

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RODRIGO BURIGO BILLIERI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO SOBRE REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA DE CONFECCÃO DO SUL DE SANTA
CATARINA**

CRICIÚMA

2017

RODRIGO BURIGO BILLIERI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO SOBRE REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA DE CONFECÇÃO DO SUL DE SANTA
CATARINA**

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 (a): Prof. Everton Perin

CRICIÚMA

2017

RODRIGO BURIGO BILLIERI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO SOBRE REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA DE CONFECÇÃO DO SUL DE SANTA
CATARINA**

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, 06 de dezembro de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Everton Perin - Especialista - (UNESC) - Orientador

Prof^ª. Patriele de Faveri Fontana - Especialista - (UNESC) - Examinadora

Prof^ª. Andréia Cittadin - Mestra - (UNESC) - Examinadora

Dedico este trabalho a minha família, por serem minha fonte de incentivo e dedicação durante toda esta etapa.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradecer a Deus, por me dar forças, ser meu guia e companheiro nesta caminhada, por me conceder saúde, sabedoria e perseverança para alcançar meus objetivos.

A meus pais Valdir Billieri e Maria Luiza da Silva Burigo Billieri, pela educação que sempre me deram, por poder contar com eles em qualquer situação, por me protegerem sempre com toda sua força, por serem meu espelho de caráter, personalidade, humildade e pelo incentivo de seguir em frente. Ao meu irmão Roberto pela cooperação para o que eu pudesse chegar ao final desse trabalho.

Aos meus amigos que me acompanharam durante toda esta graduação, em especial a Ana Cristina, Capricea, Leandro, Melânia e Silvia pela parceria desde o início, pela troca de conhecimento, pelas risadas, pelos momentos em que me aguentaram, enfim por tudo.

Ao professor Everton Perin, por sua orientação que foi essencial para o desenvolvimento deste trabalho e pela confiança em mim depositada. E estendo meus agradecimentos a todos os professores que lecionaram durante esta graduação.

Enfim meu muito obrigado a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para a conclusão desta importante etapa da minha vida.

“Você nunca sabe que resultados virão da sua ação. Mas se você não fizer nada, não existirão resultados”.

Mahatma Gandhi

RESUMO

Diante da alta carga tributária brasileira que interfere nos resultados financeiros das empresas, representando restrições como alto valor dos tributos, vê-se a necessidade de inserir o planejamento tributário para analisar os regimes de tributação e descobrir qual irá gerar o menor desembolso fiscal, de forma lícita. O trabalho exposto tem como objetivo verificar como que o planejamento tributário pode contribuir na definição do regime de tributação para uma indústria de médio porte localizada no sul de Santa Catarina. Para a execução deste estudo, foi realizada a coleta dos dados constantes nas Demonstrações Contábeis e apurações fiscais da empresa estudada. Elaborou-se de forma descritiva, uma pesquisa bibliográfica e documental, contribuindo para a elaboração do estudo de caso. No estudo de caso demonstra-se o montante dos tributos para os exercícios de 2016 e o esperado para 2017, referente a um comparativo entre os regimes Lucro Real e Lucro Presumido. A partir das informações coletadas avaliou-se por meio de dados qualitativos e quantitativos que a adoção pelo Lucro Presumido continua sendo menos onerosa e mais adequada economicamente para empresa estudada.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Regime De Tributação. Lucro Real. Lucro Presumido.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Impostos por ente federativo	20
Quadro 2 - Tributos Federais, Estaduais e Municipais	25
Quadro 3 - Tributos referente ao Lucro Real	30
Quadro 4 - Percentual estimativa Lucro Real mensal	33
Quadro 5 - Alíquotas de Presunção	39

LISTA DE TABELA

Tabela 1 - Premissas dos Cálculos do PIS/COFINS/CSSL/IRPJ.....	46
Tabela 2 - Cálculo do IRPJ – Lucro Presumido.....	47
Tabela 3 - Cálculo do IRPJ – Lucro Presumido.....	48
Tabela 4 - Cálculo do CSSL – Lucro Presumido	48
Tabela 5 - Cálculo do PIS e COFINS – Lucro Presumido	49
Tabela 6 - Cálculo da PIS e COFINS – Lucro Real.....	50
Tabela 7 - Cálculo da CSLL – Lucro Real	50
Tabela 8 - Cálculo do IRPJ – Lucro Real	51
Tabela 9 - Comparativo Lucro Real x Lucro Presumido	51
Tabela 10 - Comparativo Lucro Real x Lucro Presumido	52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
CS	Contribuição Social
CSSL	Contribuição Social Sobre o Lucro
CTN	Código Tributário Nacional
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto Exportação
II	Imposto Importação
IOF	Imposto sobre Operação Financeira
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITBI	<i>Inter Vivos</i> - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos
ITCMD	Imposto sobre Transmissão de Bens Causa Mortis ou Doações
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
Nº	Número
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA.....	12
1.2 OBJETIVOS	13
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	15
2.1.1 Tributos	15
2.1.1.1 Classificações dos tributos	17
2.1.1.2 Espécies de tributos	18
2.1.1.3 Impostos.....	19
2.1.1.4 Taxas.....	21
2.1.1.5 Contribuições de melhoria.....	22
2.1.1.6 Empréstimos Compulsórios.....	22
2.1.1.7 Contribuições Sociais	23
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	24
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	25
2.4 ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	26
2.5 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA	28
2.6 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO	29
2.7 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO	30
2.7.1 Lucro Real.....	30
2.7.1.1 Obrigação ao Lucro Real.....	31
2.7.1.2 Lucro Real Trimestral	32
2.7.1.3 Lucro Real Anual.....	32
2.7.1.3.1 <i>Balanço de Suspensão ou Redução</i>	34
2.7.1.4 Base de cálculo do IRPJ	35
2.7.1.5 Base de cálculo da CSLL	37
2.7.1.6 Alíquotas IRPJ e CSLL.....	38
2.7.2 Lucro Presumido.....	39
2.8 PIS E COFINS.....	40
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	43

3.1 ENQUADRAMENTOS METODOLÓGICOS	43
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	44
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	45
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO	45
4.2 APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO	47
4.3 APURAÇÃO LUCRO REAL	49
4.4 DETERMINAÇÃO DA OPÇÃO TRIBUTÁRIA MAIS ADEQUADA	51
4.5 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO	52
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	53

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo aborda-se inicialmente o tema, o problema e sua questão no qual consiste ilustrar a ideia principal do trabalho. Acompanhado do objetivo geral e os específicos, que orientam as justificativas para definição dos capítulos seguintes.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA

Conforme estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2017), o Brasil possui uma alta carga tributária. Visto que os gastos com tributos são relevantes e representam uma parcela significativa dos custos das empresas.

Entretanto, os empresários devem reconhecer a necessidade da participação dos profissionais contábeis dentro das instituições. Pois os mesmos têm a capacidade e formação necessária para que, por meio do planejamento tributário, consiga avaliar a forma de tributação que reduza de forma lícita o recolhimento dos tributos, impactando diretamente no resultado das organizações. Sendo assim, o objetivo do planejamento tributário é a busca pela redução dos gastos consequentemente avaliando qual regime de tributação apresenta-se mais adequado para cada estabelecimento.

Em relação a este estudo, se faz necessário à implantação do planejamento tributário, que vislumbra observar na legislação uma forma de reduzir a incidência tributária nas empresas. Sendo que na região sul de Santa Catarina um dos principais ramos de atividade, são as indústrias de confecções.

Considerando a problematização, este estudo se propõe a responder a seguinte indagação: Como utilizar o planejamento tributário na definição do regime de tributação mais adequado, para a empresa de confecção do sul de Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho visa apresentar como o planejamento tributário pode contribuir para a escolha do regime de tributação para a empresa objeto deste estudo.

A partir do objetivo geral elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar os regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido, evidenciando sua base legal e conceitual;
- Demonstrar por meio do estudo de caso, a apuração dos tributos federais pelos regimes Lucro Real e Lucro Presumido;
- Sugerir a forma tributária mais adequada à empresa objeto de estudo.

1.3 JUSTIFICATIVA

Uma das maiores dificuldades enfrentadas pelas empresas no Brasil é a elevada carga tributária. Por este motivo as organizações buscam cada vez mais alternativas que possam reduzir a carga tributária, visando melhorar sua competitividade em um mercado tão acirrado.

