



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

CESAR VINICIUS AVILA ZANARDINI

**GERENCIAMENTO DE RESULTADO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: SEUS
REFLEXOS NAS APURAÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURIDICA E
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO DAS EMPRESAS DO LUCRO
REAL**

CURITIBA
2019

CESAR VINICIUS AVILA ZANARDINI

**GERENCIAMENTO DE RESULTADO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: SEUS
REFLEXOS NAS APURAÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO DAS EMPRESAS DO LUCRO
REAL**

Projeto de monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista MBA em gestão contábil e tributária.

Orientador: Prof. Msc. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA
2019

RESUMO

Diante da alta competitividade e demanda mercadológica atual, é mister considerar-se os custos concernente a carga tributária da atividade desempenhada pela sociedade. Devido à complexidade do sistema tributário nacional, da legislação dispersa, do gerenciamento discricionário por parte dos contadores e administradores, tornar-se desafiador implementar e realizar o *follow up* dos processos tributários. Mediante este cenário, essa pesquisa objetivou identificar os principais aspectos lícitos, ou ainda, por elisão fiscal, permissíveis por lei, por planejamento tributário, para que ocorra a mitigação do ônus da carga efetiva de impostos, mediante o gerenciamento da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), no regime do lucro real. Para tanto, essa pesquisa é de cunho qualitativo, descritivo, pois objetiva o levantamento de dados dos principais autores que regem o tema, assim como também da interpretação da legislação vigente, desempenhando um papel de revisão bibliográfica. Portanto, a seguinte questão de pesquisa regimentou o tema: Quais os principais procedimentos em conformidade ao planejamento tributário possíveis de gerenciamento da base de cálculo da CSLL e IRPJ por meio do regime do lucro real? Por meio desse estudo, averiguou-se a oneração tributária das empresas, os regimes tributários e, meios de gerenciamento lícitos dos resultados da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo estes, isenções tributárias, juros sobre capital próprio, subvenções para investimentos, participações societárias, equivalência patrimonial e teses jurídicas.

Palavras Chaves: Tributos; Planejamento tributário; gerenciamento da base de cálculo

ABSTRACT

Given the high competitiveness and current market demand, it is necessary to consider the costs concerning the tax burden of the activity performed by society. Due to the complexity of the national tax system, the scattered legislation, discretionary management by accountants and administrators, it becomes challenging to implement and follow up on tax processes. Through this scenario, this research aimed to identify the main legal aspects, or, by tax avoidance, permissible by law, by tax planning, so that the burden of effective tax burden can be mitigated, by managing the tax calculation basis. tax income (IRPJ) and social contribution on net income (CSLL), under the real profit regime. Therefore, this research is qualitative, descriptive, since it aims to collect data from the main authors who govern the theme, as well as the interpretation of current legislation, playing a role of literature review. Therefore, the following research question regimented the theme: What are the main procedures in accordance with the tax planning possible to manage the CSLL and IRPJ tax base through the real profit regime? Through this study, it was verified the tax burden of the companies, the tax regimes and the lawful means of managing the results of the IRPJ and CSLL calculation basis, which are tax exemptions, interest on equity, investment subsidies, equity interests, equity accounting and legal theses.

Keywords: Taxes; Tax planning; base management

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	7
1.2 OBJETIVOS	8
1.3 JUSTIFICATIVAS	9
2 REVISÃO DE LITERATURA	10
2.1 GERENCIAMENTO DE RESULTADO	10
2.2 ASPECTOS TEÓRICOS SOBRE O GERENCIAMENTO DE RESULTADO	11
2.3 COMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL NO LUCRO REAL	15
2.3.1 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)	15
2.3.3 REGIMES TRIBUTÁRIOS	16
2.4 EFEITOS DO GERENCIAMENTO DE RESULTADO NAS BASES DE IRPJ E CSLL	18
2.5 EVASÃO E ELISÃO FISCAL	19
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	22
4 ANÁLISE E RESULTADOS	22
4.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	22
4.2 TAXA EFETIVA DE CARGA TRIBUTÁRIA	26
4.3 LUCRO REAL	27
4.4 JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO	31
4.5 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS (HOLDING)	33
4.6 SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO	34
4.7 PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES	34
4.8 EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL E GANHOS DE CAPITAL	35
4.9 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS	36
4.10 TESES JURÍDICAS	37
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	39

REFERÊNCIAS.....	41
-------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O gerenciamento de resultado, quando ocorre há má gestão, desenvolvimento somente para atender as exigências das normas internacionais de contabilidade ou *reports* para empresas coligadas no exterior, podem trazer severos impactos às bases de cálculo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), expondo as pessoas jurídicas as penalidades aplicadas pelo FISCO.

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos, dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, os quais nem sempre se baseavam em critérios contábeis corretos. (MARTINS. GELBCKE. SANTOS. IUDÍCIBUS, 2013, p.34.).

Na atualidade, empresas brasileiras possuem grandes dificuldades para determinação das despesas e custos das suas atividades, pois como determina o Regulamento de Imposto de Renda e sua Instrução Normativa nº 1.700, de 2017, todas os custos relacionados a produção e manutenção da atividade da fonte geradora, assim como suas despesas, possuem característica dedutível para as bases de IRPJ e CSLL, além do mais, o planejamento tributário desempenha papel crucial na determinação da base de cálculo tributável dos impostos.

“Art. 68. Na determinação do lucro real serão dedutíveis somente as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º Consideram-se necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Art. 69. Serão indedutíveis na apuração do resultado ajustado as despesas desnecessárias às operações da empresa. ” (Instrução Normativa nº 1.700/17).

Uma das principais formas de gerenciamento da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido, é o mérito que tange à elisão fiscal. A principal vantagem da utilização de meios permitidos por lei, ou por análise de planejamento tributário, refere-se ao gerenciamento da base de cálculo por meios legais, e a sua contabilização, sendo assim, deduzindo da apuração do lucro real e reduzindo o ônus tributário dos impostos federais (MENDES; RAMOS, 2016).

Neste sentido, diversas empresas procuraram profissionais qualificados para que os impactos das normas contábeis e fiscais vigentes não afetem negativamente as bases de tributação do lucro, onerando as sociedades desnecessariamente, por vezes, gestores e administradores, não possuem a *expertise* necessária sobre o tema, o que pode ser prejudicial no momento do reconhecimento de provisões, despesas ou receitas. Deste modo, surge o problema da pesquisa: Quais os principais procedimentos em conformidade ao planejamento tributário possíveis de gerenciamento da base de cálculo da CSLL e IRPJ por meio do regime do lucro real?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem a intenção de subsidiar os estudos de gerenciamento de resultado no ambiente empresarial voltado, ao planejamento tributário, caracterizando esta evolução e seus impactos nas bases de IRPJ e CSLL e tem como objetivo: analisar como as sociedades podem gerenciar a base de cálculo, por meio de elisão fiscal, para apurar as bases de tributação de IRPJ e CSLL.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- (i) Levantar as principais causas para dificuldade de as empresas em relação aos impactos do gerenciamento de resultado às bases de IRPJ e CSLL;

- (ii) Identificar características tributárias brasileiras e a carga tributária efetiva nas bases de tributação de IRPJ e CSLL;
- (iii) Identificar as características divergentes entre evasão e elisão fiscal, com o intuito de prever a economia tributária em conformidade ao fisco;
- (iv) Elencar os principais aspectos gerenciais, em conformidade ao planejamento tributário, as quais as empresas podem apropriar-se para reduzir licitamente o recolhimento de tributos.

1.3 JUSTIFICATIVAS

O gerenciamento de resultado e o planejamento tributário são de grande importância para o direcionamento dos negócios no mercado atual, tendo em vista que as empresas que não se adequam estão destinadas ao provável insucesso com suas operações, trazendo prejuízos ao seu segmento, geração de novos negócios e desenvolvimento da economia.

Em virtude desta competitividade estabelecida pelo mercado, tanto nacional quanto internacional, as empresas acabam por não se atentar as demandas fiscais para que as bases de tributação de IRPJ e CSLL não sejam afetadas por tomadas de decisões sem a devida ação coercitiva por parte do contribuinte.

Tendo em vista a falta de conhecimento e a difícil interpretação da legislação vigente no Brasil, que na teoria é denominada como rígida, porém, na prática existem diversos desdobramentos para torna-la flexível, inúmeras empresas acabam por ser prejudicadas quando por sua vez deparam-se com fiscalizações dos agentes do FISCO.

A Receita Federal do Brasil (RFB), por sua vez, acaba se beneficiando da falta de conhecimento destes contribuintes que por algumas ocasiões não se atentaram as normas vigentes da “contabilidade fiscal” praticada no Brasil, que prevê as exclusões dos efeitos contábeis às bases de IRPJ e CSLL dos reconhecimentos realizados conforme determinam as práticas internacionais de contabilidade transcritas pelos CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que transcreve as normas da IASB e são aprovados pelos órgão regulares como o CFC – Conselho Regional de Contabilidade e a CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

Por outro lado, existem empresas que buscam interpretações aprofundadas para inibir a tributação de IRPJ e CSLL sobre o lucro líquido e podem impetrar ações para que os valores não dispendidos de caixa gerem rendimentos até a decisão judicial que pode por sua vez deferir ou indeferir a independência destes impostos. Devido ao dinamismo de nossa legislação e as diferentes interpretações que o juízo possa tomar, esta ação pode ser de grande vantagem para a estratégia da empresa, até mesmo para o gerenciamento de riscos em seu resultado.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Na sequência, apresenta-se os principais itens a serem abordados por esta pesquisa, sendo eles, o próprio gerenciamento de resultado e o planejamento tributário, aspectos teóricos, composição das bases de IRPJ e CSLL no lucro real e os principais reflexos nas bases de IRPJ e CSLL.

