OLIVEIRA et al., 2015).

Como regra geral, para a determinação do valor das contribuições, aplica-se sobre a base de cálculo a alíquota de 1,65% para o PIS e de 7,60% para a COFINS. Para as receitas financeiras são estabelecidas as alíquotas de 0,65% para o PIS e de 4% para a COFINS (RODRIGUES et al., 2016).

2.5 REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS

A remuneração dos sócios pode ocorrer de três formas diferentes: por meio do pró-labore, distribuição de lucros ou com o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio.

2.5.1 Pró-labore

O pró-labore refere-se à remuneração dos sócios, administradores e diretores pelo trabalho prestado na empresa. Sobre o valor recebido incide tributação da alíquota de 11% referente a contribuição devida ao INSS. Além disso, é tributado pelo imposto de renda em alíquotas progressivas por faixas de rendimentos mensais.

Conforme Young (2008, p. 56) “o pró-labore é a remuneração que os sócios, diretores ou administradores e empresários percebem pelo seu trabalho, pela prestação de serviços à empresa. [...]”

Dessa forma, somente os sócios que desempenham alguma função na empresa podem fazer retiradas mensais a título de pró-labore.

2.5.2 Distribuição de Lucros

A distribuição de lucros é uma renda paga aos empresários ou sócios de acordo com a sua participação no capital social da empresa, dependendo de resultados contábeis e financeiros positivos para que o pagamento seja efetivado.

Ao tratar de distribuição de lucros, deve-se considerar a aplicação do princípio da proporcionalidade no que tange aos lucros e prejuízos da sociedade, onde cada um participará proporcionalmente nestes resultados de acordo com a formação do capital social da empresa (YOUNG, 2008, p. 70).

Pelo fato de anteriormente já ter ocorrido tributação na Receita Bruta da empresa para se chegar aos lucros líquidos, a distribuição de lucros é isenta do Imposto de Renda (BRASIL, Decreto nº 3.000/99, art. 39).

2.5.3 Juros sobre Capital Próprio

Define-se Juros sobre o Capital Próprio como os valores pagos por uma pessoa jurídica aos seus sócios de forma a remunerar o capital investido.

Os juros sobre o capital próprio (patrimônio líquido), a partir de 1996, passaram a ser uma importante ferramenta para o planejamento tributário visto que, a partir do referido período, é dedutível para fins do cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e, a partir do ano-base de 1997, passou a ser também dedutível para o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (SILVA, 2015, p. 325).

O art. 9 da Lei nº 9.249 de 1995 trata da dedutibilidade das importâncias pagas ou creditas aos sócios a título de JCP:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. (BRASIL, 1995).

De acordo com Higuchi (2016, p. 121) “os juros sobre o capital próprio são calculados mediante aplicação da taxa de juros de longo prazo – TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, exceto a reserva de reavaliação não realizada, ainda que capitalizada. [...]”

A Tabela 1, demonstra a TJLP ano de 2016.

Tabela 1 - Taxa de Juros de Longo Prazo - 2016

Taxa de Juros a Longo Prazo - 2016													
Mês	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai.	Jun.	Jul.	Ago.	Set.	Out.	Nov.	Dez.	Total
TJLP (%)	0,625	0,625	0,625	0,625	0,625	0,625	0,625	0,625	0,625	0,625	0,625	0,625	7,50

Fonte: Receita Federal do Brasil (2017).

Para Young (2008), os juros sobre o capital próprio representam uma forma de remuneração aos sócios devido ao investimento que os mesmos efetuaram na empresa, aplicando seu capital na mesma e não no mercado financeiro.

Existem dois limites para a dedução do JCP como despesa financeira, segundo a Lei nº 9.249/95. O primeiro é determinado pela variação *pro rata* dia da TJLP sobre o total do Patrimônio Líquido (PL), excluindo-se deste o resultado líquido do período analisado. O segundo é dado pelo maior valor entre 50% do lucro acumulado mais reservas de lucro, ou 50% do lucro líquido do exercício. No entanto, somente poderá ser adotado para dedução do JCP como despesa financeira o menor deles (COSTA et al., 2011).