Desde que não desobedeçam às normas jurídicas, os empresários têm a liberdade de coordenar seus negócios de modo menos oneroso, procurando uma alternativa para diminuir os valores pagos com tributos.

Portanto, este estudo se justifica pela economia financeira que pode ser proporcionada pelo planejamento tributário à empresa objeto deste estudo, viabilizando recursos no setor financeiro, reduzindo os desembolsos fiscais.

O estudo contribuiu para a teoria ao resgatar aspectos sobre o Sistema Tributário Nacional. Sob as questões práticas, a pesquisa contribuirá com a gestão dessa organização, pois apresenta um estudo sobre a melhor forma de tributação frente aos tributos: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Assim, este estudo alcança significativa relevância, pois o crescimento da competitividade, dos lucros e da disponibilidade financeira contribui para a geração de emprego e renda aos colaboradores envolvidos, bem como contribuir para a continuidade das instituições empresariais.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este estudo está organizado em cinco capítulos de acordo com as seguintes etapas: No primeiro capítulo consiste em apresentar à introdução, o tema, o problema e sua questão, logo após o objetivo geral e os específicos e a justificativa.

O segundo capítulo trata da fundamentação teórica, que reúne a revisão da literatura tendo como base estudos conceituais contendo o Sistema Tributário Nacional com foco no Planejamento Tributário, em seguida os Regimes de Tributação e os tributos relacionados.

O terceiro capítulo demonstra-se a metodologia, o enquadramento e os procedimentos utilizados para o desenvolvimento deste estudo.

Para o quarto capítulo, apresenta-se a análise e sugestão dos resultados obtidos na pesquisa comprovando o regime de tributação mais adequado para a empresa. E por fim, o quinto capítulo que ilustra as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo aborda-se a base conceitual e teórica para nortear o, Sistema Tributário Nacional, Planejamento Tributário e em seguida apresentam-se as formas de tributação passíveis Lucro Real e Presumido à empresa.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) para Oliveira L. et al. (2015), está composto por um conjunto de leis e princípios que estabelecem uma série de tributos vigentes em determinada época, aos quais irão servir para viabilizar os fins sociais, econômicos e políticos do Estado. Por meio dos tributos estabelecidos para definir seu alcance e limite de atuação a cada ente público.

Conforme consta na Constituição Federal 1988 (CF), os art. 145 a 162 descrevem sobre os princípios gerais que conduzem o STN, suas espécies tributárias e as limitações do poder de tributar. Atribuindo a competência à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios. Constituído pela Lei nº 5.172/66 tem como finalidade regulamentar o recolhimento dos tributos, estabelecendo normas e princípios visando parametrizar esta atividade.

Neste contexto, o STN está ligado ao conjunto de tributos vigentes no país, composto pelos poderes legislativos de forma lícita, obedecendo aos princípios constitucionais, mantendo o controle na arrecadação. Tem-se a necessidade de evidenciar a definição de tributo, deste modo apresentando suas classificações e espécies.

2.1.1 Tributos

Para que ocorram mudanças no país, há necessidade da prestação de serviços públicos, investimentos em infraestrutura entre outras atividades indispensáveis para a manutenção do país, sendo assim necessário a obtenção de recursos financeiros para serem executados. Deste modo, são arrecadados os tributos, sendo eles obrigações impostas aos contribuintes.

A definição para tributos encontra-se no Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 3º, da Lei nº 5.172/66 que determina “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Com o intuito de reforçar as características de tributos, Oliveira L. et al. (2015) elabora as seguintes definições:

- Prestação pecuniária: significa que o pagamento dos tributos deverá ser exclusivamente em moeda corrente nacional ou outra unidade traduzível em moeda, mediante instituição na lei e só ela pode obrigar o contribuinte a pagar;
- Compulsória: é o pagamento obrigatório, derivado de uma relação de soberania exercida pelo Estado em relação ao contribuinte;
- Não se deve constituir sanção por ato ilícito: pois penalidades ou multas não compreendem o conceito do tributo, assim, não deriva de infração. Portanto, o Estado não pode criar adicional de imposto com a finalidade de penalizar por ato ilícito;
- Instituída em lei: um tributo só poderá ser instituído mediante a Lei válida e eficaz seguindo o princípio da legalidade;
- Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada: para efetuar a cobrança dos tributos a administração pública tem o dever de agir da forma que a Lei manda seguindo seus limites estipulados, para que não haja abuso ou desvio de poder, ocasionando a anulação da cobrança.

Segundo Fabretti, Fabretti (2014), tributo consiste em uma obrigação que existe entre o arrecadador Estado e o contribuinte no cumprimento do dever de arrecadar recursos aos cofres públicos. Consequentemente, toda obrigação instituída deve considerar as informações mencionadas no art. 3º à 5º, da Lei nº 5.172/66 para que possa ser considerado um tributo. Caso estas particularidades não estejam presentes na obrigação criada, ela não possuirá natureza tributária.

2.1.1.1 Classificações dos tributos

Os tributos são classificados de acordo a sua finalidade. Entre diferentes níveis, aos quais serão distribuídos conforme sua vinculação e seus efeitos sobre as atividades econômicas da empresa.

Segundo Oliveira G. (2013, p. 74), os tributos podem ser classificados e divididos de três formas:

- Fiscais: seu papel é arrecadar, com foco nos financiamentos voltado ao Estado, buscando garantias de recursos para o exercício das suas atividades, um exemplo é o IR;
- Parafiscais: possui função de coletar tributos só que é destinado ao cumprimento das funções paralelas às funções peculiares do Estado, tendo como exemplo as contribuições previdenciárias; e
- Extrafiscais: seu dever é fazer com que o Estado cumpra a função de controlar a economia, os tributos com esse papel são II, IE, IPI, IOF e ITR..

Ainda nas palavras de Oliveira G. (2013), os elementos da demonstração do resultado são abordados da seguinte forma:

- Os tributos incidentes sobre o faturamento tributam as receitas de vendas e serviços no momento de seu reconhecimento, no período da entrega dos bens e serviços ao contribuinte, emitindo uma nota fiscal, gerando assim o cálculo dos tributos que incidem.
- Os tributos incidentes sobre o valor agregado, por sua vez, tributam cada etapa do processo produtivo, seu valor é determinado pela soma de todos os esforços consumidos nas atividades da empresa.
- Quanto aos tributos incidentes sobre o resultado, são considerados os resultados provenientes dos lucros é a diferença entre receitas reconhecidas (ganhas) e despesas incorridas (consumidas) no período, independente de receber o valor das vendas, deverá ser confrontado com suas despesas para o recolhimento dos tributos.

Conforme estabelecido pelo art. 4º do CTN “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”, tributando cada atividade operacional da empresa separadamente e de acordo com a consequência

de cada uma das fases funcionais de seu processo. Tornando-se necessário reconhecer respectivamente sua espécie tributária.

2.1.1.2 Espécies de tributos

Tributo é um termo genérico, do qual as espécies são impostos, taxas e contribuições. Para Oliveira L. et al. (2015), as espécies tributárias são classificadas de três formas impostos, taxas e contribuições de melhorias, recorda que a CF/88, incluiu outras duas figuras tributárias que no seu entendimento se enquadram corretamente como tributo, que são os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, que se subdivide em intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Conforme constam na CF/88 nos seguintes artigos:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos

Art. 148. 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, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003).

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

Segundo Fabretti, Fabretti (2014), os tributos (gêneros) são classificados de duas formas: tributos não vinculados e vinculados. Tributos não vinculados são tratados como Impostos, e são devidos independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte, por exemplo, o Imposto de Renda, ICMS, ITCMD. Consequentemente, não está vinculada a nenhuma prestação específica do Estado.

Para Oliveira G. (2013), os tributos vinculados representam todas as outras taxas e contribuições existentes, como exemplo a taxa de coleta de lixo, que só poderá ser cobrada nas localidades mediante sua coleta. Sendo assim, a criação de um tributo vinculado apenas será possível quando se obtiver uma contraprestação direta ao recolhimento do tributo.

Visto que os tributos devem ser pagos por meio de moeda cujo valor nela se possa exprimir. O CTN menciona as espécies de tributos, diante disso, expõem-se suas características.

2.1.1.3 Impostos

Os impostos são apurados pelos contribuintes que não recebem qualquer contraprestação direta e imediata do Estado, sendo caracterizado este tributo uma distinção aos demais.