2.1 GERENCIAMENTO DE RESULTADO

O gerenciamento de resultado é comum no mundo corporativo, desde o momento em que os resultados possam demonstrar benefícios financeiros aos *stakeholders* que, manipulam estas informações para alcançar suas metas de bônus ou até mesmo para que não sejam perdidos os controles de direções regionais para empresas do exterior que determinam os índices financeiros que devem ser mantidos para que a administração ocorra sem a intervenção exterior. Além do mais, representam resultados de competitividade as sociedades.

O gerenciamento de resultado pode possuir outras nomenclaturas como gerenciamento de lucros, contabilidade criativa ou até mesmo manipulação de dados contábeis. Ludicibus (2003) porém, destaca que é necessário evidenciar a diferença entre o termo contabilidade criativa da contabilidade que busca manipular o resultado, pois a criatividade prospera do espírito inovador.

Além dos fatores apresentados, Matsumoto e Parreira (2007) destacam que o gerenciamento de resultado é o produto final da contabilidade utilizado para determinar o desempenho das operações da empresa e para tomadas de decisão pelos diferentes usuários das informações contábeis. Afirmam também que este

fenômeno global possui questões controversas dos princípios da realização de receitas e confrontação de despesas, da ética, do subjetivismo e da fraude.

2.2 ASPECTOS TEÓRICOS SOBRE O GERENCIAMENTO DE RESULTADO

Aline de Jesus Reis e Selma Leal da Silva (2008) analisam do ponto de vista histórico, que em 1843, quando o Brasil passava por problemas estruturais econômicos, com a balança comercial desfavorável, assim como também, carecia de um produto competitivo no mercado internacional, a corte imperial surgiu com a tratativa de implementação do imposto de renda.

Para tanto, em 1843 a 1845, implementou-se o imposto de renda progressivo sobre os recebimentos, a título de contribuição extraordinária, sobre os vencimentos recebidos nos cofres públicos. No entanto, só obteve sua efetiva implementação da República, adquirindo estabilidade em 1867, por meio da Lei nº 514, de 1848. Segundo Martins e Silva (2007) passava a vigorar a alíquota de 3% sobre os vencimentos e a previsão legal de 1,5% sobre os benefícios distribuídos pelas sociedades anônimas aos seus acionistas.

No Brasil, a primeira menção no Código Tributário Nacional (CTN) ocorre no art. 149, regulando no inciso VII, que o lançamento efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, pode ser auditado quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

É perceptível a influência da interpretação do Direito anglo-saxão, o qual se prevalece sobre o planejamento tributário o *business purpose*, ou ainda, propósito negocial. Nessa prática, a mera economia tributária não se configura como ato jurídico lícito, apenas quando as condutas dos sujeitos forem defensáveis de teste de finalidade negocial, ou seja, caso a economia fiscal ocorra sem propósito de negócio, será desconsiderado e suscetível de penalidades administrativas.

A tributação brasileira em 1900 representava 10% do PIB, em 2007 chegou ao percentual de 34% de representatividade. Os dados mais recentes, que tangem a 2017, demonstram que 32,36% do PIB brasileiro é representado pela carga tributária, de acordo com dados do Tesouro Nacional. O Brasil atualmente passou por 4 reformas tributárias, sendo de 1934, 1946, 1967 e 1988. A primeira e a segunda

reforma tributária, representou um salto de 7% para 19% do PIB brasileiro, com direcionamento para a criação de impostos sobre a renda e o consumo, sendo o caso do imposto de renda e do Imposto sobre Vendas e Consignaões, o atual ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) do sistema brasileiro, os quais representam serem a principal fonte de recursos da união e dos estados.

O principal marco da reforma de 1934 refere-se à criação de competência municipal para arrecadação predial e também sobre as profissões. Outro marco, é a importação, a qual é um instrumento de política comercial.

Tratando a respeito da terceira reforma tributária brasileira, em 1967, o principal aspecto é o Imposto sobre o Valor Adicionado, assim como também, mecanismos de auditoria fiscal para assegurar a arrecadação.

Em 1988, com a promulgação da Constituição Federal da República do Brasil, o governo intensificou a fiscalização da cobrança de contribuições, como é o caso do PIS e da COFINS, assim como também, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A participação dos estados e municípios aumentaram, dado posto, as contribuições desempenharam importante papel na arrecadação de recursos.

Sabe-se que desde os primórdios da colonização brasileira pelos portugueses, o cenário de carga tributária no Brasil é elevado. A inconfidência mineira, movimento brasileiro que contestou a carga tributária elevada, cobrada pelos portugueses, no reinado imperial é comprovado cenário protestativo do desconforto em relação ao recolhimento dos impostos (SIQUEIRA; KEMEL; GOMES, 2011).

A rígida cobrança de impostos gerada pela riqueza brasileira, na época da colonização, sobre a produção de açúcar e do fumo, assim como também posteriormente, pelo café, seguida pela cobrança de quinto, a qual significava o recolhimento de tributos pela quinta parte da extração do ouro das jazidas brasileiras, demonstrava-se o Brasil um país de confisco.

Posteriormente, a reserva do quinto se estendeu não apenas ao ouro, mas também aos diamantes. Neste cenário, o Brasil se via cercado pela excessiva carga tributária. Em 1771, após intenso contrabando e sonegação fiscal, instituiu-se a chamada Extração Real, onde a coroa portuguesa detinha o monopólio imperial sobre

o diamante, perdurando até 1832, 61 anos de intensa fiscalização da Coroa Portuguesa.

Sabe-se que a Inglaterra vigiava de perto a operação no Brasil, pois a Coroa Inglesa detinha conhecimento sobre as descobertas brasileiras. O Brasil se viu obrigado por acordo comercial a, vender os vinhos portugueses e adquirir os tecidos ingleses, para o Brasil, a consequência foi o agravado cenário de déficit na balança comercial, onde as importações superavam o valor das exportações. Por fim, a Inglaterra tornou-se centro comercial hegemônico, e detinha grande influência sobre as riquezas brasileiras, sob o império de Portugal.

Do ponto de vista histórico, é possível identificar e auferir a cultura que se instalou no Brasil. A desigualdade imperava-se utilizando o sistema do confisco como uma maneira de gerar recursos financeiros, onerando a riqueza brasileira. Apesar do passar da história, e da independência do Brasil, a cultura do monopólio das riquezas para interesses particulares, servindo-se da geração de recursos da sociedade, continuam a dominar.

Eripedes Bastos Siqueira, Lacordaire Kemel Pimenta Cury e Thiago Simões Gomes (2011) destacam que por vezes, a sonegação fiscal, não é representada por evasão fiscal, com o intuito de lesar o fisco e ilicitamente economizar recursos recolhidos em tributos, mas sim, representam erros ou mesmo, desinformação por parte do contribuinte. A desinformação é penalizada pelo fisco, incluindo medidas administrativas e multas aos contribuintes que prestarem inadequadamente informações, ou deixarem de recolher aos cofres públicos quando ocorreu o fato gerador de um tributo.

Em 2005, a Pesquisa Nacional de Amostra Domiciliar (PNAD) constatou que o sistema brasileiro tributário é complexo ao ponto de que, para que o contribuinte possa compreendê-lo teria de entender as três mil normas fiscais que regem o tema, os 61 tributos cobrados no Brasil, e abranger as obrigações acessórias que fazem parte do processo fiscalizatório e informativo.

Essa dualidade entre segurança jurídica e business purpose, é amplamente discutida. Em uma leitura sistemática da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, verifica-se a lei tributária pátria, ou ainda, vinculada aos três princípios do

art. 150, inciso I da Constituição Federal: a) reserva absoluta da lei formal; b) estrita legalidade e; c) especificidade conceitual fechada. Conclui-se que a lei pode majorar ou instituir tributos ao ordenamento jurídico, em sentido formal e material.

Hugo de Brito Machado (1996) define em seu Curso de Direito Tributário que a lei, regulada nos artigos do Código Tributário Nacional, é de caráter restrito, vinculando-se a regra jurídica, emanada pelo Poder atribuído pela Constituição Federal da República do Brasil, de competência legislativa para elaboração das leis.

Por fim, apesar da interpretação anglo-saxônica, a qual vincula o planejamento tributário ao propósito negocial, o atual Código Tributário Nacional (CTN), conforme salienta André Mendes Moreira (2003), possui o intuito legislativo de permitir a desoneração da carga tributária efetiva, reduzindo custos e conseqüentemente tributos.

Apesar do parágrafo único do art. 116 intentar legitimar a tributação com base na intenção do contribuinte, a redação conferida ao dispositivo de caráter antielisiva, trata-se de evitar a evasão fiscal, que ocorre pelos meios da sonegação, fraude e simulação. Pode-se concluir que o parágrafo único do art. 116 da CTN trata-se de norma anti-evasiva e que seria incompatível com a Constituição Federal caso lograsse das razões de intenção, e não do princípio da legalidade.