O pagamento ou crédito de JCP somente tem aplicabilidade para as empresas tributadas pelo Lucro Real, sendo atrativo pelo fato de ser dedutível na base de cálculo do IR e da CSLL. Dessa forma, as empresas tributadas pelo Lucro Presumido não terão nenhum benefício ao utilizar esta opção (PÊGAS, 2007).

Portanto, a possibilidade de dedução dos JCP é um benefício fiscal que atrai muitas empresas, apresentado como uma alternativa para as pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro real que buscam reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, descreve-se inicialmente o enquadramento metodológico do estudo. Em seguida, apresentam-se os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados.

De acordo com Jung (2004, p. 227) “a metodologia é um conjunto de técnicas e procedimentos que tem por finalidade viabilizar a execução da pesquisa, obtendo-se como resultado um novo produto, processo ou conhecimento.”

Nesse sentido, a metodologia contribui para a execução do trabalho, empregada como uma ferramenta que visa atingir os objetivos propostos.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

No que se refere à análise dos dados utiliza-se abordagem qualitativa. Para Creswell (2007), a pesquisa qualitativa emprega diferentes alegações de conhecimento, estratégias de investigação e métodos de coleta e análise de dados. Assim, por meio da análise de dados obtidos compreende-se determinado conteúdo de forma mais abrangente.

Em relação aos objetivos, este estudo caracteriza-se como descritivo, pois segundo Jung (2004), consiste em identificar, registrar e analisar as características, fatores ou variáveis relacionadas com o fenômeno ou processo. Desta forma, esta pesquisa descreve qual o melhor regime de tributação para a empresa, sem interferir nos dados expostos.

Quanto aos procedimentos adotados para conduzir o estudo, efetua-se uma pesquisa bibliográfica, por ter como embasamento e fundamentação teórica, livros e artigos publicados sobre o tema proposto. Conforme Gil (2002, p. 44) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos [...]”

Outro procedimento empregado é o estudo de caso, devido ao uso de informações verídicas obtidas diretamente com a empresa. Para Jung (2004) o estudo de caso é definido como um procedimento de pesquisa que investiga um fenômeno dentro do contexto local e real, principalmente quando os limites entre fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para a elaboração do planejamento tributário, os dados foram coletados diretamente na empresa objeto de estudo, considerando as demonstrações contábeis do ano de 2016.

A análise dos dados coletados é realizada com base no regime do Lucro Presumido, que é o atual regime de tributação da empresa. Simultaneamente será elaborado um planejamento com base no regime do Lucro Real, considerando a utilização dos Juros sobre Capital Próprio.

Ao final, realiza-se a comparação entre os dois regimes, buscando definir o regime de tributação menos oneroso para a empresa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo, abordar-se-á a descrição da empresa objeto de estudo, além de analisar as informações coletadas e os dados obtidos da organização, buscando comparar os valores tributários atualmente suportados pela empresa no regime de tributação do Lucro Presumido com os montantes simulados no Lucro Real. Além disso, realiza-se um estudo comparativo considerando a utilização dos Juros sobre Capital Próprio como forma de remuneração dos sócios.

Primeiramente caracteriza-se a empresa objeto de estudo, apresentando as premissas utilizadas para o mesmo, em seguida é demonstrando o cálculo de PIS e COFINS com base no regime cumulativo e não-cumulativo. Posteriormente apresenta-se a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social com base no Lucro Presumido e Lucro Real.

Por fim, realiza-se a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social considerando como despesa dedutível do Lucro Real os Juros sobre Capital Próprio, apresentando na sequência uma comparação entre os estudos realizados visando definir o regime de tributação menos oneroso para a empresa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto de estudo atua no ramo de panificação e confeitaria desde o ano de 1995. Está localizada no litoral norte do Rio Grande do Sul e possui 85 colaboradores. Em 2015, devido ao seu faturamento ultrapassar o limite permitido pelo Simples Nacional, a empresa em estudo optou pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido, porém sem realizar um planejamento tributário.