Para Fabretti (2015), os impostos são de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, exclusivamente da União, Estados, Municípios ou do Distrito Federal.

Para explicar quais os impostos que cada ente federativo pode exigir, Oliveira G. (2013, p. 65-66), demonstra no Quadro 1 os classificando por competência para cada instituição.

Quadro 1 - Impostos por ente federativo

CATEGORIA	ENTE FEDERATIVO	IMPOSTO
COMÉRCIO EXTERIOR	UNIÃO	IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO (II)
		IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO (IE)
PRODUÇÃO E CIRCULAÇÃO	UNIÃO	IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (IPI)
		IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF)
	ESTADOS e DF	IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERC. E SERV. (ICMS)
	MUNICÍPIOS	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)
PATRIMÔNIO E RENDA	UNIÃO	IMPOSTO SOBRE A RENDA (IR)
		IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
		IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)
	ESTADOS E DF	IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUT. (IPVA)
		IMPOSTO S/ TRANSMISSÃO CAUSA <i>MORTIS</i> E DOAÇÃO (ITCMD)
	MUNICÍPIOS	IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU)
		IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTER VIVOS (ITBI)

Fonte: Constituição Federal de 1988 apud Oliveira G. 2013, p. 65-66.

Os impostos podem ser classificados em diretos ou indiretos. Fabretti, Fabretti (2014), esclarece que no imposto direto o responsável pelo recolhimento é o próprio sujeito passivo como exemplo tem-se (IPVA e IPTU). E no imposto indireto o devedor é o chamado contribuinte de direito, que repassa o ônus dos tributos (ICMS e IPI) ao contribuinte de fato sobre os tributos, ou seja, quem paga é o consumidor final.

Segundo Oliveira L. et al. (2015, p. 5), afirma que “os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para angariar recursos para gerir a Administração Pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento da economia”.

Assim, analisa-se a importância dos impostos para o Estado, seu recolhimento e a carga financeira, que significa para os contribuintes o desembolso sendo uma das espécies tributárias, seguido das taxas e contribuições.

2.1.1.4 Taxas

As taxas, diferente dos impostos, são determinadas pelo CTN como tributos vinculados, isto é, o estado oferece uma contrapartida ou contraprestação de imediato ao contribuinte em função de sua cobrança. Está mencionado no seu art. 77 que as taxas são

cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Nas palavras de Oliveira G. (2013, p. 67), tem-se algumas situações as quais serão cobradas as taxas na prestação de serviço pelo Estado:

- Coleta de lixo;
- Combate a incêndios;
- Conservação e limpeza pública;
- Emissão de documentos (nível federal, estadual e municipal);
- Licenciamento para funcionamento e alvará municipal;
- Registro do comércio (juntas comerciais);
- Água e esgoto; e
- Taxas de expediente.

Segundo Fabretti (2015, p. 108), o poder de polícia refere-se à “possibilidade de fiscalizar e autorizar determinada atividade, limitando-a em razão do interesse público, relativo à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes”. As taxas são pagas por meio de um determinado serviço prestado pela União, Estado ou Município e postos à disposição do contribuinte. O valor a ser cobrado não pode receber o mesmo tratamento dos impostos, que está voltado sobre o capital da empresa, e sim, conforme o serviço que foi prestado.

2.1.1.5 Contribuições de melhoria

As contribuições só podem ser exigidas quando ocorrer valorização imobiliária para o contribuinte em decorrência de obra pública. Para que seja considerada uma contribuição, há alguns pontos a serem observados, conforme constam no art. 81 e 82 do CTN:

Art. 81 - 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 da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observa os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.

II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

II – regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Nas palavras de Moraes (2014), a valorização imobiliária de obra pública significa um requisito indispensável para à contribuição de melhoria. Ocorrendo obrigatoriamente a valorização do imóvel do contribuinte como contrapartida a sua cobrança.

2.1.1.6 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios estão estabelecidos conforme Oliveira G. (2014), no art. 148 da Constituição Federal e no art. 15, I e II do CTN. São tributos que só podem ser instituídos pela União, mediante lei complementar, exclusivamente para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidades públicas, guerra ou sua iminência, nestes casos não é necessário respeitar os princípios de anterioridade e noventena, mas já para investimentos públicos urgentes e de relevante interesse nacional é indispensável respeitar estes dois

princípios. O que distingue os empréstimos compulsórios dos demais tributos é que ele deve ser devolvido ao contribuinte.

2.1.1.7 Contribuições Sociais

As contribuições são subdivididas em: contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse de categoria profissional e seguridade social. De acordo com Fabretti, Fabretti (2014, p. 40), "analisando a relação custo/benefício para o contribuinte, verificamos que ora seu impacto é de imposto, ora é de taxa, ou seja, é um tributo misto". Sobre a contribuição social, a CF/88 em seu art. 149 dispõe que:

Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Conforme Oliveira L. et al (2015), as contribuições sociais são de competência da União, o recolhimento deste tributo tem como fim custear as despesas públicas nas áreas sociais, tendo como exemplo, seguridade social e a educação.

Para o financiamento da Seguridade Social conforme previsão legal das contribuições sociais está prevista no art. 195 da CF/88, conforme segue:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Portanto, as contribuições incidem sobre a receita ou faturamento, folha de pagamento, lucro, entre outros.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal não cria tributos, apenas concede competência para que os entes políticos o façam por meio das suas próprias leis. Analisando as normas gerais de Direito Tributário, de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo. De acordo com Machado (2013, p. 39) “o principio da competência é aquele pelo qual a entidade há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada”.

Conforme prescrito no art. 6º do CTN, os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos. E em seu art. 7º explica que

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.

Para Carrazza (2013), a competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, apresentando legislativamente suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

Por certo, se admitirmos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas da personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas no Estado Federal, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas. (CARVALHO, 2013, p. 221)

Os tributos subdividem-se pela competência dos níveis de governo em estabelecê-los. Oliveira L. et al. (2015, p. 5), apresenta no Quadro 2 os tributos e suas competências em níveis de governo.

Quadro 2 - Tributos Federais, Estaduais e Municipais

União	Estados e ao Distrito Federal	Municípios
Imposto de Importação (II) Imposto de Exportação (IE) Imposto de Renda (IR) Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) Imposto sobre Operação de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCMD) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU) Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos Inter Vivos (ITBI) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

Fonte: Oliveira L. et al. (2015), elaborado pelo Autor (2017).

Após definição sobre competência tributária, apresenta-se o planejamento tributário seu objetivo e em seguida a elisão e evasão fiscal, bem como a diferença entre as duas e suas definições.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Visto que a carga tributária no Brasil encontra-se alta, todo contribuinte tem o direito de organizar o seu negócio da maneira menos onerosa, tornando o planejamento tributário imprescindível para a entidade, seu papel consiste em maximizar os lucros e reduzir o ônus fiscal nas operações.

Segundo Fabretti, Fabretti (2014), o Planejamento Tributário se caracteriza em uma atividade preventiva que estuda os atos e os negócios jurídicos relacionados à empresa, instituição financeira, cooperativa e associações.

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 a 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 (OLIVEIRA, L. et al. 2015, p. 23).

O Planejamento Tributário está voltado a buscar ferramentas que ofereçam suporte na gestão tributária das empresas, Carlin (2008), cita alguns objetivos que quando colocados em prática proporcionam evolução nos resultados das empresas:

- Reduzir eficazmente a carga tributária;
- Melhorar o resultado das operações;
- Aproveitar as oportunidades que a legislação pode oferecer;
- Avaliar a cadeia produtiva em que a empresa estaria envolvida, inclusive com os fornecedores;
- Eliminar pontos vulneráveis internos ou externos;
- Devem ser avaliados possíveis riscos e vantagens;
- Buscar oportunidades, por meio de profissionais especializados;
- Prevenir-se contra eventuais problemas, sempre analisando juridicamente junto à legislação vigente do período.

Elabora-se o planejamento tributário juntamente com os objetivos expostos, oferece aos gestores na tomada de decisão, alternativas viáveis possibilitando assim adotar uma forma que reduza os gastos fiscais, consequentemente melhorando a lucratividade.

2.4 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Conforme foi visto até o momento, por meio do planejamento tributário o contribuinte busca uma forma de reduzir gastos com os tributos, seguindo o que permite a legislação. Mas deve-se ter atenção com a interpretação da lei, para que não se confunda elisão com evasão.