Caldeira (2006) enfatiza que as sociedades são diretamente afetadas pela incidência tributária, em seus estudos, afirma que a política fiscal tem influência sobre o resultado, a liquidez, e a rentabilidade das organizações. Nesse sentido, contrafaz diretamente o fluxo de caixa e o resultado econômico.

Para os autores Amat e Gowthorpe (2004, p. 14) entendem que o gerenciamento de resultados “implica a alteração do resultado financeiro empregando escolhas contábeis, estimativas e outras práticas permitidas pela regulação contábil”, deste modo, não consideram como fraude a pratica do gerenciamento, contanto que não afetem a essência contábil das demonstrações financeiras.

No entendimento de Kraemer (2005, p. 43) a Contabilidade Criativa “é utilizada para descobrir o processo mediante o qual os contadores utilizam seu conhecimento sobre as normas contábeis para manipular as cifras da empresa, sem deixar de

cumprir os princípios de contabilidade”, desta forma também, sendo necessário cumprir os normas de órgão reguladores.

Contraditório aos autores já citados, Santos e Grateron (2003, p. 11) entendem que “[...] qualquer manipulação da informação contábil que contenha uma distorção na conformação correta desta deve ser entendida como uma espécie de fraude”, neste sentido, as demonstrações contábeis devem seguir estritamente aos pronunciamentos internacionais e às normas determinadas pela CVM que é um órgão regulador por

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Martinez determina:

É crucial entender que ‘gerenciamento’ dos resultados contábeis, não é fraude contábil. Ou seja, opera-se dentro dos limites do que prescreve a legislação contábil, entretanto nos pontos em que as normas contábeis facultam certa discricionariedade para o gerente, este realiza suas escolhas não em função do que dita a realidade concreta dos negócios, mas em função de outros incentivos, que o levam a desejar reportar um resultado distinto. (MARTINEZ, 2001, p. 13):

Neste ponto de vista, se o agente produtor das informações contábeis possuir segunda intenção no momento das elaborações financeiras, sendo ela para ampliar bonificações, beneficiar a valoração da empresa ou até mesmo o alavancar a carreira do indivíduo, estas ações tornam as demonstrações fraudulentas.

2.3 COMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL NO LUCRO REAL

2.3.1 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Conforme estabelece a Instrução Normativa nº 1.700, de 2017, que buscou normatizar o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018) a base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas é determinada pelo montante real, presumido ou arbitrado das rendas e proventos de qualquer natureza, condicionadas a existência de certos requisitos.

De acordo com a Constituição Federal (CF) em seu art. 153, o Imposto sobre a renda é de competência da União. O art. 43 do Código Tributário nacional (CTN)

determina que o fato gerador deste imposto é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

De competência exclusiva da União, a CSLL foi instituída no rol de obrigações fiscais nacionais pela lei nº 7.689/88 com o objetivo de financiar a seguridade social mediante a tributação dos lucros auferidos nas operações das pessoas jurídicas e das entidades que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

Esta base de cálculo é o valor do lucro do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (Lei 7.689/88, art. 2º), apurado de acordo com o regime de tributação adotado, os quais abordaremos mais adiante.

Percebe-se que a mesma base de cálculo utilizada para o IRPJ, via de regra, serve para a contribuição social, não havendo deduções.

2.3.3 REGIMES TRIBUTÁRIOS

A incidência tributária nas companhias brasileiras é elevada, necessitando assim, de planejamento tributário para que possa desenvolver um parâmetro estratégico, alcançar seus objetivos e amenizar a carga tributária (SILVEIRA; ARAÚJO NETO, 2014; JANUS, 2011).

Diante desse cenário, é imprescindível o papel dos profissionais habilitados para prestar consultoria e auxiliar a maximização dos resultados operacionais e administrativos. Gildevan Silva da Costa (2018) salienta que a opção pelo regime tributário, dentre eles o simples nacional, lucro real e o lucro presumido, têm significativo impacto nos resultados organizacionais, pois afetam diretamente o montante financeiros e o resultado econômicos das sociedades, sendo assim, é mister que as sociedades busquem e identifiquem alternativas por meio do planejamento tributário.

Tais Colling (2017) aduz que o lucro presumido é uma forma de presumir, o valor do faturamento total auferido pelas sociedades, que devem compor a base de cálculo para o recolhimento do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido. A Lei nº 9.718, de 1998, em seu art. 13 regula que para uma sociedade poder enquadrar-se nesse regime tributário, terá que auferir uma receita

bruta total a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou seja, empresas que detenham faturamento superior estão obrigadas ao regime do lucro real.

Nessa mesma esteira de pensamento, correntes doutrinárias, como é o caso de Darithiele de Lima Soares, Sérgio Murilo Petri e Marcelo Haendchen Dutra (2018), delimitam que o lucro real é o regime tributário mais justo, uma vez que, baseia-se nos resultados auferidos pelas sociedades, ajustados por adições e exclusões reguladas e prescritas pela legislação vigente.

A Lei nº 9.718, de 1998, supracitada, enfatiza no art. 14, que as sociedades que desempenharem atividades bancárias, caixas comerciais, sociedades de créditos, de financiamento e investimentos, de crédito imobiliário, de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, de seguros privados e capitalização, assim como também relativas a previdência privada aberta, estão obrigadas ao regime do lucro real.

De acordo com Brito e Alves (2017) a forma de tributação estabelecidas pelo Regulamento do Imposto de Renda, determina que o regime tributário do lucro real está ao alcance de qualquer empresa, portanto, independentemente de seu ramo de atividade ou do seu porte, podem optar pela tributação com base no lucro real. A legislação não define as empresas que podem optar pelo Lucro Real, mas é taxativa ao mencionar aquelas que estão obrigadas a esta modalidade de tributação. Conforme o artigo do mesmo decreto transcrito a seguir:

Art. 246. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (Lei nº 9.718, de 1998, art. 14):

- I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de quarenta e oito milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- 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. 222;
- 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 resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); Parágrafo único. As pessoas jurídicas não enquadradas nos incisos deste artigo poderão apurar seus resultados tributáveis com base nas disposições deste Subtítulo.

Para Soares et al (2018) os resultados tributáveis para fins de lucro real estão mitigados de possíveis distorções, sendo também, pleiteado o prejuízo fiscal e sua compensação, em apurações futuras do lucro real, gerenciando a base de cálculo.

De acordo com Silva (2001, p. 12), “a apuração e escrituração fiscal do Lucro Real e seus ajustes são feitas nas partes “A” e “B” do Livro de Apuração do Lucro Real, procedendo-se as adições e exclusões ao resultado contábil dos períodos tomados como base para a determinação do lucro, com as compensações de prejuízos fiscais e/ou bases negativas, autorizadas pela legislação do Imposto de Renda”.

2.4 EFEITOS DO GERENCIAMENTO DE RESULTADO NAS BASES DE IRPJ E CSLL

Conforme dispõe Brito e Alves (2017, p. 83) “O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) são tributos diretos que incidem sobre o resultado das pessoas jurídicas e sobre aquelas a elas equiparadas em virtude de legislação, os quais demandam um controle eficiente de determinação de suas bases de cálculo, a fim de que sua apuração possa exprimir da forma correta e menos onerosa possível o lucro tributável da organização”, com este intuito, existe a necessidade de expurgar os lançamentos gerenciais realizados na contabilidade que visam facilitar a contabilidade gerencial. Em sua maioria, estes lançamentos são identificados como provisões que são mensurações de despesas possíveis do exercício corrente ou posterior, mas que já é de conhecimento da entidade o valor estimado, o tipo de despesas e a sua realização. Por outro lado, existem lançamentos que podem ser “maquiados” na contabilidade, como o indevido reconhecimento de estoque, absorção de custo de maneira ineficiente buscando a redução das bases de cálculo dos impostos, reconhecimento de itens obsoletos ou baixas de inventário sem as devidas comprovações, super valoração de despesas

operacionais ou até mesmo o reconhecimento de créditos de impostos extemporâneos visando o reconhecimento dos custos e das despesas em descasamento com as receitas originárias, o que permite ajustar o lucro do período que estará reconhecendo estes crédito e trará impactos diretos às bases de tributação de IRPJ e CSLL.

2.5 EVASÃO E ELISÃO FISCAL

André Mendes Moreira (2003) delimita em seu estudo a diferenciação entre elisão e evasão fiscal, sendo que, no consenso doutrinário elisão refere-se a economia lícita de tributos, por meio de planejamento tributário, em contrapartida, a evasão fiscal tange a sonegação ou simulação fiscal, com o intuito de economia por fraudar o fisco.

André Mendes Moreira (2003) menciona métodos de evasão fiscal lícitas, como é o caso de impedir o fato gerador do tributo, sendo que neste caso, o contribuinte é desobrigado ao recolhimento do tributo, pois não ocorreu seu fato gerador.

Rubens Gomes de Sousa e Narciso Amorós¹ definem dois critérios utilizados na doutrina para diferenciar a elisão fiscal da evasão fiscal. Para Rubens Gomes de Sousa² o critério cronológico é o único capaz *in concreto* para verificar se o ato do contribuinte para evitar, retardar ou reduzir, o pagamento de um tributo, pois, segundo o doutrinador, quando a redução da carga tributária ocorre antes do fato gerador, trata-se de elisão fiscal. E quando a ocorre após o fato gerador e a devida ocorrência tributária, trata-se de evasão fiscal. Para André Mendes Moreira (2003) esse critério é o cronológico.

