

UNIVERSIDADE DO SAGRADO CORAÇÃO

GRAZIELA CRISTINA BRANDÃO

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

BAURU
2014

GRAZIELA CRISTINA BRANDÃO

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Centro de Ciências Exatas e Sociais Aplicadas como parte dos requisitos para a obtenção do título de bacharel em Administração, sob orientação da Profa. Mestre Verônica Scriptore Freire e Almeida.

BAURU
2014

Brandão, Graziela Cristina.

B8174i

A importância do planejamento tributário para micro e pequenas empresas / Graziela Cristina Brandão. -- 2014.

41f.

Orientadora: Profa. Ma. Verônica Scriptorre Freire e Almeida.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) – Universidade do Sagrado Coração – Bauru – SP.

1 Planejamento tributário. 2. Elisão fiscal. 3. Evasão fiscal. 4. Empresas. I. Almeida, Verônica Scriptorre Freire e. II. Título.

GRAZIELA CRISTINA BRANDÃO

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA MICRO
E PEQUENAS EMPRESAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro de Ciências exatas e Sociais Aplicadas da Universidade do Sagrado Coração como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Administração sob orientação da Profa. Ma. Verônica Scriptorre Freire e Almeida.

Banca examinadora:

Profa. Ma. Verônica Scriptorre Freire e Almeida
Universidade do Sagrado Coração

Prof. Dr. Daniel Freire e Almeida
Universidade do Sagrado Coração

Prof. Me. Fábio José de Souza
Universidade do Sagrado Coração

Bauru, 09 de dezembro de 2014.

Dedico este trabalho a minha família e amigos que me apoiaram e incentivaram durante esta jornada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que iluminou meu caminho, me dando força e coragem pra chegar até aqui, sem ele nada disso seria possível.

Aos meus pais e a minha família que não mediram esforços para que eu pudesse realizar meu sonho e por investirem em mim, sempre acreditando na minha capacidade de vencer. Em especial a Isabel, minha Mãe que é a minha referência de perseverança e caráter.

Aos meus amigos pelo companheirismo e por sempre me dirigirem uma palavra amiga e consoladora quando precisei.

A universidade que me fez enxergar um novo mundo e novas possibilidades.

A minha orientadora Verônica Scriptori Freire e Almeida pelo apoio, paciência, colaboração e incentivo que tornaram esse trabalho possível.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para que eu vencesse mais essa importante etapa da minha vida.

“Planejar é decidir de antemão qual é, e como será a sua vitória.”
Rhandy di Stefano

RESUMO

O presente trabalho tem como principal objetivo mostrar a importância e contribuição da aplicação do planejamento tributário como ferramenta de redução da carga tributária para micros e pequenas empresas, além de designar o regime tributário que melhor se adequam, fazendo com que estas alcancem considerável redução em seus impostos estando sempre amparadas pelo ordenamento jurídico. Para tanto esse estudo faz uma abordagem sobre conceito, classificação e tipos de planejamento tributário, destacando a diferença entre elisão, evasão e elusão fiscal, e a importância do planejamento tributário. Também é abordado sobre o sistema tributário brasileiro, sua definição, princípios e classificação. Retrata as principais formas de tributação aplicáveis a pessoa jurídica, com a finalidade de encontrar a melhor forma de tributação para a mesma. Aponta as principais diferenças entre as opções de regime de tributação e acentua a recente alteração do supersimples, pela lei complementar 147 de 2014 que entrará em vigor a partir de 2015. O trabalho usa de metodologia a pesquisa bibliográfica, a partir de referencial teórico específico e de normas. Assim, o planejamento tributário se mostra como uma forma lícita de execução e contribui para a redução do ônus tributário das empresas permitindo a estas uma maior lucratividade, devendo ser executado por profissionais qualificados para atingir ao objetivo que se destina.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Elisão Fiscal. Evasão Fiscal. Empresas.