Nas palavras de Fabretti, Fabretti (2014), as organizações independente de sua atividade, tendem a buscar o planejamento tributário como uma alternativa que resulte em um efeito menos oneroso, assim denominado elisão fiscal. Sendo ela considerada legítima e lícita conforme ordenamento jurídico.

Segundo Oliveira G. (2013, p. 193) explica que,

a elisão fiscal pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências fiscais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito se auto-organizar, está inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal.

Para Oliveira L. et al. (2015, p. 26), a 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”.

Sendo assim Carlin (2008), defende que a elisão fiscal surge muitas vezes das brechas encontradas na legislação e relata que há defensores de que o sistema tributário deveria ser simples.

A evasão fiscal é o oposto da elisão. Pode ocorrer pela ignorância da existência da obrigação tributária ou de modo intencional, com características de fraude ou sonegação, neste caso o devedor deixa de quitar a obrigação tributária já criada ou ainda de apresentar ao fisco os elementos e dados necessários para que se proceda ao lançamento do tributo. (HULK 1997).

Dessa forma Fabretti, Fabretti (2014), define que a evasão consiste em prática contrária a lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la. Segundo consta no art. 1º da Lei nº 8.137/90, evasão é considerada como crime contra a ordem tributária. São tipificados nesta situação:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

De acordo com Oliveira L. et al. (2015, p. 26), demonstra ainda que “a distinção entre evasão e elisão está no momento em que se pratica o ato ou

omissão [...]. Entretanto se o ato ou omissão é praticado anteriormente a ocorrência do fato gerador, está perante a elisão ou planejamento tributário”.

Após apresentação do Planejamento Tributário, abordam-se o Imposto de Renda e a Contribuição Social.

2.5 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, mais conhecido como Imposto de Renda (IR) está relacionado como um tributo de competência da União, e dispõe na CF/88 como:

Art. 145. § 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.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

III - renda e proventos de qualquer natureza; [...] (CF/88, art. 153, inc.III).

Para Machado (2013), a função do Imposto de Renda tem grande valor para o orçamento da União, tendo sua função claramente fiscal, evidentemente o IR tem grande influência para o Poder Público no domínio econômico.

O Imposto de Renda apresenta seu fato gerador na disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, no art. 43 do CTN, *in verbis*:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (*Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001*)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (*Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001*).

Nas palavras de Sabbag (2011), o fato gerador é a aquisição de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de

qualquer natureza, assim entendidos todos os aumentos não compreendidos no que é considerado renda.

Para Oliveira G. (2013), em relação às pessoas jurídicas, a ocorrência do fato gerador é verificada pela obtenção de lucros em suas operações industriais, mercantis ou de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais, que decorrem do ganho de capital.

A seguir têm-se as definições sobre Contribuição Social. Já para a base de cálculo desse e do próximo tributo, será abordada de forma específica para cada regime de tributação, juntamente com suas respectivas alíquotas.

2.6 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

De acordo com Oliveira G. (2013, p.118), “a contribuição foi instituída pela Lei nº 7.689/88 com o objetivo de financiar a seguridade social por meio dos lucros auferidos pelas pessoas jurídicas e das entidades que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda”.

A Secretaria da Receita Federal (2015) estabelece que

Aplicam-se à CSLL no que couberem, as disposições da legislação do imposto sobre a renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da referida contribuição (Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 57).

Segundo o art. 149 da CF/88, “competete a União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

Diante disso Machado (2013) entende que a contribuição é uma espécie tributária com intenção constitucionalmente definida de estabelecer intervenções econômicas, os interesses profissionais e a seguridade social.

Em seguida apresenta-se sobre os regimes de tributação, Lucro Real e Lucro Presumido demonstrando os critérios para a determinação da base de cálculo do IR.

2.7 MODALIDADES DE TRIBUTAÇÃO

No Brasil as formas de tributação são Lucro Real, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido e Simples Nacional. As empresas podem ser enquadradas em uma dessas modalidades, de forma espontânea ou obrigatória, dependendo do caso, respeitando sempre a legislação pertinente.

Dos regimes citados acima, abordar-se-á apenas o Lucro Real e Lucro Presumido, pois se trata do objeto de estudo deste trabalho.

2.7.1 Lucro Real

Em meio aos regimes de apuração previstos, o Lucro Real é a forma mais completa de calcular o imposto de renda e a contribuição social das empresas, onde a base de cálculo se inicia por meio do lucro contábil.

A legislação prevê que o Lucro Real incide sobre o resultado contábil líquido do período, antes da apuração do IRPJ e CSLL, ajustado por adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

Para Oliveira L. et al. (2015, p.191), lucro real “é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a restrita e rigorosa observância dos princípios de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais”. A seguir no Quadro 3 são demonstrados os tributos referentes a opção ao Lucro Real.

Quadro 3 - Tributos referente ao Lucro Real

Tributos	Alíquota
PIS/PASEP	1,65%
COFINS	7,60%
IRPJ	15%
CSLL	9%
ADICIONAL	10%

Fonte: Elaborado pelo Autor (2017).

Pessoas jurídicas que são tributadas com base no Lucro Real devem apurá-lo trimestralmente ou anualmente. Por isso serão destacadas suas características específicas no decorrer do trabalho.

2.7.1.1 Obrigação ao Lucro Real

Apesar de poder ser adotada por qualquer instituição para apuração dos tributos devidos sobre o lucro, existem pessoas jurídicas que são obrigadas à apuração do IRPJ com base no Lucro Real. Portanto, são definidas no art.14 da Lei 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) (Vigência);
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);
- VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

Destaca-se que, as pessoas jurídicas enquadradas nos incisos mencionadas acima estarão obrigadas a tributar pelo Lucro Real. Podendo optar por Lucro Real Trimestral ou Lucro Real Anual (pagamentos mensais).

2.7.1.2 Lucro Real Trimestral

A apuração trimestral dar-se-á mediante fechamento de balanços trimestrais, sendo esses encerrados em cada ano-calendário nos períodos de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (RODRIGUES et al., 2016).

Vale lembrar que não necessariamente o encerramento seja feito nesses dias, caso houver incorporação, fusão ou cisão a apuração da base de cálculo será efetuada na data base do evento. Conforme consta na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento.

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Segundo Higuchi (2016, p. 29), “o lucro real mensal ou trimestral não traz uma só vantagem, mas traz muitas desvantagens, como a da limitação na compensação dos prejuízos fiscais e a possibilidade de cometer mais infrações fiscais”. Destacando como vantagem a proximidade com o real resultado da empresa e desvantagens o autor destaca a onerosidade da escrituração contábil regular e a compensação de prejuízos fiscais de trimestres anteriores.

2.7.1.3 Lucro Real Anual

As pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real Anual ficam sujeitas ao recolhimento mensal do imposto de renda, com base em estimativas mensais ou comprovando o valor devido por meio de balanços ou balancetes de suspensão. Sobre isso, Rodrigues et al. (2016), o Lucro Real Anual deverá ser apurado no dia 31 de dezembro de cada ano calendário com base na Lei nº 9.430/1996, constando antecipações mensais do Imposto de Renda e Contribuição Social.

Para a base de cálculo da estimativa mensal Higuchi (2016, p. 30), diz que,

a base de cálculo do imposto de renda a ser pago mensalmente é o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido de ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos, excetuados os rendimentos ou ganhos tributados como de aplicações financeiras [...].

Os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, na determinação da base de cálculo do imposto de renda, são iguais tanto para o pagamento do imposto estimado mensal das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real anual como para a tributação pelo lucro presumido.

Na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica no regime de apuração por meio do lucro real, a base de cálculo será determinada da seguinte forma: aplica-se o percentual estabelecido pela legislação tributária sobre a receita bruta mensal e variam de acordo com a atividade da empresa.

Conforme explica Neves, Viceconti e Aguiar (2015), esses percentuais se encontram no Quadro 4.