Narciso Amorós corrobora com o entendimento à luz do fato gerador, definindo a ocorrência como critério de classificação entre elisão e evasão fiscal, uma vez que, a elisão refere-se a evitar a relação fiscal que onera o contribuinte. Sendo que para o doutrinador, a evasão fiscal burla o sistema tributário, não prevendo modos lícitos de economia.

A segunda corrente doutrinária vincula a elisão e evasão fiscal com a licitude dos meios utilizados para a desoneração tributária. Sacha Calmon Coêlho (2006),

¹ Apud COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 175

elucida que em ambos os casos há a intenção de economia, do menor recolhimento possível, contudo, diferencia-se quanto a sua natureza e quanto ao momento. A natureza consistir nos meios empregados, sendo que na evasão sempre haverá fraude. Simulação de fato de documento ou ato jurídico, pode-se averiguar que os meios não são respaldados pelo legislador. No segundo ponto, no momento da utilização dos meios, a evasão distorce a realidade no momento do fato gerador jurídico-tributário, ou seja, revestirá de alternativas não descritas em lei como pressuposto de menor oneração tributária. Esse entendimento corrobora a doutrina de Sampaio Dória.

André Mendes Moreira (2003) classifica as práticas de evasão fiscal em sonegação, fraude e simulação. Sonegação fiscal é a ocultação ou omissão, de rendimentos tributáveis. A fraude está ligada a atos de adulteração ou falsificação para apropriar-se indevidamente de benefício fiscal, ou seja, ocorre a má-fé por parte do contribuinte. A simulação é aquela que tange a absoluta ou relativa dissimulação, sendo na primeira refere-se à inexistência de algo e na segunda hipóteses a distorção da vontade das partes.

O art. 156, §2º da Constituição Federal da República do Brasil, de 1988, estabelece o pagamento do ITBI, *intentio facti*. Qualquer meio alternativo, como é o exemplo de compra e venda de imóvel dissimulada no contrato social, por meio de aporte ao capital social, é meio ilícito, classificado como evasão.

Rutnéa Guerreiro (1998) estabelece um dos meios lícitos de elisão fiscal, qual seja, o por lacuna da Lei, apesar de frisar que o Fisco tende a fiscalizar a ter grande resistência por essa classificação de economia tributária. Na elisão fiscal por lacuna da lei, se utiliza de falhas legislativas para se obter vantagens em operações tributárias, chamados de negócios jurídicos indiretos.

A doutrina de André Mendes Moreira (2003), classifica também a elisão em induzida por lei, esta está vinculada a reduzir a tributação por meio do ordenamento jurídico, o qual por vezes, têm por prática a indução da fomentação da economia nacional ou mesmo regional, podendo citar o exemplo da Zona Franca de Manaus.

² Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

São os casos de isenção, redução da base de cálculo, diferimento, crédito presumido, ou mesmo, as apurações não cumulativas.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto a tipologia, este estudo classifica-se como descritiva e exploratória, pois visa o registro e a interpretação dos fatos, de forma integral, assim como também a interpretação legislativa que rege o tema. Koche (2013) define a pesquisa descritiva como o estudo de relações entre fenômenos, afim de compreendê-los, sem por ora, manipula-los.

Este estudo classifica-se como qualitativo, pois objetiva o levantamento de dados voltados a interpretação legislativa, em conformidade as práticas contábeis e fiscais, vislumbrando o planejamento tributário das sociedades.

Além do mais, quanto a abordagem e os procedimentos adotados, o levantamento de informações ocorre mediante revisão bibliográfica, por coleta de dados de renomados doutrinados, autores ilustres que regem o tema, assim como também, a revisão bibliográfica da legislação brasileira vigente.

A coleta de dados do referido estudo se dá por meio de pesquisas e identificações de oportunidades legislativas. Os objetivos pela técnica da pesquisa bibliográfica, segundo os indicadores e normas aplicadas na área econômico-empresarial visam:

- a. Busca de dados da carga tributária vigente no Brasil e os desafios enfrentados pela sociedade.
- b. Interpretação da legislação presente para evidenciar os impactos do gerenciamento de resultado e planejamento tributário.
- c. Principais aspectos relacionados a economia efetiva de tributos por meio do gerenciamento da base de cálculo dos impostos federais.
- d. Analisar os principais aspectos que geram resultados positivos as sociedades.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

4.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

André Mendes Moreira define que o planejamento tributário implica que, o administrador ou sócios responsáveis, possuem a inarredável tarefa de diminuir o

ônus da carga fiscal, sendo que o capital social empregado pelos acionistas ou sócios possam permitir o gerenciamento dos negócios da companhia, assim como, retornar à remuneração investida, permitindo que a Fazenda Pública receba sua contribuição, porém, sendo esta a mínima possível.

O artigo 154, da Lei nº 6.404, de 1976, está atrelada ao raciocínio doutrinário de Moreira, definindo a função do administrador, o qual deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

Heleno Tôres define o planejamento tributário como a técnica preventiva de negócios, para a economia lícita de tributos. Deste aspecto, somente os atos jurídicos pretendidos nas operações, legítimos, respaldados pela legislação competente, podem ser classificados por atos planejados.

Sendo assim, infere-se que para ser considerado planejamento tributário os atos jurídicos planejados e preventivos, não devem ser contra legem, pois se assim o fossem, caracterizar-se-iam como evasão fiscal. Nesse sentido, o Código Tributário Tedesco, de 1977, o qual rege o tratamento tributário na Alemanha, estabelece no art. 42 que a lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.

Amilcar de Araújo Falcão e Ruy Barbosa Nogueira³ são adeptos da corrente doutrinária da qual vincula o planejamento tributário a interpretação econômica e *business purpose*. Na mesma linha de pensamento, o menor ônus fiscal possível é vinculado aos princípios constitucionais da isonomia (igualdade tributária), definido no caput do art. 5º da Constituição Federal e ao princípio da capacidade contributiva, tratado no art. 5º, inciso II, como também ao art. 150, inciso I. Portanto, o planejamento está ligado ao princípio da legalidade.

Soares et al (2018) delimita em seu escopo de estudo o comparativo tributário entre o regime do lucro real e o lucro presumido, para tanto, utiliza o setor elétrico para desenvolver a pesquisa. Para os autores, o atual cenário mercadológico globalizado e dinâmico, têm desenvolvido a necessidade preponderante de planejamento das

³ Apud MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário.

sociedades para que obtenham sucesso competitivo, decorrente ainda, da alta competitividade.

Nesse aparato, a corrente doutrinária de Shevlin (1999), Shackelford e Shevlin (2001), Minnick e Noga (2010) defendem que as alíquotas reais, ou seja, a alíquota efetiva difere daquela adotada ao incidir sobre a base de cálculo da contribuição ou imposto, ou ainda, aquelas determinadas pela legislação. Neste ponto, as alíquotas nominais são a base do gerenciamento tributário, para que as sociedades se mantenham competitivas no mercado.

Steppan (2006) evidenciou a importância das sociedades para a capacidade de geração de empregos, de fomentação da economia, assim como também sua participação no ciclo produtivo, auxiliando a economia nacional.

Os pesquisadores Araújo Neto e Silva (2010) auferiram que o Estado possui diversos deveres para com a sociedade, como é o caso da prestação de serviços sociais de saúde, justiça e segurança, policiamento, infraestrutura adequada, e outras atividades distributivas. Para tanto, o Estado necessita de tributos por meio das arrecadações de renda e consumo, obtendo seu rendimento de pessoas físicas e jurídicas. A mesma corrente doutrinária é defendida por Oliveira (2009) que salienta que o Estado necessita de meios para realizar e cumprir seus objetivos, os quais estão alicerçados no bem-estar social de todos. Sendo assim, a arrecadação desempenha papel crucial para concretizar os objetivos institucionais delegados ao Estado.

O ordenamento jurídico, nesse aparato, desempenha papel intrínseco, delimitando a instituição de normas legais, de cunho obrigatório (UTZIG et al, 2013). Para tanto, as sociedades, cumprem grande parte das contribuições e recolhimento aos cofres públicos. E, portanto, as alíquotas efetivas das empresas devem ser utilizadas para fornecer conhecimento gerencial sobre o recolhimento dos tributos, identificando a maior e menor onerosidade e realizando o planejamento necessário para mitigar os efeitos tributários.

Latorraca (2000) denomina como planejamento tributário aquele orientado para a atividade empresarial, tal qual, desenvolve-se de maneira preventiva, para assim, proteger os atos administrativos e operacionais da sociedade de ônus tributários

desnecessários, por meios legais disponíveis. Sendo assim, os efeitos jurídicos e econômicos contábeis, são menos onerosos (FABRETTI, 2005).

Humberto Bonavides Borges (1997) define duas abordagens de planejamento tributário, a primeira tange ao planejamento tributário operacional, responsável por procedimentos iscais prescritos pelas normas, assim como também a contabilização das transações, e o segundo tange ao planejamento tributário estratégico, os quais tangem a mudanças e características relevantes e estruturais, como é o caso do capital, localização, tipos de empréstimos, escolha dos fundos de investimento, contratação, etc.