ABSTRACT

This paper aims to show the importance and contribution of the implementation of tax planning as reducing the tax burden tool for micro and small businesses, and appoints the tax regime that best fit, causing them to achieve considerable reduction in their taxes always being supported by the legal system. Therefore this study tries to show concept, classification and types of tax planning, highlighting the difference between tax avoidance, tax evasion and circumvention, and the importance of tax planning. Also discussed is about the Brazilian tax system, definition, principles and classification. Portrays the main forms of taxation applicable to companies, in order to find the best way of taxation for the same. Points out the main differences between the tax system options and highlights the recent amendment of the super-simple, the supplementary law 147 of 2014 which will take effect from 2015. The work uses the methodology literature, from a specific theoretical framework and standards. Thus, the tax planning is shown as a lawful form of execution and contributes to the reduction of the tax burden of companies allowing them greater profitability and should be performed by trained professionals to achieve the goal intended.

Keywords: Tax Planning. Tax Avoidance. Tax Evasion. Companies.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
1.1	OBJETIVOS	10
1.1.1	Objetivo Geral	10
1.1.2	Objetivos específicos	10
1.2	PROBLEMA	10
1.2.1	Justificativa	10
1.3	METODOLOGIA.....	11
2	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	12
2.1	CONCEITOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	12
2.1.1	Elisão fiscal	14
2.1.2	Evasão fiscal	16
2.1.3	Elusão fiscal	17
2.2	TIPOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	18
2.3	A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	19
3	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	21
3.1	TRIBUTOS: IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA ...	21
3.2	ELEMENTOS ESSENCIAIS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	25
3.2.1	Obrigação principal e acessória	25
3.2.2	Sujeito ativo	26
3.2.3	Sujeito passivo	27
3.3	TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURIDICA	27
3.3.1	Lucro real	27
3.3.2	Lucro presumido	29
3.3.3	Lucro arbitrado	31
3.3.4	Simplex nacional	32
4	REGIME TRIBUTÁRIO IDEAL AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS ...	35
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
	REFERÊNCIAS	38

1 INTRODUÇÃO

É de grande conhecimento que o nível de tributação no Brasil sobre as empresas e pessoas físicas é absurdo, chegando a inviabilizar certos negócios. A necessidade de um planejamento tributário já é fato para as grandes empresas e até mesmo as de pequeno e médio porte, visto que este estudo pode simplificar e facilitar o cumprimento das obrigações do empresário e ainda assim, minimizar os custos tributários, sem comprometer o resultado da arrecadação.

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento dos tributos, e o contribuinte que pretende diminuir estes encargos, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. Se a forma realizada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Especificamente, este estudo tem o objetivo de mostrar a importância do planejamento tributário para a manutenção e sobrevivência das atividades das micro e pequenas empresas dentro das normas legais vigentes em nosso país e avaliar os regimes de tributação, buscando a melhor opção para o enquadramento de determinada empresa e porte, procurando sempre alcançar os melhores resultados econômicos. Para o desenvolvimento será analisada a carga tributária brasileira, visto que os rendimentos gerados em uma organização se destinam ao pagamento de tributos, sendo eles classificados entre: taxas, contribuição de melhoria, e impostos.

O primeiro capítulo é a introdução que aborda os aspectos gerais do tema abordado, os objetivos propostos e metodologia. No segundo capítulo, será mostrada a fundamentação teórica da pesquisa, fundamentais a compreensão do planejamento tributário e destacaremos sua importância. O capítulo seguinte aborda o sistema tributário brasileiro, seus elementos e opções tributárias as pessoas jurídicas. No quarto capítulo faremos uma breve comparação dos regimes tributários e qual melhor se aplica às micro e pequenas empresas. Por fim, no quinto e último capítulo será feito as considerações finais da pesquisa.

1.1 OBJETIVOS

Neste capítulo encontram-se os objetivos que permitiram a realização deste estudo.

1.1.1 Objetivo Geral

Demonstrar a importância do planejamento tributário para a manutenção e sobrevivência das atividades das micro e pequenas empresas dentro das normas legais vigentes em nosso país.

1.1.2 Objetivos Específicos

- a) Desenvolver um estudo sobre a contribuição do planejamento tributário para a manutenção das atividades das microempresas e empresas de pequeno porte;
- b) Detalhar os tributos a serem pagos pelo Micro e Pequeno Empresário no Sistema Simples Nacional;
- c) Identificar as melhores alternativas de enquadramento e pagamento de tributos.

1.2 PROBLEMA

Qual a influência da carga tributária nas micro e pequenas empresas, e quais as formas de minimizar este custo legalmente?