Quadro 4 - Percentual estimativa Lucro Real mensal

Atividades	Alíquotas
Revenda de combustíveis derivados do petróleo e gás natural;	1,6%
Atividades comerciais e industriais em geral;	8%
Serviços hospitalares e transporte de cargas;	8%
Demais serviços de transporte;	16%
Bancos comerciais e investimentos, (Instituições financeiras e assemelhadas);	16%
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares);	32%
Intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;	32%
Construção por administração ou empreitada unicamente de mão de obra (sem emprego de materiais);	32%
Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (<i>factoring</i>);	32%

Fonte: Neves, Viceconti e Aguiar (2015), adaptado de pelo Autor (2017).

Dessa forma, a base de cálculo mensal estimada, é adquirida por meio da aplicação dos percentuais demonstrados no Quadro 4, variável de acordo com cada

empresa e sua atividade desenvolvida. E nesta modalidade temos adicional de 100% do valor de “outras receitas” que devem ser tributadas para compor a base de cálculo.

2.7.1.3.1 Balanço de Suspensão ou Redução

O art. 35 da Lei nº 8.981/95 estabelece que por meio de balanços ou balancetes mensais a pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do IRPJ e CSLL, quando o valor acumulado já pago exceder o valor do tributo. Quer dizer, que quando a soma dos recolhimentos efetuados for maior que o tributo apurado pelos balanços, a empresa não terá que recolher o tributo do próximo mês, caso o tributo apurado for maior que os recolhimentos, a empresa terá redução. (HIGUCHI, 2016)

Segundo Rodrigues et al. (2016), pessoas jurídicas que escolherem pelo pagamento mensal do imposto de renda por estimativa podem, mediante levantamento de balanços, suspender ou reduzir o imposto mensal.

Está previsto no art. 230 do Regulamento do Imposto de Renda/1999 que

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).

Com os balanços ou balancetes utilizados para fim de suspensão ou redução os tributos devem compreender sempre o período de 1º de janeiro do ano calendário até o ultimo dia do mês que se deseja suspender ou reduzir.

2.7.1.4 Base de cálculo do IRPJ

A base de cálculo do IRPJ na modalidade do Lucro Real ocorre do encontro entre receitas e despesas do estabelecimento. As exclusões são receitas as quais não incidem ou já foram anteriormente tributadas pelo IRPJ. O art. 249 RIR/1999 institui que, na determinação do Lucro Real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

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);

Além das adições, que são as despesas consideradas como não dedutíveis para a apuração, são permitidas ainda exclusões, receitas que não devem ser tributadas. Conforme definido no art. 250, Decreto 3.000/99. (Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

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, art. 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 subsequentes, 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).

Destaca-se, assim como nas adições, tais exclusões e compensações apenas acontecem no regime de apuração pelo Lucro Real. Definida a base de cálculo do IRPJ, apresenta-se a forma para determinar a base de cálculo da CSLL.

2.7.1.5 Base de cálculo da CSLL

Para Oliveira L. et al. (2015), a base de cálculo da CSLL também é determinada pelo resultado do período, antes da provisão do IRPJ e de seu próprio pagamento, ajustada por adições e exclusões. Conforme o cálculo da Contribuição Social deve-se considerar o disposto no art. 57 da Lei 8.981/95 que institui:

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

De acordo com Oliveira L. (2015, p. 218), são considerados não dedutíveis, devendo ser adicionados para a determinação da base de cálculo:

I- Resultado negativo da avaliação de investimento em participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido – equivalência patrimonial;

II- Valor de reserva de reavaliação baixado durante o período base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período;

III- as seguintes despesas não dedutíveis mencionadas no art. 13 da Lei nº 9.249, computadas para 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 ou serviços;
- c) das despesas e custos com alimentações 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 cujo ônus seja da pessoa jurídica, que, soma dos 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 1965; e

IV- lucros, rendimentos e ganhos de capital auferido do exterior;

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

Conforme Oliveira G. (2013, p. 120), são considerados dedutíveis, podendo ser excluídos para determinar a base de cálculo da CSLL, entre outros, os seguintes:

- I – o montante dos saldos das provisões não dedutíveis, bem como, o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados (revertidos), em qualquer época ou a qualquer título;
- II – os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo método do custo de aquisição; e
- III – resultado positivo dos investimentos avaliados pelo patrimônio líquido (equivalência patrimonial).

Para formação da base de cálculo deve-se estar atento a todos os aspectos mencionados individualmente. Apurado o conceito sobre a base de cálculo, aplicam-se as alíquotas.

2.7.1.6 Alíquotas IRPJ e CSLL

Segundo Higuchi (2016, p. 30), a apuração do IRPJ, incide a alíquota de 15%, lembrando que a parcela da base de cálculo que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, estará sujeita a incidência de adicional de 10%.

Conforme previsto no art. 228 do RIR/1999

o imposto a ser pago mensalmente na forma desta Seção será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento (Lei nº9.430, de 1996, art. 2º, §1º).

Parágrafo único. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a vinte mil reais ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº9.430, de 1996, art. 2º, §2º).

A CSLL será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado (Lei nº 13.169/15 art. 1 inciso III). Portanto, sob a base de cálculo, determinada segundo o regime tributário adotado para o IRPJ, aplica-se a alíquota para a apuração do montante a ser recolhido.

2.7.2 Lucro Presumido

Para Oliveira L. et al. (2015) o lucro presumido é uma forma simplificada em relação ao lucro real, de apuração da base de cálculo para apuração e recolhimento do IRPJ e da CSSL, onde se aplica um percentual sobre as receitas, determinado de acordo com o ramo de atividade da empresa.

Conforme previsto na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o art. 13 diz que:

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

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

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

Segundo Fabretti (2015), o lucro presumido como uma alternativa para as pequenas empresas, que até o limite da receita estabelecido em Lei, podem presumir seu lucro sem escrituração contábil imediata. O conceito de lucro presumido visou facilitar a apuração da base de cálculo, para algumas empresas, quanto à apuração e recolhimento do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Conforme destaca Oliveira L. et al. (2015), as empresas optantes por essa tributação presumem o lucro auferido em cada trimestre, assim a aplicação é feita por percentuais de lucratividade ditados pela lei. O Quadro 5 apresenta as atividades e as alíquotas para ser realizado o cálculo.

Quadro 5 - Alíquotas de Presunção

Atividades	(IRPJ)	(CSSL)
Revenda de combustíveis para consumo	1,6%	12%
Indústria e comércio em geral	8%	12%
Serviços hospitalares e de transportes de cargas	8%	12%
Demais serviços de transportes	16%	12%
Serviços em geral	32%	32%

Fonte: Adaptado da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pelo Autor (2017).

O uso desta forma de tributação determina controles menos rígidos por parte da empresa. Já que o valor total do faturamento aplicando-se os percentuais de presunção acarretará na base de cálculo presumida, sendo incluída nela como exemplo as (receitas financeiras e ganhos de capital) para a correta apuração dos valores devidos em nível tributário.

2.8 PIS E COFINS

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi instituída pela LC nº 7/70, incide sobre o faturamento mensal das empresas de direito privado e entidades equiparadas.

Já o regime jurídico da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi estabelecida pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que institui, em seu art. 1º, “[...] contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da CF, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda [...]”. O objetivo da seguridade social é garantir o direito à saúde, a previdência e assistência social.

O sujeito passivo da referida obrigação tributária é a pessoa jurídica que, em geral, é equiparada a legislação do imposto de renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis. Conforme Oliveira, L., et al. (2015, p. 253) destaca, o PIS/PASEP é apurado com base na receita bruta (faturamento) e devida mensalmente pelas seguintes pessoas:

- I - Pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias;
- II - Entidades sem fins lucrativos discriminados no art. 13 da medida provisória nº 2.037, modificada pela MP 2.158/01 e;
- III - Pessoas jurídicas de direito privado público interno.

Quanto a base de cálculo cumulativa Rodrigues et al. (2016), explica que a partir da revogação do art. 3º da Lei nº 9.718/98, em maio de 2009 com alterações da Lei nº 12.973/14 a base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS passou a ser apenas a receita bruta (produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de

conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida anteriormente).

Segundo Oliveira L. et al. (2015, p. 247), não são integradas a base de cálculo, as seguintes receitas que se refere o art. 1º, § 3º, da lei nº 10.833/03:

- I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- II - não operacionais decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;
- III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- IV - vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
- V - 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 participações societárias, que tenham sido computados como receita; [...].