No Quadro 4 apresenta-se as premissas utilizadas para o estudo.

Quadro 4 - Premissas dos cálculos PIS/COFINS/IRPJ/CSLL/JCP

PREMISSAS DOS CÁLCULOS DO PIS/COFINS/CSLL/IRPJ/JCP	
I - Receita Bruta de Vendas (Líquida dos Cancelamentos de Vendas)	R\$ 7.577.110,69
II - Receitas Financeiras (Descontos Obtidos)	R\$ 7.771,88
III - Aquisição de Matérias-Primas/Embalagens/Fretes (Total)	R\$ 1.995.172,30
IV- Aquisição de Matérias-Primas/Embalagens/Fretes (Não Tributadas)	R\$ 1.165.469,88
V - Aquisição de Matérias-Primas/Embalagens/Fretes (Tributadas)	R\$ 829.702,42
VI - Aquisição de Mercadorias para Revenda (Total)	R\$ 1.305.991,89
VII - Aquisição de Mercadorias para Revenda (Não Tributadas)	R\$ 860.458,41
VIII - Aquisição de Mercadorias para Revenda (Tributadas)	R\$ 445.533,48
IX - Aquisição de Energia Elétrica	R\$ 204.042,40
X - Lucro Antes do IRPJ e da CSLL	R\$ 573.889,54
XI - Adições do IRPJ e da CSLL	-
XII - Exclusões do IRPJ e da CSLL	-
XIII - Capital Social	R\$ 400.000,00
XIV - Lucros Acumulados	R\$ 269.479,38
XV - Taxa Anual – TJLP	7,50%

Fonte: Empresa Estudada – Adaptado pela Autora (2017).

As premissas do quadro acima referem-se aos dados contábeis-fiscais realizados no ano-calendário de 2016. Para obter os valores das premissas III, IV, V, VI, VII e VIII, as compras de mercadorias foram classificadas por NCM, conhecendo dessa forma quais os produtos que geram créditos de PIS e COFINS para a empresa.

4.2 CÁLCULO DE PIS E COFINS CUMULATIVOS

O cálculo do PIS deu-se considerando a Receita Bruta de Vendas (já excluídas dos cancelamentos de vendas) deduzidas das vendas de mercadorias não tributáveis, utilizando-se a alíquota de 0,65%. No Quadro 5, demonstra-se o cálculo do PIS pelo regime cumulativo.

Quadro 5 - Demonstração de Cálculo do PIS – Cumulatividade

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO PIS – CUMULATIVIDADE	
1 - Receita Bruta de Vendas = Premissa I	R\$ 7.577.110,69
2 - Venda de Mercadorias Não Tributáveis	R\$ 1.942.790,08
3 - Receita de Vendas Tributáveis = (1-2)	R\$ 5.634.320,61
4 - Base de Cálculo = (3)	R\$ 5.634.320,61
5 - PIS a Recolher = (4) x 0,65%	R\$ 36.623,08

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Para o cálculo da COFINS fora utilizada a mesma forma de apuração do PIS, variando apenas a alíquota que deve ser de 3,0%, como é demonstrado no Quadro 6.

Quadro 6 - Demonstração de Cálculo da COFINS - Cumulatividade

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO COFINS – CUMULATIVIDADE	
1 - Receita Bruta de Vendas = Premissa I	R\$ 7.577.110,69
2 - Venda de Mercadorias Não Tributáveis	R\$ 1.942.790,08
3 - Receita de Vendas Tributáveis = (1-2)	R\$ 5.634.320,61
4 - Base de Cálculo = (3)	R\$ 5.634.320,61
5 - COFINS a Recolher = (4) x 3,0%	R\$ 169.029,62

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Para a elaboração do planejamento tributário com base no Lucro Real, surge a necessidade de apurar os dois tributos na modalidade não-cumulativa, demonstrado na sequência.

4.3 CÁLCULO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS

Para o cálculo do PIS na modalidade não-cumulativo foram considerados os débitos sobre o faturamento (já líquidos do cancelamento de vendas) e os créditos sobre compras e despesas permitidas pela legislação.