Para Eripedes Bastos Siqueira, Lacordaire Kemel Pimenta Cury e Thiago Simões Gomes (2011), são três os tipos de planejamento tributário. 1) planejamento tributário orientado a procedimentos preventivos, voltados ao cumprimento da legislação tributária, das obrigações acessórias e das obrigações principais. 2) o segundo remete a correção dos procedimentos, ou seja, ocorre pela detecção de anormalidade ou incoerências, normalmente. Para os autores, a sociedade que adota o planejamento tributário corretivo, não irá precisar do planejamento tributário corretivo. 3) o terceiro tipo de planejamento tributário, é o especial. Este surge por fatores que ocorrem, como é o exemplo de abertura de filiais, novos produtos, aquisição e alienação da sociedade, processos de reestruturação como é o caso de fusão, cisão ou incorporação, dito posto, refere-se a situações atípicas da atividade operacional corriqueira. São cinco as fases identificadas no planejamento tributário especial: a) pesquisa do objeto; b) estudo dos aspectos jurídicos e fiscais; c) articulação das questões fiscais; d) conclusões obtidas e; e) formalização técnico-jurídica do planejamento.

Os estudos de Lúdio Camargo Fabretti (2004), classificam em categorias o planejamento tributário em conformidade aos critérios de atuação, sendo estes: 1) administrativo, o qual envolve intervenção direta do sujeito; 2) o segundo critério envolve o pleito judicial, ou seja, o âmbito judicial mediante ação declaratória de inexistência de débito fiscal, e; 3) Comitê de Planejamento Tributário, neste caso envolve os setores internos das sociedades.

No que tange aos objetivos do planejamento tributário, Fabretti (2004) abrange seis aspectos elucidativos a respeito do tema. Quais sejam: 1) anulatório, o qual envolve estruturas e formas jurídicas para a incidência da norma; 2) omissivo, ou seja, a simples abstenção do fato gerador, como é o exemplo da importação de carros de luxo com baixas alíquotas; 3) induzido refere-se ao favoritismo ou incentivo legal fiscal, é o caso de isenções fiscais, e um exemplo eficaz é a comercialização de mercadorias na Zona Franca de Manaus (ZFM); 4) optativo, é a escolha do melhor cenário possível por intermédio das opções legislativas que regulam o tema, como é o caso do imposto de renda e a escolha entre os regimes tributários; 5) interpretativo ou por lacunas na lei, neste caso, o administrador apropria-se das imprevisões legislativas e; 6) por fim, critério transformativo, este refere-se a mudanças dos caracteres do negócio jurídico, é um meio de apropriar-se de benefícios fiscais por mudanças estruturais, é o caso da mudança de sociedade limitada para cooperativas, ou ainda, para sociedade anônima.

São três esferas envolvidas no planejamento tributário de uma sociedade, com o intuito de gerenciar a base de cálculo e o conseqüente recolhimento fiscal, sendo estes, o âmbito empresarial, ligado a medidas gerenciais e administrativas que propiciam a não ocorrência do fato gerador dos tributos, ou mesmo que possa adiar para momento posterior. O segundo âmbito tange a esfera administrativa arrecadatória. Este é responsável pela opção de uma melhor maneira de tributar, ou ainda, busca meios previstos em lei para realizar a arrecadação. E o terceiro e último, remete ao Poder Judiciário, tais medidas tem a pretensão de suspender o recolhimento, diminuir a base de cálculo da tributação do imposto, ou ainda, contestar as alíquotas ou a legalidade da tributação. No Direito Tributário rege-se a dúvida em favor do contribuinte, em outras palavras, cabe ao contribuinte indagar as contradições legais a seu favor (AMARAL; 2001).

4.2 TAXA EFETIVA DE CARGA TRIBUTÁRIA

Giannini e Maggiulli (2002) classificando em dois tipos de estrutura a carga tributária efetivas das sociedades. A primeira categoria está relacionada as taxas efetivas vinculadas a contas macroeconômicas e empresariais e a outra reflete os

encargos fiscais, um projeto de investimento de indicadores que envolvem os cálculos de incidência tributária.

Shevlin (1999; 2001) destaca que a medida adequada para averiguar a efetividade do planejamento tributário da sociedade, é a taxa de alíquota efetiva, pois esta demonstrará de fato, o quanto o tributo está onerando o faturamento bruto e demonstrará os créditos ou os meios lícitos de redução tributária.

Tais estimativas de alíquota efetiva identificam o gerenciamento tributário e, contém informações, inclusive quando há parte do recolhimento isento, com redução, ou ainda, majorado (GALLO; PEREIRA; CABELLO, 2007).

É mister destacar os estudos de Comprix, Mills e Schmidt (2011) que averiguaram as estimativas trimestrais em relação ao efetivo gasto anual. Concernente a este aspecto, os autores demonstraram que a estimativa anual das alíquotas de impostos efetivos, no primeiro, segundo e terceiros trimestre são sistematicamente superiores, ou seja, no final do período, é averiguado que as sociedades utilizam o planejamento tributário para amenizar a oneração tributária.

Ainda, pode-se inferir a dificuldade enfrentada por conglomerados econômicos que possuem subsidiárias e controladas em diversos países. Lammersen (2002) abordou os desafios enfrentados por agentes econômicos, ao mensurar, detalhar, medir e controlar as variáveis que envolvem a taxa efetiva de tributação, demonstrando propriedades relevantes na gestão de negócios, tal qual referem-se aos instrumentos utilizados pelas sociedades para fornecer informações gerenciais, e mensurar o impacto da tributação nos negócios e na tomada de decisão das companhias.

4.3 LUCRO REAL

A doutrina de Gilberto Luiz de Amaral (2001), elucida que o sistema tributário adota uma economia fiscal baseada na análise econômico-financeira, análise jurídica, análise fiscal e análise fisco-contábil. A análise econômico financeira está relacionada aos procedimentos que geram resultados econômicos positivos do planejamento e gerenciamento tributário. A análise jurídica é respaldada no fundamento jurídico legal, para que seja possível apropriar-se de compensações tributárias. É mister salientar

que o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que apenas após o trânsito em julgado seja possível realizar a devida compensação. Na análise fiscal tem-se que seja necessário manter as obrigações acessórias e principais em conformidade ao fisco, para que assim, o processo de fiscalização não seja necessário. E por fim, deve-se adotar maneiras alternativas que visem a maximização do lucro e mitigação do risco, neste aparato, trata-se da análise fisco-contábil. Neste ponto, o compliance fiscal é de suma importância, alicerçado ao suporte as operações.

Eripedes Bastos Siqueira, Lacordaire Kemel Pimenta Cury e Thiago Simões Gomes (2011), frisam em seus estudos que, a reforma tributária com o intuito de simplificar o sistema tributário é necessária, assim como também, é necessário analisar a distribuição da carga fiscal, desonerando o setor produtivo, e aumentando a arrecadação sobre o patrimônio e sobre o capital. Para os autores, a distribuição da receita tributária, a redução das alíquotas, e o enfoque a diminuição de burocracias alicerçadas aos serviços públicos, garantem um melhor funcionamento arrecadatário dos tributos.

A doutrina de Adiléia Ribeiro Santos e Rúbia Carla Mendes de Oliveira (2008), demonstra que o gerenciamento tributário com base no lucro real, afim de aplicar corretamente a base de cálculo para o cálculo do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), convêm a firmar melhores resultados financeiros, evitando erros e a tributação onerosa as sociedades.

O art. 3º, do Código Tributário Nacional, define que tributo é todo aquele que por prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não seja constituído de sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Neste aparato, pode-se segregar os elementos necessários para o tributo, quais sejam, prestação pecuniária, que não seja derivado de ato ilícito, e, vinculada a uma cobrança legal, instituída pelo legislador competente.

O lucro real, segundo Silva (2006) é apurado considerando as normas e legislações vigentes, ajustados por adições, exclusões, compensações prescritivas pelo ordenamento jurídico. Sendo assim, o regime do lucro real demonstra-se o regime mais justo do ponto de vista do gerenciamento de resultados, mitigando

possível despesas ou receitas, as quais podem ser discricionárias pelo contador ou administrador.

No Brasil, os regimes tributários são o lucro arbitrado, lucro presumido, lucro real e simples nacional. Os regimes tributários brasileiros possuem suas peculiaridades, limite de faturamento, e legislação própria.

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) é um regime tributário simplificado regido pela Lei Complementar nº 123, de 2006, aplicável a empresas que detenham seu faturamento até o limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões) anual. O Simples Nacional é o regime que unifica o recolhimento dos tributos por meio de apenas um documento. A carga tributária efetiva é realizada mediante o cálculo dos anexos da Lei Complementar nº 123, de 2006.

O lucro presumido possui a base de cálculo com base na presunção da receita bruta, sendo determinado pela aplicação de percentual de alíquotas variáveis em função da atividade operacional desempenhada pela sociedade pessoa jurídica. O limite para enquadramento no regime do lucro presumido é a receita de até R\$ 78.000.000,00. É mister salientar que o IRPJ e a CSLL devem ser apurados trimestralmente e recolhidos em conformidade ao calendário da agenda tributária da Receita Federal do Brasil.