Para Rodrigues et al. (2016), as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS podem calcular crédito em relação aos gastos relacionados a sua atividade, sendo esta a principal diferença entre os dois regimes de apuração. São permitidos créditos em relação à aquisição de:

- bens para revenda;
- insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda, incluindo combustíveis e lubrificantes;
- energia elétrica e energia térmica;
- aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos;
- valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil;
- armazenagem de mercadoria e frete na operação, de revenda e insumos, quando ônus for suportado pelo vendedor.

Além disso, constituem-se como crédito os encargos incorridos no mês de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos, outros bens incorporados no ativo imobilizado, edificações e benfeitorias e bens incorporados ao ativo intangível.

Este regime consiste basicamente em deduzir dos débitos apurados de cada contribuição os respectivos créditos admitidos pela legislação. Por regra geral são contribuintes deste regime as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real com algumas exceções, dentre elas, as micro empresas e empresas de pequeno porte do Simples Nacional e as instituições financeiras (RODRIGUES, et al. 2016).

Conforme Oliveira L. et al. (2015), resalta que as modalidades de contribuição estão diretamente vinculadas à atividade operacional da pessoa jurídica, sendo que para o PIS é calculado a alíquota de 1,65% para o regime não cumulativo e a alíquota de 0,65% para o regime cumulativo. Assim como o PIS, as alíquotas da COFINS também variam de acordo com a atividade operacional, sendo 3% para o regime cumulativo e de 7,60% para o não cumulativo.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, apresenta-se a metodologia utilizada para a elaboração da pesquisa. Primeiramente demonstram-se os métodos de pesquisa, juntamente com os objetivos, procedimentos e problema. E, por fim, apresentam-se os processos para a coleta de dados.

Conforme Jung (2004) esclarece que metodologia é um conjunto de técnicas e procedimentos que têm a finalidade de viabilizar o desempenho da pesquisa, obtendo com o resultado um novo produto, processo ou conhecimento.

3.1 ENQUADRAMENTOS METODOLÓGICOS

No que se refere à análise dos dados, a pesquisa caracteriza-se como quantitativa e qualitativa. Nas palavras de Richardson (1985, p. 29),

o método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Para Oliveira (1999), a utilização da abordagem qualitativa possui uma facilidade em descrever a complexidade de determinadas hipóteses ou problemas, analisando suas variáveis e compreender a classificação dos processos dinâmicos conhecidos por grupos sociais. Apresentando contribuições no procedimento de mudança e as particularidades do comportamento e atitude do indivíduo.

Em relação aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva pelo fato de comparar regimes de tributação a fim de encontrar a opção menos onerosa para a empresa objeto de estudo. Segundo Andrade (2007), os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador possa interferir neles. Isso significa que, os acontecimentos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Foram utilizadas pesquisas bibliográficas para aprimorar o conhecimento sobre o tema específico, além de embasar o estudo em teorias concretas para a construção das conclusões. Gil (2002) diz que as pesquisas são realizadas por meio de sites confiáveis (ex: Receita Federal, Planalto) ou por publicações com

referencias e indexação como livros, relatórios científicos, artigos de revistas entre outras inúmeras fontes desta natureza.

Quanto aos procedimentos, elabora-se um estudo de caso em uma empresa do sul de Santa Catarina, com base nas informações disponibilizadas por ela para elaborar o planejamento tributário se baseando nos regimes de tributação, analisando a legislação e suas tributações para fim de concluir o estudo de forma clara e segura.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para a elaboração de um planejamento tributário adequado, realiza-se um estudo de caso, obtendo dados por meio de documentos contábeis disponibilizados pela empresa e verificando qual regime de tributação proporcionará a diminuição da carga tributária na empresa objeto de estudo.

Segundo Gil (2002) explica que o estudo de caso, consiste em um estudo profundo e exaustivo de poucos objetos, de modo que permita detalhar seu conhecimento. O estudo realiza-se em uma empresa de confecção de artigos do vestuário localizada no sul de Santa Catarina.

Busca-se verificar e analisar os dados para o ano de 2016, por meio de levantamentos a partir do (Balanço, Balancete e documentos fiscais), da empresa que no momento da realização da pesquisa está trabalhando com o regime de tributação Lucro Presumido. Portanto, elabora-se um planejamento com base no Lucro Real, montando assim um quadro comparativo para verificar e analisar qual dos dois regimes de tributação torna-se o mais viável.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo aborda-se a descrição da empresa objeto de estudo, analisando seus dados coletados, buscando comparar o atual regime de tributação, Lucro Presumido, com os montantes simulados para o Lucro Real.

Inicialmente, apresenta-se a história da empresa, sua breve caracterização trazendo as principais informações relativas ao seu surgimento, localização, ramo de atividade e o processo industrial executado.

Em seguida, demonstram-se as simulações voltadas ao Lucro Presumido e Lucro Real composto dos procedimentos relacionados às apurações de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS Cumulativo e Não-Cumulativo.

As premissas da empresa objeto de estudo demonstram os dados ocorridos no exercício de 2016 e projetados para 2017, necessárias para a elaboração deste trabalho.

Ao final, realiza-se o confronto entre os regimes passíveis de adoção pela empresa, buscando estabelecer a alternativa de tributação menos onerosa e mais adequada.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

A ideia para a criação da empresa teve sua origem em 1995, onde o atual proprietário, que naquela época era funcionário de uma empresa de confecção e sonhava como muitos brasileiros em abrir seu próprio negócio.

A empresa estudada iniciou suas atividades em 2008, dedicando-se aos procedimentos de produção e comercialização de calças, bermudas, camisas, jaquetas, artigos em jeans no geral adulto e unissex. Atualmente conta com a colaboração de 7 funcionários em uma área construída de 640m².

Os produtos acabados têm maior distribuição dentro de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Na busca por maior divulgação do produto e da qualidade das peças, criou-se um bazar que consiste na venda de peças com um valor mais acessível, buscando atingir um público regional maior, sendo realizado cinco vezes ao ano, podendo ocorrer mais vezes dependendo do desempenho nos eventos anteriores.

No primeiro semestre de 2018, a empresa busca investir em um novo conceito com a criação da marca própria, voltada ao público feminino com peças de malha como: vestidos, regatas, body, t-shirts, macacões, saias, camisas, shorts entre outros. Com este investimento procura-se expandir sua marca por todo território nacional, visando seu reconhecimento. Desde sua inauguração até os dias atuais, está localizada em Nova Veneza, SC.

Na Tabela 1, apresentam-se as premissas referentes ao ano de 2016 bem como os percentuais de crescimento aplicados, necessários para a realização do estudo para 2017.

Tabela 1 - Premissas dos Cálculos do PIS/COFINS/CSSL/IRPJ

PREMISSAS DOS CÁLCULOS - (R\$)	2016	%	2017
1 - RECEITA BRUTA DA VENDA DE PRODUTOS	2.243.290	2,5%	2.299.372
2 - RECEITA DE INDUSTRIALIZAÇÃO	705.139	2,5%	722.767
3 - (-) DEVOLUÇÃO DE VENDAS	129.275	1%	130.568
4 - ICMS SOBRE VENDAS	84.575		86.747
5 - AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGENS	788.668	20%	946.402
6 - AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA	8.616	10%	9.478
7 - DEPRECIAÇÃO	17.463	5%	18.336
8 - MANUTENÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	3.795	6%	4.023
9 - FRETES	5.899	12%	6.607
10 - COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	2.842	8%	3.069
11 - LUCRO ANTES DO IRPJ E CSSL	410.828		227.546
12 - CRÉDITO DE PIS = $(5+6+7+8+9+10) \times 1,65\%$	13.650		16.301
13 - CRÉDITO DE COFINS = $(5+6+7+8+9+10) \times 7,6\%$	62.873		75.081

Fonte: Elaborada pelo autor (2017).

A aquisição de embalagem neste caso é referente ao produto, portanto dando direito a crédito. E para obter o lucro antes do IRPJ e CSSL usa-se o seguinte cálculo: (Receita Total – Custos e Despesas = Lucro Tributável).

A incidência de IPI para produtos em artigo do vestuário a alíquota será zero e para o ICMS o crédito é presumido. Os créditos de PIS e COFINS sobre máquinas e equipamentos eram sobre a depreciação, e agora ocorrem no momento da compra. Conforme dados demonstrados pelas premissas, apresentam-se a seguir as apurações dos impostos nas suas modalidades.