1.2.1 JUSTIFICATIVA

Faz-se necessário tal estudo para melhor compreensão da carga tributária vigente em nosso país, além de que poderá auxiliar a empresa a reduzir legalmente sua carga tributária, analisando as diversas formas de tributação, dentro dos princípios contábeis e da legislação vigente.

1.3 METODOLOGIA

A estratégia de pesquisa selecionada foi a de pesquisa bibliográfica, por se mostrar uma opção adequada para o que se objetiva. Para Carvalho et al. (2000, p. 107) “a pesquisa bibliográfica deve ser uma opção do acadêmico quando ele achar que esse tipo de levantamento é suficiente para dar resposta à indagação do problema formulado”.

Através da revisão bibliográfica o pesquisador/autor pode enriquecer seu conhecimento conforme se aprofunda no material pesquisado.

A pesquisa bibliográfica não é um mero levantamento de autores. A pesquisa, acima de tudo, é um exercício de reflexão. Trata-se de um processo de estudo no qual deve-se privilegiar a reflexão própria que vai surgindo do contato com as fontes bibliográficas em confronto com a observação sistemática da realidade. (DMITRUK, 1998 apud DMITRUK 2001, p. 61).

Quando tomar o caminho da pesquisa bibliográfica o pesquisador/autor deve procurar o maior número possível de autores, mas ser criterioso na seleção, para Andrade (2005, p.29) “[...] o mais importante, porém, é identificar fontes fidedignas, confiáveis, de autores renomados e considerados autoridades no assunto que se vai estudar”.

A utilização da pesquisa bibliográfica trás vantagens e desvantagens. A vantagem é que ela tornará abundantes os recursos que o pesquisador/autor terá a disposição, mas por outro lado a desvantagem é que o material encontrado pode conter incoerências dos acontecimentos de fato. (GIL, 2010).

Faremos utilização de fontes primárias (legislação) e secundárias por meio da utilização de artigos e livros de direito tributário sobre o assunto, para melhor compreensão do tema.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para alcançarmos os objetivos propostos neste trabalho, se faz necessário, inicialmente, compreendermos alguns conceitos importantes para o bom desenvolvimento do mesmo. Neste capítulo abordaremos os conceitos a respeito de Planejamento Tributário para melhor compreensão do tema.

2.1 CONCEITOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Neste primeiro momento é importante compreendermos os aspectos conceituais a respeito de planejamento tributário. Conforme Machado (2014, p. 66) menciona “[...] é importante o cuidado com os conceitos quando se trata de estudo jurídico, porque a teoria nada mais é que um conjunto sistematizado de conceitos que nos permite conhecer um domínio da realidade.”

Feito esta análise, o mesmo autor nos diz que planejamento tributário é uma expressão utilizada para designar a organização dos negócios de qualquer empresa que tem por objetivo a redução do ônus tributário o tanto quanto possível.

Outro aspecto levantado por Machado (2014, p. 79) é de que “o planejamento tributário, para ser uma atividade válida do ponto de vista jurídico, deve manter-se no campo da licitude.”

Planejamento tributário define-se como a atividade preventiva que estuda *a priori* os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. (FABRETTI; FABRETTI, 2013, p. 129, grifo do autor).

Além disso, o mesmo autor, supracitado acima, destaca que planejamento tributário além de ser uma atividade preventiva, visa diminuir os ônus tributários mediante a escolha da melhor opção legal disponível.

Portanto, planejar é estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de lacunas (“brechas”) na lei que possibilitem realizar essa operação da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

Greco (2004, p. 452), nesse mesmo contexto, afirma que:

O tema do planejamento tributário está ligado ao exercício da liberdade individual de organizar a vida na busca da menor carga tributária admitida pelo ordenamento jurídico. Esta organização se dá mediante a celebração de atos ou negócios jurídicos das mais diversas naturezas que, em sua maioria, encontram previsão no Código Civil, seja como contratos típicos, seja quanto aos elementos e requisitos dos negócios jurídicos em geral.

Neste mesmo sentido Oliveira (2009) esclarece que o planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas constantes que se destina à economia de tributos, de forma legal, levando-se em consideração possíveis mudanças rápidas e eficazes, na possibilidade do fisco alterar as regras fiscais.

A esse respeito, Gubert (2001, p. 43) complementa que:

O planejamento tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente os ônus dos tributos.