O lucro real, segundo Silva (2006) é apurado considerando as normas e legislações vigentes, ajustados por adições, exclusões, compensações prescritivas pelo ordenamento jurídico. E ainda, no art. 257 do Decreto nº 9.580, de 2018, no art. 257 do caput, incisos I ao IX, determina que são obrigadas ao regime do lucro real as sociedades que auferiram no ano calendário imediatamente anterior o faturamento de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões). Além do mais, atividades reguladas pelo BACEN (Banco Central), que tiverem lucro ou rendimentos auferidos do exterior, que detenham benefícios fiscais de isenção ou redução do imposto de renda, que recolham pelo regime de estimativa e que emitam ações no mercado da bolsa de valores. Nos demais casos, é optativa a adesão ao regime do lucro real.

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 9.580, de 2018, em seu art. 210, §1º determina que independente do regime tributário optado pela sociedade,

integram a base de cálculo do imposto de renda os anos e rendimentos, independente da natureza, espécie, bastando apenas que seja resultado de ato ou negócio jurídico.

A doutrina de Adiléia Ribeiro Santos e Rúbia Carla Mendes de Oliveira (2008), determina que a palavra utilizada “real” no regime lucro real, remete a oposição do termo presumido, cujo o principal objetivo é exprimir de fato, o resultado apurado pela sociedade. O contador deve adotar procedimentos com a rigorosa observância aos princípios contábeis e fiscais, assim como também, das demonstrações contábeis inerente a atividade das sociedades, em conformidade ao CPC (Comitê de Pronunciamento Contábeis).

A apuração com base no regime do lucro real propicia as sociedades, principalmente as industriais, as quais envolvem em custos de fabricação de produtos, e custos operacionais diretos, assim como também de matérias primas, as quais são possíveis de aproveitamento de créditos, minimizando assim, a carga tributária da empresa (SANTOS; OLIVEIRA, 2008).

Na mesma linha de pensamento adotada pelos autores, o PIS e o Cofins, para a empresa optante do regime do lucro real, é apurado pelo regime não cumulativo, sendo assim, é possível apurar créditos relativos a atividade operacional, diretamente relacionados aos insumos produtivos, além do mais, os créditos são abatidos dos débitos da apuração, regido pela Lei nº 10.637, de 2002 para o PIS e pela Lei nº 10.833, de 2003 para o Cofins, sendo a alíquota de 1,65% para o PIS e de 7,6% para o Cofins. Importante salientar que, apesar da obrigatoriedade da apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, ainda assim, o art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003 regula atividades que mesmo sujeitas ao lucro real, devem ser apuradas no regime cumulativo, com alíquota diferenciada, sendo atualmente de 0,65% para o PIS e de 3% para o Cofins, porém, sem direito a créditos.

Segundo Rodrigues (2007) o livro de apuração do lucro real é de preenchimento obrigatório para as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ e a CSLL com base no lucro real, sendo ele trimestral ou anual. Para tanto, percebe-se que o compliance das obrigações acessórias e principais no regime do lucro real é cauteloso e rigoroso.

A Lei nº 12.973, de 2014 regula no art. 2º, § 6º e seus incisos, que a escrituração entregue por meio digital, pelo sistema público de escrituração digital (SPED), de apuração do lucro real, será entregue e transmitida com a demonstração do lucro real e a demonstração do imposto sobre a renda. O art. 8º-A da referida Lei, determina penalidades ao sujeito passivo que apresentar a escrituração fiscal com inexatidões, omissões ou incoerências, suscetíveis a multas pecuniárias. Contudo, o §2º e seus incisos, do art. 8º-A, reduz a 90% a multa quando o livro de apuração for apresentado 30 dias após o prazo, em 75%, em até 60 dias e 50% quando for apresentado antes de qualquer processo de fiscalização pelos órgãos competentes, e por fim, a 25% em caso de apresentação dentro do prazo fixado na intimação.

Santos e Oliveira (2008), destacam que o LALUR também deve conter a escrituração negativa, mediante escrituração na parte B. A escrituração negativa deve manter os registros de controle de saldos plurianuais, a serem utilizados no cálculo das deduções de períodos futuros, ou adicionados em períodos futuros da apuração, como é o exemplo do PAT (Programa de Alimentação do Trabalho), que contém sua previsão legal no RIR/2018.

Na mesma linha de pensamento, o *compliance tributário*, mediante a escrituração contábil e fiscal incidente sobre as pessoas jurídicas, desempenham papel crucial para a Contabilidade Tributária, correspondendo ao conjunto de ações que possibilitam a recuperação de ônus tributário, ou da sua economia. Gerando por sua vez, rentabilidade e competitividade para as sociedades, em conformidade ao explanado por Eripedes Bastos Siqueira, Lacordaire Kemel Pimenta Cury e Thiago Simões Gomes (2011).

4.4 JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Uma das principais formas de gerenciamento da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido, no mérito da elisão fiscal, ou seja, por meios lícitos, é os juros sobre capital próprio. A principal vantagem da utilização dos juros sobre capital próprio e a sua contabilização como despesa financeira, sendo assim, deduzindo da apuração do lucro real e reduzindo o ônus tributário desses impostos federais (MENDES; RAMOS, 2016).

O planejamento tributário consiste na redução direta ou indireta da carga fiscal, com o objetivo de auxiliar no processo de escolha antes da ocorrência do fato gerador dos tributos. Por sua vez, os juros sobre capital próprio reduzem a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, reduzindo assim o pagamento efetivo tributário.

Segundo Mendes e Ramos, os juros sobre capital próprio referem-se ao custo de oportunidade. Ou seja, para Oliveira et al (2003) refere-se a quanto poderia auferir de rendimento ou ganho empregando o capital em outro fator produtivo, ou ainda, quanto será remunerado por empregar o capital na sociedade ao qual está sendo remunerado por juros.

Determinado benefício fiscal, permite a redução da base de cálculo tributável. Foi introduzido pela Lei nº 9.245, de 1995. Diversas alterações posteriores foram realizadas, sendo que, a Lei nº 12.973, de 2014 prescreve que somente poderá ser deduzido o valor no montante relativo ao patrimônio líquido da sociedade, calculado com base na TJLP (taxa de juros de longo prazo), sendo utilizadas somente as contas: a) capital social; b) reservas de capital; c) reservas de lucros; d) ações em tesouraria; e e) prejuízos acumulados. E ainda, é limitado a 50% do lucro líquido do período de apuração corrente, deduzindo-se a CSLL, e também a 50% do valor de reservas de lucros acumulados.

Outro aspecto, conforme elucida o art. 9º, § 2º da Lei nº 9.249, de 1995, os juros sobre capital próprio estão suscetíveis a incidência do imposto de renda retido na fonte, na alíquota de 15% de retenção, sendo uma antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, em conformidade ao § 3º. Sendo assim, pode-se auferir que o ganho líquido não refere-se a 100% da dedução, e sim, da diferença correspondente entre a incidência de 15% de imposto de renda, acrescidos dos 10% de adicional, em conformidade a legislação vigente, assim como também, de 9% da alíquota de contribuição social sobre o lucro líquido. Portanto, é possível averiguar que a economia líquida da tributação é de 19%.

Gomes et al (2015) elucida que o benefício fiscal da dedução da base de cálculo dos impostos, por meio da apuração do lucro real, e a utilização dos juros

sobre capital próprio é relevante para fins de economia fiscal, sendo que, sua utilização pode ocorrer em detrimento da distribuição de dividendos.

Mendes e Ramos determinam que os juros sobre capital próprio remuneram os sócios ou acionistas pelo custo de oportunidade do investimento e, além do mais, representam economia tributária, resultando em impactos positivos para o resultado econômico.

Para realizar o planejamento tributário, faz-se necessário o conhecimento contábil, e o conhecimento legislativo, em conformidade ao ordenamento jurídico, respeitando os princípios constitucionais, assim como também os princípios das práticas contábeis (SIQUEIRA; KEMEL; GOMES, 2011).

As sociedades não verificam diretamente os benefícios auferidos a sua organização no recolhimento de tributos, ou seja, realizam o recolhimento sem de fato reconhecer a sua destinação (SIQUEIRA; KEMEL; GOMES, 2011). Por sua ótica, os tributos são devidos pela contraprestação estatal, ou seja, pela intervenção benéfica a sociedade, a qual mediante políticas públicas e distributivas, devem promover uma sociedade justa, igualitária e segura. Para tanto, os impostos recolhidos possuem características não vinculadas, não é de conhecimento sua destinação efetiva, uma vez que as políticas públicas irão determinar sua finalidade.

4.5 PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS (HOLDING)

Outro aspecto que engloba o gerenciamento de resultados, com base lícita e mediante planejamento tributário, tange as participações societárias. A Lei nº 11.727, de 2008, em seu art. 31, delimita que a pessoa jurídica que tenha por objeto exclusivamente a gestão de participações societárias (holding) poderá diferir o reconhecimento das despesas com juros e encargos financeiros pagos ou incorridos relativos a empréstimos contraídos para financiamento de investimentos em sociedades controladas.

E ainda, para complementar, delimita no § 3º, do art. supracitado, da referida Lei que, o valor registrado integrará o custo do investimento para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Segundo Higuchi (2017) é aplicável o dispositivo do art. 31 da Lei nº 11.727, de 2008 quando a holding, considerada pura, contrai empréstimos para aquisição de participações societárias, ou ainda, para o aumento do capital social da sociedade controlada. Sendo assim, é possível diferir o reconhecimento dos juros, encargos e despesa de empréstimo, esse dispositivo garante que a holding possa apropriar-se do prejuízo fiscal em sua apuração.