4.2 APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

A empresa estudada tem como ramo de atividade a produção e comercialização de artigos do vestuário em jeans, tendo como atual modalidade de tributação o Lucro Presumido. Como se trata de industrialização o percentual para a apuração da presunção da base de cálculo do IRPJ é de 8% e para CSLL é de 12%.

Para apurar os tributos devidos aplicam-se as alíquotas de 15% para o IRPJ e 9% para CSSL, vale ressaltar que a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 60.000,00 trimestrais estará sujeita a incidência de adicional de 10% do IRPJ. Na Tabela 2 demonstram-se os valores para apuração do IRPJ referente ao exercício de 2016.

Tabela 2 - Cálculo do IRPJ – Lucro Presumido

CÁLCULO DO IRPJ - TRIMESTRAL 2016 (R\$)					
	1º	2º	3º	4º	TOTAL
1 - RECEITA BRUTA DA VENDA DE PRODUTOS	353.748	509.859	659.895	719.787	2.243.290
2 - RECEITA DE INDUSTRIALIZAÇÃO	210.826	58.867	227.378	208.068	705.139
3 - (-) DEVOLUÇÃO DE VENDAS	-	32.723	85.148	11.404	129.275
4 - (=) RECEITA LÍQUIDA DAS VENDAS	564.575	536.004	802.125	916.450	2.819.154
5 - BASE DE CÁLCULO IRPJ = (4) X 8%	45.166	42.880	64.170	73.316	225.532
6 - IRPJ À RECOLHER = (5) x 15%	6.775	6.432	9.626	10.997	33.830
7 - BASE DE CÁLCULO DO ADICIONAL IRPJ = (5) - (60.000,00)	-	-	4.170	13.316	17.486
8 - IRPJ ADICIONAL À RECOLHER = (7) x 10%	-	-	417	1.332	1.749
9 - TOTAL DE IRPJ A RECOLHER = (6+8)	6.775	6.432	10.043	12.329	35.578

Fonte: Elaborada pelo autor (2017).

Conforme valores apurados na Tabela 2, a empresa pode recolher adicional no total de R\$ 1.749 gerando um montante de R\$ 35.578 no período. Com base nos valores encontrados no exercício de 2016, são feitas projeções para 2017 na Tabela 3.

Tabela 3 - Cálculo do IRPJ – Lucro Presumido

CÁLCULO DO IRPJ - TRIMESTRAL 2017 (R\$)					
	1º	2º	3º	4º	TOTAL
1 - RECEITA BRUTA DA VENDA DE PRODUTOS	362.592	522.606	676.393	737.782	2.299.372
2 - RECEITA DE INDUSTRIALIZAÇÃO	216.097	60.339	233.062	213.269	722.767
3 - (-) DEVOLUÇÃO DE VENDAS	-	33.050	85.999	11.518	130.568
4 - (=) RECEITA LÍQUIDA DAS VENDAS	578.689	549.895	823.455	939.533	2.891.572
5 - BASE DE CÁLCULO IRPJ = (4) X 8%	46.295	43.992	65.876	75.163	231.326
6 - IRPJ À RECOLHER = (5) x 15%	6.944	6.599	9.881	11.274	34.699
7 - BASE DE CÁLCULO DO ADICIONAL IRPJ = (5) - (60.000,00)	-	-	5.876	15.163	21.039
8 - IRPJ ADICIONAL À RECOLHER = (7) x 10%	-	-	588	1.516	2.104
9 - TOTAL DE IRPJ A RECOLHER = (6+8)	6.944	6.599	10.469	12.791	36.803

Fonte: Elaborada pelo Autor (2017).

Conforme projeções realizadas sobre o ano base de 2016, ambas obtiveram adicional do IRPJ, observa-se então um aumento do valor total a recolher de 20,2%.

Cabe ressaltar que na CSSL diferente do IRPJ não é apurado nenhum tipo de adicional, sendo empregada somente a alíquota de 9% sobre a base de cálculo encontrada. Por este motivo, na Tabela 4 são demonstrados os valores anuais conforme definido pelas premissas.

Tabela 4 - Cálculo do CSSL – Lucro Presumido

CÁLCULO DO CSSL - ANUAL (R\$)		
	2016	2017
1 - RECEITA BRUTA DA VENDA DE PRODUTOS	2.243.290	2.299.372
2 - RECEITA DE INDUSTRIALIZAÇÃO	705.139	722.767
3 - (-) DEVOLUÇÃO DE VENDAS	129.275	130.568
4 - (=) RECEITA LÍQUIDA DAS VENDAS	2.819.154	2.891.572
5 - BASE DE CÁLCULO DA CSSL = (4) x 12%	338.298	346.989
6 - CSSL À RECOLHER = (5) x 9%	30.447	31.229

Fonte: Elaborada pelo Autor (2017).

Nessa modalidade de tributação o PIS e COFINS são cumulativos sendo aplicados percentuais de 0,65% e 3%, respectivamente, para à empresa estudada será sobre a receita líquida de vendas, conforme demonstrado Tabela 5.

Tabela 5 - Cálculo do PIS e COFINS – Lucro Presumido

CÁLCULO PIS/COFINS CUMULATIVO - (R\$)		
	2016	2017
1 - RECEITA BRUTA DA VENDA DE PRODUTOS	2.243.290	2.299.372
2 - RECEITA DE SERVIÇOS	705.139	722.767
3 - (-) DEVOLUÇÕES	129.275	130.568
4 - BASE DE CÁLCULO = (1+2-3)	2.819.154	2.891.572
5 - VALOR DE PIS A RECOLHER = (4) x 0,65%	18.324	18.795
6 - VALOR DE COFINS A RECOLHER = (4) x 3%	84.575	86.747
7 - TOTAL A RECOLHER = (5+6)	102.899	105.542

Fonte: Elaborada pelo Autor (2017).

Observa-se que a empresa recolheu no decorrer do ano de 2016, o montante de R\$ 102.899, sendo R\$ 18.324 de PIS e de R\$ 84.575 de COFINS. Percebe-se um acréscimo no PIS e COFINS ao final do ano previsto para 2017, como principal causa, destaca-se o aumento do faturamento determinado pelos percentuais aplicados sobre os valores de 2016.

4.3 APURAÇÃO LUCRO REAL

A partir dos dados utilizados para o cálculo pelo Lucro Presumido, será calculado o PIS e a COFINS não-cumulativo, assim como o IRPJ e a CSLL.

Neste regime é possível obter créditos de PIS de acordo com a Lei nº 10.637/02, art. 3º, e também os créditos devidos à COFINS que estão contidos na Lei nº 10.833/03, art. 3º.

Na Tabela 6 evidencia-se os valores de PIS e COFINS pela modalidade não-cumulativa, deduzindo de seus débitos os créditos obtidos com as compras de insumos, que constam na Tabela 1 das premissas.

Tabela 6 - Cálculo da PIS e COFINS – Lucro Real

CÁLCULO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO - (R\$)		
	2016	2017
1 - RECEITA BRUTA DE VENDAS	2.243.290	2.299.372
2 - RECEITA DE INDUSTRIALIZAÇÃO	705.139	722.767
3 - (-) DEVOLUÇÕES	129.275	130.568
4 - BASE DE CÁLCULO = (1+2-3)	2.819.154	2.891.572
5 - DÉBITO DE PIS APURADO = (4) x 1,65%	46.516	47.711
6 - CRÉDITO DE PIS = (PREMISSA 12)	13.650	16.301
7 - VALOR DE PIS A RECOLHER = (5-6)	32.866	31.410
8 - DÉBITO COFINS APURADO = (4) x 7,6%	214.256	219.759
9 - CRÉDITO DE COFINS = (PREMISSA 13)	62.873	75.081
10 - VALOR DE COFINS A RECOLHER = (8-9)	151.382	144.678

Fonte: Elaborada pelo Autor (2017).

O procedimento para à apuração da COFINS é idêntica a do PIS, apenas alterando a alíquota do imposto que passa de 1,65% para 7,6%. A Tabela 7 demonstra o cálculo para apuração na CSLL.

Tabela 7 - Cálculo da CSLL – Lucro Real

CÁLCULO DA CSLL - LUCRO REAL ANUAL (R\$)	2016	2017
1- LUCRO ANTES DO IRPJ E CSSL (PREMISSA 11)	410.828	277.546
2- ADIÇÕES	-	-
3- EXCUSÕES	-	-
4- BASE DE CÁLCULO CSLL = (1+2-3)	410.828	277.546
5- CSLL À RECOLHER = (4) x 9%	36.975	24.979

Fonte: Elaborada pelo Autor (2017).