O Quadro 7 demonstra o cálculo do PIS não-cumulativo considerando a alíquota de 1,65% para a apuração de débitos e créditos.

Quadro 7- Demonstração do Cálculo do PIS Não-Cumulatividade

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO PIS - NÃO-CUMULATIVIDADE	
1 - Receita Bruta de Vendas = Premissa I	R\$ 7.577.110,69
2 - Venda de Mercadorias Não Tributáveis	R\$ 1.942.092,03
3 - Receita de Venda Tributável = (1-2)	R\$ 5.635.018,66
4 - Base de Cálculo = (3)	R\$ 5.635.018,66
5 - Débito de PIS = (4) X 1,65%	R\$ 92.977,81
6 - Receita Financeira = Premissa II	R\$ 7.771,88
7 - Débito de PIS = (6) x 0,65%	R\$ 50,52
8 - Total Débitos de Pis = (5 + 7)	R\$ 93.028,33
9 - Aquisição de M.Ps/Embal./Frete = Premissa V x 1,65%	-R\$ 13.690,09
10 - Aquisição de Mercadorias para Revenda = Premissa VIII x 1,65%	-R\$ 7.351,30
11 - Aquisição de Energia Elétrica = Premissa IX x 1,65%	-R\$ 3.366,70
12 - Crédito de PIS = (9 + 10 + 11)	-R\$ 24.408,09
13 - PIS a Recolher = (8 + 12)	R\$ 68.620,23

Fonte: Elaborado pela autora (2017).

Destaca-se que no regime da não-cumulatividade, as receitas financeiras têm incidência do PIS, apurada pela alíquota de 0,65%.

Assim como para o cálculo do PIS, na apuração da COFINS considera-se os débitos sobre o faturamento (líquido do cancelamento de vendas) e pode se creditar sobre compras e algumas despesas, considerando a alíquota de 7,60%, como é demonstrado no Quadro 8.

Quadro 8 - Demonstração do Cálculo da COFINS Não-Cumulatividade

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA COFINS - NÃO-CUMULATIVIDADE	
1 - Receita Bruta de Vendas = Premissa I	R\$ 7.577.110,69
2 - Venda de Mercadorias Não Tributáveis	R\$ 1.942.092,03
3 - Receita de Venda Tributável = (1 - 2)	R\$ 5.635.018,66
4 - Base de Cálculo = (3)	R\$ 5.635.018,66
5 - Débito de COFINS = (4) X 7,60%	R\$ 428.261,42
6 - Receita Financeira = Premissa II	R\$ 7.771,88
7 - Débito de COFINS = (6) x 4,0%	R\$ 310,88
8 - Total Débitos de COFINS = (5 + 7)	R\$ 428.572,29
9 - Aquisição de M.Ps/Embal./Frete = Premissa V x 7,60%	-R\$ 63.057,38
10 - Aquisição de Mercadorias para Revenda = Premissa VIII x 7,60%	-R\$ 33.860,54
11 - Aquisição de Energia Elétrica = Premissa IX x 7,60%	-R\$ 15.507,22
12 - Crédito de COFINS= (9 + 10 + 11)	-R\$ 112.425,15
13 -COFINS a Recolher = (8 + 12)	R\$ 316.147,14

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Sobre as Receitas Financeiras, no regime da não-cumulatividade, incide 4,0% de COFINS.

Nota-se que para os tributos de PIS e COFINS, o regime cumulativo é mais vantajoso, pois as alíquotas de PIS e COFINS são mais elevadas no Lucro Real. Além disso, o valor das compras de mercadorias não tributadas é superior ao valor das compras tributadas, sendo menor, portanto os créditos de PIS e COFINS.