4.6 SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO

As subvenções para investimentos são passíveis de dedução da base de cálculo do imposto de renda no regime do lucro real, regulados na Lei nº 12.973, de 2014, no art. 30 determinando que a isenção ou redução de impostos, concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros.

Ainda, é mister determinar que em conformidade ao § 3º, do art. 30 da supracitada Lei, é possível que as subvenções governamentais possam ser apropriadas em períodos futuros, quando no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil, sendo apropriada a reserva na medida em que ocorrer os lucros da sociedade.

O § 4º, do art. 30 determina que, os incentivos fiscais e também os benefícios fiscais relativos ao imposto, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimentos, vedado a exigência de outros requisitos ou condições. O art. 30, § 5º regula que inclusive os processos judiciais e administrativos, ainda não definitivamente julgados, podem ser aplicados ao § 4º.

4.7 PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

Outro aspecto regulatório que poderá ser considerado no gerenciamento da base de cálculo do lucro real, está relacionado ao que tange o art. 31, da Lei nº 12.973, de 2014, referente ao prêmio na emissão de debêntures, não sendo computados na determinação do lucro real, passíveis de exclusão, desde que, condicionados ao disposto nos incisos I e II, dispondo que não sejam de titularidade da

própria organização, ou seja, não sejam emitidos pela sociedade. E ainda, registrados em reserva de lucros específica, que somente poderá ser utilizado para absorção de prejuízos e aumento de capital social.

O prêmio na emissão de debêntures, será tributado caso não seja observado o disposto na destinação diversa da descritiva em Lei. Em conformidade ao §3º, do disposto no art. 31, em caso de prejuízo contábil, a sociedade poderá apropriar-se da dedução do prêmio na emissão de debêntures na medida em que apurar lucro.

É mister salientar o disposto no art. 50, da Lei nº 12,973, de 2014, o qual dispõe no § 2º que aplicam-se a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), as disposições contidas no regimento do imposto de renda, da referida Lei, exceto nos casos de ajustes fiscais idênticos.

4.8 EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL E GANHOS DE CAPITAL

Ainda, outro fator relacionado ao gerenciamento da base de cálculo, refere-se ao método de equivalência patrimonial, uma vez que o lucro anteriormente tributado na coligada ou sucursal, não é tributado na distribuição de lucro a matriz ou na controladora, não serão tributados para fins de determinação do lucro real, sendo dedutível a parcela de lucros auferido. O art. 51, da Lei nº 12.973, de 2014 menciona ainda a exclusão dos lucros ou dividendos apurados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita.

O art. 222 do Regulamento de Imposto de Renda, de 2018, salienta que os ganhos de capital, receitas e resultados positivos devem ser adicionados na computação do lucro real, constituindo base de cálculo para a tributação. Ainda, o § 2º dispõe que os saldos decorrentes da alienação de bens e direitos, classificados como investimento, imobilizado, intangível ou da aplicação de ouro, devem ser tributados pela diferença entre o valor da alienação e o valor contábil.

No entanto, em conformidade a aplicação do §2º, inciso II, do art. 222, do RIR, de 2018, os lucros, dividendos e resultados positivos, decorrente de avaliação de investimento pelo método de equivalência patrimonial, não serão computados na determinação do lucro real, sendo considerada a sua exclusão para a devida base de cálculo para tributação. O art. 426 do RIR, de 2018, determina que os resultados

positivos da avaliação de investimentos no exterior, pelo método de equivalência patrimonial, também não irão compor a base de cálculo tributável do lucro real.

No que tange as aplicações financeiras realizadas pela sociedade, o § 1, do art. 446 dispõe que o imposto de renda decorrente de lucros auferidos por aplicações, no exterior ou no mesmo país, poderão ser consolidados quando ocorrer a devida tributação, ou seja, é dedutível a antecipação decorrente dos recolhidos de imposto de renda.

O art. 972, do Regulamento do Imposto de Renda, determina que deverá ser recolhido de maneira centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, o imposto de renda retido na fonte, sobre quaisquer rendimentos. Para tanto, também poderá apropriar-se na determinação do lucro real, mediante dedução do imposto de renda apurado, em conformidade ao art. 44, da Instrução Normativa n.º 1.700, de 2017, que determina as normas de aplicabilidade da legislação relativa ao imposto de renda, que poderá deduzir do imposto devido, na determinação do lucro real, o imposto pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a respectiva base de cálculo.

4.9 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

A Instrução Normativa n.º 1.700, de 2017, a qual regula o Decreto n.º 9.580, de 2018, determina aspectos de incentivo econômico, o qual propiciam as sociedades economia tributária, desobrigando o recolhimento dos impostos.

O art. 22, da Instrução Normativa n.º 1.700, de 2017, dispõe que são isentos do IRPJ e da CSLL as transações a entidade binacional Itaipu, e do Fundo Garantidor de Crédito (FGC). Sendo que a isenção abrange inclusive os ganhos líquidos mensais e a retenção na fonte sobre os rendimentos de aplicação financeira de renda fixa e de renda variável.

Ainda, na mesma linha de pensamento, o art. 23 dispõe que não incidirá IRPJ sobre as atividades econômicas de proveito comum, sem objetivo de lucro, desenvolvidas por sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica. Uma vez que, o intuito é o bem comum, sendo que ficam isentas da CSLL relativamente aos atos cooperativos praticados.

Contudo, o disposto no § 2º, do referido art. 23, veda às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros

4.10 TESES JURÍDICAS

No Brasil, verifica-se a tributação em cascata, ou seja, a tributação ocorre em diversas etapas do processo produtivo. Exemplo é o IPI, o qual detém o fato gerador na industrialização de produtos, e ainda o Decreto nº 7.212, 2010, em seu art. 9º, equipara determinadas atividades a industrialização, incidindo também o IPI sobre essas operações. O ICMS, o qual é incidente sobre operações de circulação de mercadorias, o ISS que se refere ao imposto sobre serviços. E por último exemplo, o INSS patronal, que detém seu fato gerador na contraprestação do serviço ao empregador, que possui a obrigatoriedade de recolhimento a previdência social. Nesse interim, é perceptível a complexidade e a arrecadação em cascatas produtivas.

Exemplo similar averiguado por Eripedes Bastos Siqueira, Lacordaire Kemel Pimenta Cury e Thiago Simões Gomes (2011), é o que ocorre ao tributar as contribuições de PIS e da Cofins incidente no valor do ICMS, do INSS, do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. É possível inferir que apesar do princípio da bitributação determinar que não haja tributação do mesmo fato gerador duas vezes, no sistema brasileiro há a cobrança de tributos anteriormente recolhidos, em cima de tributos que serão recolhidos.

É notável que o único compêndio brasileiro legislativo, seja consoante a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), sendo este copilado legislativo, a fonte do ordenamento jurídico em relação as normas que regem ao Direito do Trabalho, estando hierarquicamente submetida, as normas e princípios constitucionais. No entanto, as normas e princípios tributários, que regulam a tributação brasileira, são dispersas, e mutáveis do ponto de vista das alterações legislativas. Aspecto este, comprovado pela atual tramitação no Senado Federal, Câmara dos Deputados e Congresso Nacional das reformas tributárias.

Os estudos de Eripedes Bastos Siqueira, Lacordaire Kemel Pimenta Cury e Thiago Simões Gomes (2011), corroboram o entendimento da extensividade e excessiva legislação tributária, tanto do ponto de vista de número, quanto de alterações. Determinando a complexidade do sistema tributário, sendo assim, há grande dificuldade na interpretação, e atualização pelos empresários e gestores, em virtude de diversos influenciadores econômicos.

Em virtude da grande dificuldade de interpretação legislativa, o judiciário tem papel crucial da tributação das sociedades. A propositura, de mandado judicial, pelo contribuinte, delimita vantagens competitivas mercadológicas e propicia economia tributária, quando é dado provimento ao recurso. O mandado de segurança, é garantia líquida e certa, garantido pela Constituição Federal da República, sendo que impetrar com a ação, garantirá ao contribuinte, em caso de provimento, o direito de aplicabilidade imediata.

O art. 151 da CTN, elenca seis casos em que a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, sendo: a) moratória; b) o depósito do seu montante integral; c) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; d) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; e) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada; f) o parcelamento.

Atualmente, verifica-se que o judiciário brasileiro tem deferido amplamente teses tributárias, as quais, garantem a exclusão de impostos na própria base de impostos. É o caso dos processos: 5047642-42.2018.4.04.7100, 5002622-61.2019.4.04.7110 e 5012302-28.2018.4.04.7200 julgados em dezembro de 2019, pelo TRF4. Os quais firmam o entendimento de que créditos presumidos de ICMS devem ser excluídos base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim como também os incentivos fiscais de ICMS.

Frisa-se a decisão judicial do processo 5007278-97.2019.4.04.7001, também julgado em dezembro de 2019, o qual não garantiu, para o contribuinte optante do regime do lucro presumido, a exclusão do ICMS, ISS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dando cabimento a inclusão dos referidos tributos, sob a arguição da diferença da apuração com base no lucro real, em que as deduções todas devem ser comprovadas, inclusive a dedução do valor efetivo do ICMS.