A Contribuição Social não teve nenhuma adição, exclusão ou compensação. Sendo assim, aplica-se à alíquota sobre o resultado contábil ajustado, para encontrar o valor a recolher.

Para apurar o cálculo do IRPJ com base no Lucro Real é aplicado à alíquota de 15% sobre o valor do lucro antes do IRPJ e CSSL e o que exceder ao montante de (R\$ 240.000 anual) aplica-se adicional de 10% como consta na Tabela 8.

Tabela 8 - Cálculo do IRPJ – Lucro Real

CÁLCULO DO IRPJ - LUCRO REAL ANUAL (R\$)	2016	2017
1 - LUCRO ANTES DO IRPJ E CSSL = (PREMISSA 11)	410.828	277.546
2 - ADIÇÕES	-	-
3 - EXCUSÕES	-	-
4 - BASE DE CÁLCULO IRPJ = (1+2-3)	410.828	277.546
5 - IRPJ À RECOLHER = (4) x 15%	61.624	41.632
6 - BASE DE CÁLCULO ADICIONAL IRPJ = (4) - (R\$ 240.000)	170.828	37.546
7 - ADICIONAL IRPJ A RECOLHER = (6) x 10%	17.083	3.755
8 - TOTAL DE IRPJ A RECOLHER = (5+7)	78.707	45.387

Fonte: Elaborada pelo Autor (2017).

Observa-se que a base de cálculo para os dois anos ultrapassou o valor de R\$ 240.000, sendo necessário o cálculo de adicional do imposto, gerando um valor em 2016 de R\$ 17.083 e para 2017 de R\$ 3.755.

4.4 DETERMINAÇÃO DA OPÇÃO TRIBUTÁRIA MAIS ADEQUADA

Neste tópico busca-se sintetizar os valores encontrados de forma a comparar os resultados dos dois períodos abordados, para cada regime de tributação. Observa-se nas Tabelas 9 e 10 o confronto dos valores obtidos.

Tabela 9 - Comparativo Lucro Real x Lucro Presumido

LUCRO REAL x LUCRO PRESUMIDO EXERCÍCIO DE 2016 (R\$)		
TRIBUTOS	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA	78.707	35.578
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	36.975	30.447
PIS	32.866	18.324
COFINS	151.382	84.575
TOTAL	299.930	168.924

Fonte: Elaborada pelo Autor (2017).

No total das somas dos tributos a diferença entre os dois regimes tributários para 2016 foi de R\$ 131.006.

Tabela 10 - Comparativo Lucro Real x Lucro Presumido

LUCRO REAL x LUCRO PRESUMIDO EXERCÍCIO DE 2017 (R\$)		
TRIBUTOS	LUCRO REAL	LUCRO PRESUMIDO
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA	45.387	36.803
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	24.979	31.229
PIS	31.410	18.795
COFINS	144.678	86.747
TOTAL	246.454	173.574

Fonte: Elaborada pelo Autor (2017).

O montante gerado de impostos por meio do Lucro Presumido somando os dois anos foi de R\$ 342.498, enquanto pelo Lucro Real seria pago um montante de R\$ 546.384, gerando uma diferença entre as duas modalidades de R\$ 203.886, representando aumento de 59,5%.

4.5 ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Este trabalho demonstrou o comparativo de duas modalidades de tributação para o ano de 2016 projetado para 2017. Gerando por meio dos cálculos e os resultados obtidos, que para a empresa objeto desse estudo a melhor forma de tributação continua sendo do Lucro Presumido.

Observa-se que no ano de 2017 o valor total do Lucro Real comparado com o ano anterior teve uma redução R\$ 53.476, proveniente do aumento dos fatos geradores de crédito. Mesmo com o abatimento dos créditos, a diferença entre os regimes é bem significativa, o que não torna viável a mudança de regime fiscal.

Como reforço à escolha, existem alguns aspectos benéficos do Lucro Presumido como: facilidade na hora de calcular os tributos e gerir a parte financeira, as alíquotas de PIS e COFINS são menores, as obrigações são menos complexas, mais nem por isso deve-se deixar de prestar atenção.

Para o Lucro Real, a contabilidade precisa possuir sistemas de informações apropriados e profissionais mais capacitados, levando em consideração as constantes mudanças nas leis, para evitar erros na prestação de contas por meio de arquivos eletrônicos. A contabilidade dessa modalidade exige rigorosos controles e observância dos princípios contábeis, o que eleva também seu custo na prestação do serviço.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da atual situação do Brasil e pelo fato do Sistema Tributário ser tão complexo, gerando inúmeras e constantes mudanças na legislação tributária. Acarretando uma grande dificuldade para os gestores se adequarem a tantas alterações. Com isso, cada vez mais importante para o mercado de trabalho possuir profissionais contábeis que tenham capacidade de interpretar a legislação e contribuir com a gestão.

Investir em profissionais preparados e qualificados é fundamental para a execução do Planejamento Tributário, devendo ser utilizado com o intuito de reduzir a carga tributária e o respectivo desembolso financeiro. Desde que as empresas façam sua adequação utilizando os meios lícitos em conformidade com as leis específicas para cada operação.

É relevante ressaltar que não existe um padrão para a aplicação do Planejamento Tributário nas organizações, pois cada empresa possui suas particularidades. Deste modo, o profissional contábil deve estar sempre atento, buscando por meio das características e limitações de cada regime uma metodologia legal, que reduza efetivamente a carga tributária.

Portanto, por meio das análises realizadas o objetivo foi alcançado, uma vez que a partir dos dados obtidos pode-se fazer o comparativo entre os regimes de tributação do Lucro Real, Lucro Presumido, verificando qual o regime tributário possibilitaria menor ônus à empresa, consequentemente, responder à questão problema deste trabalho. Recomenda-se a continuidade no regime tributário atual pois possibilita maiores benefícios a instituição.

Sugere-se ao gestor à continuidade da utilização do planejamento tributário, pois com ele torna-se possível acompanhar a situação da empresa visando sempre encontrar o regime de tributação mais adequado economicamente para seu empreendimento.

Espera-se que esta pesquisa possa contribuir com a comunidade acadêmica, buscando elaborar novos conteúdos para uma inovação bibliográfica, colaborando com os futuros pesquisadores que queiram se aprofundar ao tema abordado.

Portanto, como não há possibilidade de mudar as leis nesse país, cabe a cada empresário buscar maneiras de pagar somente o que é de fato devido, para que se possa garantir a manutenção das atividades da empresa. Visto que os tributos são cobrados para que haja a “manutenção do país”. Infelizmente não é o que ocorre devido a tanta corrupção, desvio de dinheiro público e a falta de vigor da lei com essa situação.

Como limitação de pesquisa apresenta-se a falta de acesso aos dados mesmo que parciais referentes ao ano de 2017, tendo em vista que a contabilidade da organização não informou. Como consequência não foi possível ter acesso aos valores das adições e exclusões do lucro operacional, caso tenham ocorridos neste ano.

Diante da carência de informações, foi preciso projetar percentuais conforme conversa com o gestor da empresa, para que então pudesse ser realizada a conclusão do estudo.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalho na graduação**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 05 abr. de 2017.

_____. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 10 set. de 2017.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 08 set. de 2017.

_____. **Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 15 de out. de 2017.

_____. **Lei nº 9.430**, de 27 de novembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 15 out. de 2017.

_____. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 22 out. de 2017.

_____. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm>. Acesso em: 22 de out. de 2017.

_____. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 22 out. de 2017.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária: uma abordagem simples e prática**. Curitiba: Juruá, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

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

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 10. ed. - São Paulo: Atlas, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBPT - Instituto brasileiro de planejamento e tributação. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>>. Acesso em: 20 de out. de 2017.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed. - São Paulo: Atlas, 2014.

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

OLIVEIRA, Luis Martins de. et al. **Manual da contabilidade tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

RIBEIRO, Alexandre Eduardo Lima; MÁRIO, Poueri do Carmo. . Utilização de metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário: um estudo de caso. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v.19, n.4, p.107-128, dez. 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz (et al.). **IRPJ/CSLL 2016: manual do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido**. São Paulo: IOB Sage, 2016.

Sabbag, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.