Latorraca (1973, p. 37) diz que “é oportuna a observação de que o planejamento tributário é necessário antes mesmo de a empresa estar legalmente constituída”. Isto porque já no contrato de constituição ou nos estatutos da sociedade, o aspecto tributário deve ser considerado. Para o autor se verifica, que a escolha da data de encerramento do exercício social tem efeitos tributários e financeiros relevantes.

Inclusive para o mesmo autor, planejamento tributário é a atividade empresarial que projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários dentro das alternativas legais disponíveis, com o objetivo de economia tributária.

Ainda, nesta mesma linha de considerações, Pohlmann (2012, p. 5) afirma que “planejamento tributário é toda e qualquer forma lícita adotada pelos contribuintes no sentido de reduzir o ônus tributário ou postergar a incidência de determinado tributo.”

Segundo Fabretti e Fabretti (2013, p. 129) “sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei.”

Denomina-se PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO a atividade empresarial que, desenvolvendo de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das alternativas legais disponíveis.

O objetivo do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias alternativas legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. (LATORRACA, 1973, p. 21, grifo do autor).

Dessa forma, entende-se por planejamento tributário toda forma legal de redução da carga tributária visando o menor custo possível para o contribuinte.

Para atingir o objetivo econômico, as condutas devem ser lícitas, ou seja, admitidas pelas leis vigentes em nosso país.

Como sustenta Oliveira (2009, p. 206):

A necessidade das empresas efetuarem seus planejamentos, observando a legislação vigente para encontrar mecanismos que lhe permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos, está ficando cada vez mais subentendida nas administrações.

Ao se realizar um planejamento tributário é necessário diferenciar elisão de evasão fiscal, que são definições utilizadas quando há redução do ônus tributário, mas que geram confusão por serem palavras similares.

A maior dificuldade na compreensão da doutrina que trata do planejamento tributário deve-se precisamente à imprecisão dos conceitos utilizados e à diversidade de significados com que os doutrinadores empregam a mesma palavra. (MACHADO, 2014, p. 66).

Nas páginas a seguir serão tratados esses conceitos para maior esclarecimento do assunto.

2.1.1 Elisão Fiscal

Ao se elaborar um planejamento tributário é necessário entender o significado dos princípios que norteiam o mesmo. Abordaremos neste ponto a definição de elisão fiscal.

Fabretti e Fabretti (2013, p. 166) definem elisão fiscal como “[...] método de planejamento tributário que consiste na escolha da melhor alternativa legal (portanto, lícita), visando a maior economia de impostos possível.”

Em outro ponto Fabretti e Fabretti (2013, p. 129, grifo do autor) consideram que:

A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se **elisão fiscal**. Logo **a elisão fiscal é legítima e lícita**, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico.

Já Machado (2014) destaca que o significado da expressão elisão está relacionado ao comportamento do contribuinte tendente a eliminar ou diminuir o ônus do tributo.

Segundo Tenório e Maia (1996, p. 90) abordam: “Elisão. Processo mediante o qual se reduz, total ou parcialmente, o custo de produção de mercadorias, em função do volume do imposto.”

Neste mesmo sentido, Oliveira (2009, p. 193, grifo do autor) expõe:

Dessa forma, a *elisão fiscal* pressupõe a licitude de comportamento do contribuinte que objetive identificar as consequências discais de uma decisão, resultando em uma economia de tributos, haja vista que, dentro do direito de se auto organizar, está inserida a liberdade do contribuinte organizar seus negócios do modo menos oneroso sob o aspecto fiscal. A elisão é desenvolvida pelo planejamento tributário, adequando o contribuinte à melhor forma de tributação, executando-o em conformidade com os sistemas legais que possibilitam a redução de tributos e ou alíquotas.

Não é outro o entendimento de Malerbi (1984, p. 13) que menciona “a elisão tributária com referência a abstenção de incidência pura e simples, em via jurídica lícita menos onerosa.”

Para Cassone e Cassone (2005, p. 529), “elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por fatos ou omissões lícitos do sujeito passivo anteriores à ocorrência do fato gerador.”

Caracteriza-o também, Peixoto (2004, p. 107): “[...] elisão é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei.”

Sobre elisão fiscal entende-se que é a forma buscar a de redução de tributos, antes da existência do mesmo, para o contribuinte que se encontra amparada dentro das normas legais, portanto uma ação lícita.