4.4 APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL PELO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO

Nesta seção demonstra-se o cálculo dos tributos IRPJ e CSLL sob o Lucro Presumido, sendo esta a forma de tributação da empresa objeto de estudo. O Quadro 9 demonstra o cálculo do IRPJ apurado no regime de tributação Lucro Presumido:

Quadro 9 - Demonstração do Cálculo do IRPJ no Lucro Presumido

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO PRESUMIDO	
1 - Receita Bruta de Vendas = Premissa I	R\$ 7.577.110,69
2 - Lucro Presumido = (1) x 8%	R\$ 606.168,86
3 - Receitas Financeiras = Premissa II	R\$ 7.771,88
4 - Base de Cálculo do IRPJ = (2 + 3)	R\$ 613.940,74
5 - IRPJ a Recolher = (4) x 15%	R\$ 92.091,11
6 - Base de Cálculo do Adicional do IRPJ = (4) - (R\$ 240.000,00)	R\$ 373.940,74
7 - Adicional IRPJ a Recolher = (6) x 10%	R\$ 37.394,07
8 - Total IRPJ a Recolher = (5 + 7)	R\$ 129.485,18

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Como pode ser percebida, a base de cálculo do IRPJ é obtida somando-se as Receitas Financeiras com a presunção de lucro, alcançada a partir da aplicação do percentual de 8%.

O Quadro 10 expõe a apuração da CSLL, no regime de tributação Lucro Presumido.

Quadro 10 - Demonstração do cálculo da CSLL no Lucro Presumido

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA CSLL - LUCRO PRESUMIDO	
1 - Receita Bruta de Vendas = Premissa I	R\$ 7.577.110,69
2 - Lucro Presumido = (1) x 12%	R\$ 909.253,28
3 - Receitas Financeiras = Premissa II	R\$ 7.771,88
4 - Base de Cálculo da CSLL	R\$ 917.025,16
5 - CSLL a Recolher = (4) x 9%	R\$ 82.532,26

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Nota-se no campo 2, que a base de cálculo da CSLL é obtida aplicando alíquota de 12% sobre a Receita Bruta de Vendas e somando-se as Receitas Financeiras.

4.5 APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL PELO REGIME DO LUCRO REAL

Nesta seção demonstra-se o cálculo dos tributos IRPJ e CSLL com base no Lucro Real. O Quadro 11 apresenta o cálculo do IRPJ apurado neste regime.

Quadro 11 - Demonstração do cálculo do IRPJ - Lucro Real

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO REAL ANUAL	
1 - Lucro Antes do IRPJ e da CSLL = Premissa X	R\$ 573.889,54
2 - (+) PIS/COFINS – Cumulatividade	R\$ 205.652,70
3 - (-)PIS/COFINS - Não – Cumulatividade	-R\$ 521.239,23
4 - (-) PIS/COFINS Sobre Receita Financeira	-R\$ 361,39
5 - (+) Créditos PIS/COFINS Não – Cumulatividade	R\$ 136.833,24
6 - Lucro Contábil Ajustado = (1 + 2 - 3 - 4 + 5)	R\$ 394.774,87
7 – Adições	-
8 - Exclusões	-
9 - Base de Cálculo Lucro Real	R\$ 394.774,87
10 - IRPJ a Recolher = (9) x 15%	R\$ 59.216,23
11 - Base de Cálculo Adicional IRPJ a Recolher = (9) - (R\$ 240.000,00)	R\$ 154.774,87
12 - Adicional IRPJ a Recolher = (11) x 10%	R\$ 15.477,49
13 - Total IRPJ a Recolher = (10 + 12)	R\$ 74.693,72

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Para o ajuste do lucro contábil considerou-se a soma do PIS e COFINS calculados pelo regime cumulativo, excluindo-se os débitos de PIS e COFINS calculados pela não-cumulatividade, inclusive as contribuições dos referidos tributos sobre as Receitas Financeiras e por fim foi adicionado os créditos de PIS e COFINS não-cumulativos.

No Quadro 12 é demonstrado o cálculo da CSLL com base no regime de tributação do Lucro Real.