Ainda, referido processo argumenta que quando se arbitra o lucro presumido como um percentual da receita bruta, presume-se que já foram consideradas, nessa fórmula, todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeiras etc. Assim, não é cabível a exclusão do ISS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no caso de empresas tributadas pelo lucro presumido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Averigua-se que a opção do regime tributário do lucro real garante as sociedades a apropriação de benefícios fiscais, isenções, gerenciamento da base de cálculo tributável dos impostos federais, podendo beneficiar-se dos referidos incentivos tributários.

Neste estudo, demonstrou-se aspectos benéficos a sociedade, ao utilizar-se dos benefícios fiscais voltados para o gerenciamento lícito da base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), demonstrando que o adequado planejamento tributário, por método de práticas de elisão fiscal, lícitas e voltadas a aplicação legislativa, denotam vantagem competitiva as sociedades.,

Para tanto, demonstrou-se os principais aspectos desenvolvidos para gerenciamento da base de cálculo, quais sejam, isenções fiscais, utilização da despesa financeira de juros sobre o capital próprio, participações societárias e equivalência patrimonial, subvenções para investimentos, prêmios na emissão de ações, e por fim, as teses tributárias, que garantem o direito líquido e certo de aplicabilidade imediata quando do provimento judicial.

A abordagem teórica e descritiva, assim como também, bibliográfica, permitiu verificar que o planejamento tributário é um instrumento de desempenho da gestão tributária, o qual, é necessário para garantir maior rentabilidade e redução dos custos tributários e operacionais.

Para tanto, frisou-se que para a efetiva implementação do planejamento tributário, garantindo o gerenciamento da base de cálculo dos tributos federais, é

necessário que os atos praticados sejam lícitos, que as informações coletadas sejam autênticas e que as análises sejam realizadas por profissionais qualificados, que poderão orientar a sociedade.

Portanto, é mister verificar e identificar qual a modalidade dos regimes tributários é mais benéfica para a sociedade, permitidas pela legislação, sendo menos onerosa e despendendo menos recursos da sociedade. O planejamento tributário e o gerenciamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL garantem a empresa uma gestão mais adequada e também, a permanência e a competição mercadológica.

REFERÊNCIAS

AMARA, Gilberto Luiz. **Riscos e implicações da sonegação fiscal**. Estudos do IBPT, Curitiba, out. 2001.

AMAT. O.; GOWTHORPE, C. **Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues**. *Journal of Economic Literature*, 2004. Disponível em www.ssrn.com. Acesso em 03.11.2018.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS, e ISS**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL_a – Instrução Normativa 1.700/17. **Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=ano_tado> Acesso em 03/11/2018.

BRASIL_b, Decreto nº 9.580, de 22 de nov. 2018. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm> Acesso em 03/11/2018

BRASIL_c, Lei nº. 7.689, de 15 dez. 1988. **Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm> Acesso em 03/11/2018.

BRASIL_d, **Constituição de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 03/11/2018.

BRASIL_e, Lei nº 5.172, de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em 03/11/2018.

BRASIL_e, Lei nº 7.212, de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em 03/11/2018.

BRASILE, **LEI Nº 12.973, de 13 de maio, de 2014. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm> Acesso em 03/11/2018.

BRASILF, **Lei nº 7.212, de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm> Acesso em 03/11/2019.

BRASILF, **Lei nº 9.249, de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm> Acesso em 03/11/2019.

BRASILG, **Lei nº 9.245, de 1995. Altera dispositivos do Código de Processo Civil, relativos ao procedimento sumaríssimo.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9245.htm> Acesso em 03/11/2019.

BRASILH, **Lei nº 11.727, de 2008. Dispõe sobre as medidas tributárias.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm> Acesso em 03/11/2019.

BRITO. ALVES. **Revista de Administração e Negócios da Amazônia**, V.9, n.3, mai/ago, 2017

CALDEIRA, L. M. **Impactos dos Tributos Sobre a Renda na Geração de Valor das Empresas: um estudo comparativo internacional. 2006.** 168 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de São Paulo - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Ribeirão Preto, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária.** Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

Coelho, Sacha Camon Navarro. Evasão e Elisão Fiscal. **O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado.** Rio de Janeiro. Forente, 2006, pp. 61-3.

COMPRIX, J.; MILLS, L. F.; SCHMIDT, A. P. **Bias in Quarterly Estimates of Annual Effective Tax Rates and Earnings Management.** The Journal of the American Taxation Association, v. 34, n. 1, pp. 31-53, 2011.

COSTA, Gildevan Silva da. **Lucro real x lucro presumido x simples nacional: um comparativo entre os regimes de tributação.** 2018.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2005. _____. Código Tributário Nacional Comentado. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GALLO, M. F.; PEREIRA, C. A.; LIMA, E. M. **Mensuração da carga tributária efetiva: existem divergências entre os enfoques econômico e contábil?**. In ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO – ENANPAD, 30, 2006, Salvador. Anais... Salvador: Enanpad, 2006.

GIANNINI, S.; MAGGIULLI, C. **The effective tax rates in the EU Commission Study on company taxation: Methodological Aspects, Main Results and Policy Implications**. In: Ifo Studien, pp. 633-653, 2002.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. **Planejamento Tributário: os Limites de Lícitude e Ilícitude. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 155

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática**. 2017.

IUDÍCIBUS. Caminhos (e descaminhos) da contabilidade. **Revista de Contabilidade, Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, n. 25, p. 32-40, set. 2003.

JANUS, Lorena, n. 13, Jan./Jun., 2011. P. 011-027. 2011.

KRAEMER. **Contabilidade Criativa: maquiando as demonstrações contábeis**. **Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro**, v. 7, n. 28, p. 42-51, mai./jul.2005.

LAMMERSEN, L. The Measurement of Effective Tax Rates: **Common Themes**. **Business Management and Economics**. n. 02-46. ZEW Discussion Papers, 2002.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**.; 15 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 50-1.)

MARTINEZ. **Gerenciamento dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. 153 fl s. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MARTINS. GELBCKE. SANTOS. IUDÍCIBUS. **FIPECAFI 2ª Edição**, 2013, p.34.

MATSUMOTO. PARREIRA. **Uma pesquisa sobre o gerenciamento de Resultados Contábeis: causas e consequências**. UnB Contábil – UnB, Brasília, vol. 10, no 1, jan/jun – 2007

MENDES, Helen Lúcia; RAMOS, Christiane Sousa. O Planejamento Tributário em empresas optantes pelo regime de tributação Lucro Real: Uma análise dos resultados

obtidos utilizando os Juros sobre o Capital Próprio. Revista de Contabilidade da UNIF, v. 1, n. 1, 2016.

MINNICK, K.; NOGA, T. **Do corporate governance characteristics influence tax management?** Journal of Corporate Finance, v. 16, pp. 703-718, 2010.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal—limites ao planejamento tributário.** Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 21, p. 11-17, 2003.

OLIVEIRA, G. P. de. **Contabilidade tributária.** 3. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes de. **Planejamento tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real.** In: XVIII Congresso Nacional de Contabilidade, RS, Gramado. 2008.

REIS, Aline de Jesus; DA SILVA, Selma Leal. **A história da contabilidade no Brasil.** Seminário Estudantil de Produção Acadêmica, v. 11, n. 1, 2008.

SANTOS. GRATERON. **Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores.** Revista Contabilidade & Finanças, USP, São Paulo, n.32, p.7-22, mai./ago.2003.

SHACKELFORD, D. A.; SHEVLIN, T. J. **Empirical Tax Research In Accounting (December 2000).** JAE Rochester Conference April 2000. Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=235796> or doi:10.2139/ssrn.235796>. Acesso em: 15 abr. 2013.

SHEVLIN, Terry J., **A Critique of Plesko's 'An Evaluation of Alternative Measures of Corporate Tax Rates' (October 1999).** Disponível em SSRN: <<http://ssrn.com/abstract=190436> or doi:10.2139/ssrn.190436>. Acesso em: 14 abr. 2012.

SILVA. **Planejamento tributário do IRPJ e CSL para empresa de médio porte com atividade comercial e industrial:** Uma Análise Comparativa dos Regimes Tributários: Lucro Presumido e Lucro Real. REVISTA DE ESTUDOS SOCIAIS - ANO 3, NÚMERO 6/2001. 23 P. Disponível em: <http://200.129.241.94/index.php/res/article/view/155/108>. Acesso em 03/11/2018.

SILVEIRA, G. P.; ARAÚJO NETO, P; Revista Eletrônica “Diálogos Acadêmicos”. 2010.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. **Planejamento tributário.** Revista CEPPG-CESUC-Centro de Ensino Superior de Catalão, Ano XIV, N°, 2011.

SOARES, Darithiele de Lima et al. **Lucro Real ou Lucro Presumido? Um Estudo com Base nos Dados Analisados de uma Empresa do Setor Elétrico.** 2018.

STEPPAN, Adriana Isabel Backes. **Investigação das práticas de contabilidade gerencial no setor da construção civil da cidade de Natal, 2006** - Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –Disponível em: <http://unb.br/cca/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_092.pdf>. Acesso em 13 abr. 2012.

Tesouro Nacional. **Carga tributária bruta do Governo Geral foi de 32,36% do PIB em 2017**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-foi-de-32-36-do-pib-em-2017>. Acesso em nov de 2019.