2.1.2 Evasão Fiscal

A evasão também tem o objetivo da redução da carga tributária, no entanto é considerada ilícita na visão de alguns autores por se dar após a incidência do fato gerador.

“Evasão fiscal, ao contrário de elisão, consiste em prática que infringe a lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la.” (FABRETTI; FABRETTI, 2013, p. 130).

A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei 8.137 (BRASIL, 1990) dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica, e contra as Relações de Consumo.

A lei em questão esclarece que compõe crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo por meio de condutas antiéticas.

Fabretti e Fabretti (2013, p. 166) esclarecem que evasão fiscal:

[...] ocorre quando o contribuinte adota métodos ilícitos, após a ocorrência do fato gerador, para diminuir o montante do tributo devido ou para até mesmo não pagá-lo. Por ser ilícita, a evasão fiscal configura crime contra a ordem tributária.

Segundo Oliveira (2009, p. 192), “a evasão fiscal pode ser conceituada como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária.”

Machado (2014, p. 74) por seu lado afirma que:

Evasão fiscal é a prática destinada a evitar o surgimento da obrigação tributária. A evasão pode ser lícita e pode ser ilícita. Será lícita se a conduta adotada evitar a ocorrência do fato gerador do tributo e será ilícita se apenas mascarar ou esconder tal ocorrência. À, todavia, quem sustente que a evasão fiscal é sempre uma conduta ilícita.

Machado (2014) então nos deixa claro que a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao fisco uma parcela a título de imposto.

Cabe citar o trabalho de Cassone e Cassone (2005, p. 529, grifo do autor) onde nos deixam claro que: “*evadir* é evitar o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.”

A doutrina costuma diferenciar os conceitos de evasão e de elisão tributárias pelo momento da ocorrência do fato gerador do tributo (PEIXOTO, 2004, p. 57).

Portanto, classificar uma atitude como evasiva ou elisiva só é possível com a observação à constituição dos atos ou negócios jurídicos, verificando sua idoneidade, adequação e licitude, ou seja, se aquilo que um contribuinte pretende (economia de tributos) e o que ele efetivamente realiza (evasão ou elisão) são permitidos pelo ordenamento jurídico. (Oliveira, 2009, p. 195).

Logo, desde já, podemos entender que evasão fiscal é também uma forma de atenuação dos encargos tributários, porém figura de forma ilícita e contra o ordenamento jurídico, por se dar após a ocorrência do fato gerador.

2.1.3 Elusão Fiscal

Outro conceito, não menos importante que os já acima citados, também utilizado, no intuito de buscar o menor pagamento de tributos, é a elusão fiscal.

Segundo Tôrres (2003, p. 189, grifo do autor):

Elusão tributária é o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, *elusão tributária* consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados como simulação, ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadra-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.

Para Oliveira (2009), na elusão tributária o contribuinte procura evitar a ocorrência do fato gerador assumindo o risco pelo resultado, mas usando meios atípicos, ou seja, é um ato transparente e legalmente autorizado, mas dado por meios artificiosos.

Ainda neste sentido, o mesmo autor, relata que no caso da elusão, o contribuinte assume o risco pelo resultado, visando a uma tributação menos onerosa, mas que no ordenamento jurídico brasileiro, este conceito é de difícil diferenciação das hipóteses de simulação devendo ser avaliado e posicionado de acordo com a legislação dos variados sistemas jurídicos existentes.

A elusão tributária é um fenômeno transparente ao Fisco, pois atende aos requisitos formais e materiais exigidos e encontra-se entre a evasão e a elisão fiscal, mas não se enquadra como evasão, pois seus atos não são ocultos, encobertos ou inexistentes nem como a elisão, porque a economia tributária que se verifica, após sua ocorrência, advém de uma violação da lei tributária. (OLIVEIRA, 2009, p. 194).

Segundo Machado e Machado (2011), elusão é não muito comum na esfera jurídica, mas designa a forma lícita de fugir ao pagamento do tributo e aparenta ser uma prática dos que pretendem de certa forma inovar.

Por não se tratar de um descumprimento da lei, a elusão fiscal não pode ser confundida com evasão, mas é considerada uma elisão ineficaz, pois possibilitaria que o fisco descobrisse a ação e lançasse o tributo que era para ser isento, como relata Alexandre (2010, p. 289):

[...] nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (ou elisão ineficaz), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardid caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação.