Quadro 12 - Demonstração do Cálculo da CSLL - Lucro Real

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA CSLL- LUCRO REAL ANUAL	
1 - Lucro Antes do IRPJ e da CSLL = Premissa X	R\$ 573.889,54
2 - (+) PIS/COFINS - Cumulatividade	R\$ 205.652,70
3 - (-)PIS/COFINS - Não - Cumulatividade	-R\$ 521.239,23
4 - (-) PIS/COFINS Sobre Receita Financeira	-R\$ 361,39
5 - (+) Créditos PIS/COFINS Não - Cumulatividade	R\$ 136.833,24
6 - Lucro Contábil Ajustado = (1 + 2 - 3 - 4 + 5)	R\$ 394.774,87
7 - Adições	-
8 - Exclusões	-
9 - Base de Cálculo Lucro Real	R\$ 394.774,87
10 - CSLL a Recolher = (9) x 9%	R\$ 35.529,74

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Para o cálculo da CSLL fora utilizada a mesma forma de apuração do IRPJ, porém a alíquota é de 9% e, diferentemente do IRPJ, não é apurado qualquer tipo de adicional.

Nota-se que os tributos de IRPJ e CSLL obtiveram um menor custo quando apurados pelo Lucro Real, porém isto é consequência do desembolso maior com o PIS e COFINS no regime não-cumulativo, visto que diminui o lucro da empresa.

Para uma análise completa do estudo, faz-se necessário demonstrar o cálculo do IRPJ e CSLL considerando como remuneração dos sócios os Juros sobre Capital Próprio, apresentado na seção seguinte.

4.6 APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL CONSIDERANDO OS JCP

Inicialmente demonstra-se o cálculo dos Juros sobre Capital Próprio, em seguida apresenta-se o cálculo do IRPJ e CSLL considerando a utilização dos JCP como remuneração dos sócios, que conforme visto poderá ser deduzido como despesa financeira para apuração do IRPJ e CSLL, no regime de tributação com base no Lucro Real.

O Quadro 13 demonstra o cálculo dos Juros sobre Capital Próprio.

Quadro 13 - Demonstração do Cálculo dos Juros sobre Capital Próprio - JCP

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP)	
1 - Lucro do Exercício após a CSLL e antes do IRPJ	R\$ 359.244,91
2 - Total do Patrimônio Líquido = Premissa XIII + Premissa XIV	R\$ 669.479,38
3 - Base de Cálculo JCP = (2)	R\$ 669.479,38
4 - Taxa Anual - TJLP = Premissa XV	7,50%
5 - Valor dos Juros sobre Capital Próprio = (3) x (4)	R\$ 50.210,95
6 - Limite de Dedutibilidade = Maior Valor entre (6.1) e (6.2)	R\$ 179.622,45
6.1 - Lucros Acumulados = Premissa XIV x 50%	R\$ 134.739,69
6.2 - Lucro do Exercício = (1) x 50%	R\$ 179.622,45
7 - Valor Dedutível de JCP = (5)	R\$ 50.210,95

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

O campo 1 (um), refere-se ao Lucro do Exercício apurado no Lucro Real, porém antes do cálculo do IRPJ e deduzidos da CSLL.

Para o cálculo dos juros sobre capital próprio são consideradas as contas do Patrimônio Líquido, limitados à variação pro rata dia da TJLP que no ano-calendário de 2016 foi de 7,50%. A base de cálculo do JCP, conforme percebe-se acima, é a soma do Capital Social e os Lucros Acumulados.

O valor do limite para dedução dos JCP é o maior valor de 50% dos Lucros Acumulados ou 50% do Lucro do Exercício. Sendo assim, a empresa poderá contabilizar como despesa financeira dedutível o valor de R\$ 50.210,95 referente aos JCP, uma vez que não foi excedido o maior entre os dois limites estabelecidos pela lei, que nesse caso é de R\$ 179.622,45.

Cabe ressaltar que os sócios beneficiários dos juros são tributados a alíquota de 15% do IRRF.

No Quadro 14, demonstra-se o cálculo do IRPJ e CSLL considerando os JCP como despesa financeira dedutível.

Quadro 14 - Demonstração do Cálculo de IRPJ e CSLL considerando o JCP

DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DO IRPJ E CSLL CONSIDERANDO O JCP	
1 - Lucro Antes do IRPJ e da CSLL	R\$ 573.889,54
2 - (+) PIS/COFINS - Cumulatividade	R\$ 205.652,70
3 - (-)PIS/COFINS - Não - Cumulatividade	-R\$ 521.239,23
4 - (-) PIS/COFINS Sobre Receita Financeira	-R\$ 361,39
5 - (+) Créditos PIS/COFINS Não - Cumulatividade	R\$ 136.833,24
6 - (-) Juros sobre Capital Próprio	-R\$ 50.210,95
7 - Lucro Contábil Ajustado = (1 + 2 - 3 - 4 + 5 - 6)	R\$ 344.563,91
8 - Adições	-
9 - Exclusões	-
10 - Base de Cálculo IRPJ e CSLL	R\$ 344.563,91
11 - IRPJ a Recolher = (10) x 15%	R\$ 51.684,59
12 - Base de Cálculo Adicional IRPJ a Recolher = (10) - (R\$ 240.000,00)	R\$ 104.563,91
13 - Adicional IRPJ a Recolher = (12) x 10%	R\$ 10.456,39
14 - Total IRPJ a Recolher = (11 + 13)	R\$ 62.140,98
15 - CSLL a Recolher = (10) x 9%	R\$ 31.010,75

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Conforme os cálculos do Quadro 14, pode-se comprovar que, de fato quando as empresas tributadas pelo Lucro Real utilizam-se da alternativa de remunerar os seus sócios por meio dos juros sobre capital próprio há um ganho tributário no valor do IRPJ e CSLL em relação a apuração anterior realizada no Lucro Real.

4.7 COMPARATIVO DO REGIME TRIBUTÁRIO MENOS ONEROSO

O Quadro 15 apresenta os dados de forma sintetizada a fim de comparar os resultados obtidos em cada regime de tributação estudado.

Quadro 15 - Comparativo Lucro Real x Lucro Presumido x Lucro Real com JCP

TRIBUTOS	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL COM JCP
PIS	R\$ 68.620,23	R\$ 36.623,08	R\$ 68.620,23
COFINS	R\$ 316.147,14	R\$ 169.029,62	R\$ 316.147,14
IRPJ	R\$ 74.693,72	R\$ 129.485,18	R\$ 62.140,98
CSLL	R\$ 35.529,74	R\$ 82.532,26	R\$ 31.010,75
Total Custo da Empresa	R\$ 494.990,83	R\$ 417.670,15	R\$ 477.919,11
Total IRRF Sócios (PF 15%)	-	-	R\$ 7.531,64
Total Custos Tributários	R\$ 494.990,83	R\$ 417.670,15	R\$ 485.450,75

Fonte: Elaborado pela Autora (2017).

Como pode ser observado no Quadro 15, o Lucro Presumido é o regime de tributação que apresentou menor custo tributário para a empresa. O montante dos tributos relativos ao PIS, COFINS, IRPJ e CSLL no regime do Lucro Presumido foi de R\$ 417.670,15 enquanto no Lucro Real o valor foi de R\$ 494.990,83, uma diferença de aproximadamente 18,50% mais onerosa.

Esta diferença diminui para aproximadamente 14,40% se comparado com o Lucro Real quando utilizado os JCP, que apresentou um custo total para a empresa de R\$ 477.919,11.

Vale ressaltar que o IRRF não integra os custos tributários da empresa, uma vez que este imposto é retido dos juros pagos ou creditados aos sócios.

4.8 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Neste estudo, viu-se os custos tributários apurados no lucro presumido, lucro real e foi realizado ainda uma apuração no lucro real, considerando como forma de remunerar os sócios, a utilização dos juros sobre capital próprio.

Considerando os resultados obtidos, verifica-se que o regime tributário menos oneroso para a empresa continua sendo o Lucro Presumido, que gerou uma economia tributária de R\$ 77.320,68 com relação ao lucro real.

Quando comparado o lucro presumido com o lucro real, considerando a utilização dos juros sobre capital próprio como forma de remunerar os sócios, a economia tributária resulta em R\$ 60.248,96.