Para Silveira (2009, p. 242) “na elusão, a organização dos negócios privados ocorre mediante a utilização de estruturas negociais válidas que impeçam o surgimento da norma jurídica.”

2.2 TIPOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

“O *planejamento tributário* pode abranger as atividades de quaisquer empresas, desde uma lanchonete de pequeno porte [...] até uma empresa de grande porte [...]”. (OLIVEIRA, 2009, p. 207, grifo do autor).

Ainda segundo o mesmo autor, o planejamento tributário, sob análise empresarial, pode ser:

- a) Operacional: se refere aos métodos formais definidos pelas normas ou costume, ou seja, sem alteração de seus aspectos básicos;
- b) Estratégico: requer alteração de algumas características estratégicas da empresa, tais como estrutura de capital, localização, contratação de mão de obra entre outros.

Já na visão jurídica, em que se levam em conta os efeitos fiscais, existem três tipos de planejamento tributário, sendo eles:

- a) Preventivo: desenvolvem-se constantemente por intermédio de orientações, manuais de procedimentos e reuniões e abrange, sobretudo, as atividades de cumprimento da legislação tributária nas obrigações principais e acessórias;
- b) Corretivo: quando constatado determinada anormalidade, procede-se ao estudo e alternativas de correção da anomalia detectada;
- c) Especial: se dá em função de determinado fato, como abertura de filiais, lançamento de produtos novos etc. Por ser complexo demanda dedicação exclusiva e conclusões precisas.

2.3 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com base no que foi exposto, o planejamento tributário é de essencial importância para a existência e estabilidade das empresas, já que a carga tributária do país por ser muito alta afeta no resultado econômico das mesmas.

Fabretti e Fabretti (2013, p. 130) afirmam que: “[...] o planejamento tributário é um instrumento tão necessário de gestão de negócios quanto qualquer outro planejamento [...]”.

Neste sentido, o planejamento tributário, além de embasado juridicamente, deve ser desenvolvido junto ao planejamento financeiro da empresa, como aponta Malkowski (2000, p. 19):

O planejamento da carga tributária deve fazer parte da rotina de qualquer empreendimento, na medida da imposição legal ao administrador do dever de empregar todos os recursos que estiverem ao seu alcance, no sentido de lograr os fins e no interesse da empresa.

“Sem um bom planejamento tributário será muito difícil competir num mercado globalizado e garantir um bom retorno para o capital investido.” (FABRETTI; FABRETTI, 2013, p. 130).

Machado (2014, p. 116) nos alude que:

Ocorre que o propósito exclusivamente tributário de evitar, reduzir ou postergar um tributo coincide com o objetivo essencial de toda e qualquer empresa, que é o de obter lucro. Não é razoável, portanto, entender que na escolha da forma de exercer suas atividades a empresa desconsidere o ônus da tributação.

Outro aspecto abordado por Machado (2014) é o de que a empresa pode sim fazer seu planejamento tributário, como tal entendido o planejamento de suas atividades econômicas, com propósito exclusivamente tributário desde que se mantenha na esfera da licitude.

[...] o planejamento tributário assume papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativos do que os custos de produção. (MARTINEZ, 2002).

Segundo Oliveira (2009, p. 205) “para obtenção de uma eficácia da economia legal de impostos e contribuições, também a integração de todos os departamentos da empresa é necessária”.

Esta compreensão, bem adequada ao universo das micro e pequenas empresas, nesse sentido, alegando não somente a importância, mas também a necessidade do planejamento tributário é destacada por Borba (2001, p. 8):

A importância, bem como necessidade do planejamento numa empresa são determinadas por dois fatores. O primeiro é o elevado ônus tributário incidente no universo dos negócios. O outro é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, alternância e versatilidade da legislação pertinente.

Como a incidência tributária é permanente, e os períodos de apuração são cada vez menores, a redução do custo tributário deve ser assim, uma prática do dia-a-dia da empresa. (OLIVEIRA, 2009, p. 205).