Pode-se observar então que na apuração quando utilizada os JCP como despesa financeira gerou uma diferença de R\$ 17.071,72 em comparação a apuração do lucro real quando não foi considerado o pagamento ou crédito do JCP aos sócios, demonstrando ser uma alternativa para reduzir os custos tributários, caso a empresa optasse pelo regime de tributação do lucro real, visto que permite a dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL os juros pagos, gerando uma economia de 19% (10% de IRPJ Adicional e 9% de CSLL).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entende-se que a elevada carga tributária brasileira consome uma importante parcela dos custos das empresas, comprometendo a sua sobrevivência e o seu crescimento empresarial. Frente a isso, o planejamento tributário é uma importante ferramenta para reduzir a carga fiscal das empresas.

Com base nisto, o objetivo deste estudo foi elaborar um planejamento tributário que apresente o melhor regime de tributação para uma panificadora e padaria, considerando ainda a utilização dos juros sobre capital próprio como forma de remunerar os sócios pelo capital investido na empresa.

Com a análise do estudo de caso, o regime de tributação menos oneroso para a empresa continua sendo o lucro presumido. Porém, cabe ressaltar que caso a empresa algum dia optar pelo lucro real, seja por sua escolha ou pelos motivos previstos na legislação, deverá considerar os JCP como forma de remunerar os sócios, visto que apresentou melhor resultado em comparação ao lucro real que não utilizou os JCP como reconhecimento de despesa financeira.

As limitações da pesquisa concentram-se principalmente na falta de um planejamento orçamentário da empresa, pois o estudo foi baseado apenas em dados passados, o que pode comprometer a aplicabilidade deste planejamento tributário, uma vez que as projeções de vendas e gastos para o próximo exercício pode resultar em um regime tributário mais adequado para a empresa naquele ano de atividade. Outra limitação encontrada refere-se a alguns fatores que não foram considerados, como os dados sobre o Ativo Imobilizado, depreciação e o crédito sobre o estoque inicial quando simulado os cálculos no lucro real, devido a dificuldade de realizar o levantamento de tais dados em tempo hábil.

Como recomendação de pesquisas futuras, sugere-se analisar as formas de remuneração dos sócios, bem como os custos e impactos tributários que as empresas estão sujeitas na escolha das diferentes formas de remuneração.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 20 ago. 2017.

_____. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 ago. 2017.

_____. **Emenda Constitucional nº 20**, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm>. Acesso em: 25 set. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 7**, de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 19 set. 2017.

_____. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso 25 ago. 2017.

_____. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 25 out. 2017.

_____. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em: 12 set. 2017.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba: Juruá, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Brener Elias da. et al. Quais podem ser os reflexos da contabilização de juros sobre o capital próprio na riqueza do acionista?. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 40, n. 188, p-58-69, abr/2011.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: métodos qualitativos, quantitativo e misto**. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

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

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**. 41 ed. São Paulo: IR publicações, 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Carga tributária Brasileira**. 2015 Disponível em :< <https://ibpt.com.br/noticia/2142/Carga-tributaria-brasileira-cresce-em-2014-apesar-da-crise>>. Acesso em: 25 set. 2017.

JUNG, Carlos Fernando. **Metodologia para Pesquisa e Desenvolvimento: aplicada a novas tecnologias produtos e processos**. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. Ver. Atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual da Contabilidade Tributária**.14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Taxa de Juros a Longo Prazo**. 2017. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/taxa-de-juros-de-longo-prazo-tjlp>>. Acesso em: 30 out. 2017.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz et al. **IRPJ/CSLL 2016**. 1. ed. São Paulo: IOB Sage, 2016.

SILVA, Lourivaldo Lopes de Sá. **Contabilidade Avançada e Tributária**. 4. ed. São Paulo: IOB Sage, 2015.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Remuneração de Diretores, Sócios, Administradores e Empresários**: resumo prático. 5. ed. rev.e atu. Curitiba: Juruá, 2008.