Desta forma, não apenas no âmbito jurídico, mas também nos aspectos econômico e financeiro se faz necessário que as micro e pequenas empresas se posicionem de modo decisivo, frente à legislação tributária adequada, utilizando-se do planejamento tributário como instrumento lícito de manutenção de sua integridade patrimonial.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A respeito de sistema Martins (2014, p. 126) o define como “o conjunto organizado de várias partes que são coordenadas entre si e interdependentes”. Ainda segundo o autor os sistemas tributários podem ser flexíveis, onde o legislador ordinário tem várias possibilidades de alterar a discriminação de rendas tributárias; e rígidos, onde não há possibilidade de o legislador estabelecer regras diferenciadas do previsto na Constituição, que é a que ocorre no sistema brasileiro.

Sistema tributário é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normativos relativos à matéria tributária. (Oliveira, 2009, p. 56, grifo do autor).

Na definição de Ribeiro (2006):

O Sistema Tributário é entendido como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. Por consequência, podemos concluir que o Sistema Tributário Brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e normas que regulam tais tributos.

Ao referir-se a este assunto Monteiro (2014), nos explana sobre a complexidade do sistema tributário brasileiro, não somente pela pesada carga de tributos, mas também pelo emaranhado de normas que o regulam.

Portanto, a existência de um sistema de tributos sempre estará vinculada a cobrança de tributos, no entanto antes de ingressarmos no sistema tributário brasileiro, é importante destacarmos os conceitos e definições dos tributos que compõem o mesmo.

3.1 TRIBUTOS: IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

O conceito de tributo está firmado no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966).

Oliveira (2009, p. 59) nos elucida para cada elemento que compõem a definição de tributo, nestes termos:

- Tributo é a prestação pecuniária, pois o conceito legal exclui qualquer prestação que não seja representada por dinheiro. Não podem ser cobrados tributos que consistam em prestação de natureza pessoal, tal como a prestação de serviços. Só a lei pode obrigar o contribuinte a pagar tributo em moeda corrente do País ou e outra unidade traduzível em moeda, tal como a Unidade Fiscal de Referência (Ufir), por exemplo.
- O tributo é compulsório, pois a obrigatoriedade faz parte de sua essência. O tributo não decorre de negócio jurídico realizado mediante manifestação de vontade das partes, e, sim, de uma relação de soberania do Estado que lhe permite exigir de todos aqueles que praticaram o fato gerador, independentemente da vontade.
- A criação ou instituição de um tributo depende exclusivamente da lei, não sendo admitidas outras maneiras de cria-lo.
- O Art. 3º do CTN afirma que o tributo não constitui sanção a ato ilícito, significa que a hipótese de incidência depende da prática de atos lícitos. Deve-se observar quais situações, como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos, são suficientes para o nascimento de obrigações tributárias, como o Imposto de Renda, por exemplo, ainda que esses rendimentos sejam provenientes de atividades ilícitas como o “jogo do bicho” (a hipótese de incidência é a aquisição de disponibilidade financeira e não o jogo do bicho).
- Finalmente, a cobrança do tributo é uma atividade privada da administração pública que não pode ser exercida por nenhuma outra pessoa. Além disso, há de ser vinculada, ou seja, a administração pública deverá agir estritamente conforme a lei e não segundo seus critérios de conveniência e oportunidade.

Por tributo então podemos compreender, conforme nos alude Gama (2012), como sendo uma obrigação, que deve ser paga em moeda nacional. Se ocorrer à hipótese prevista em lei, o contribuinte fica obrigado a pagar o tributo, independente de sua vontade. O tributo nasce por meio de lei, e necessariamente deve prever uma situação lícita, exemplo possuir um imóvel (Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU) e a cobrança deve ser efetuada por um dos entes governamentais responsáveis.

Os elementos que compõem o tributo são: fato gerador, base de cálculo e alíquota, que veremos a seguir.

“Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei que gera (faz nascer) a obrigação tributária.” (FABRETTI; FABRETTI, 2013, p. 61).

O conceito de fato gerador também está descrito nos artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

“Pelo enunciado do artigo 114 do CTN, ocorrência é o nascimento da obrigação tributária principal, dizendo-se que ela nasce necessária e suficientemente com o acontecimento fato gerador ou fato tributário.” (MARIANO JÚNIOR, 1994, p. 85).

Oliveira (2009, p. 62) destaca que:

Um fato gerador é considerado ocorrido e seus efeitos existentes quando reunidas as provas materiais necessárias a sua ocorrência (situação de fato) ou quando a situação foi definitivamente constituída de acordo com as normas previstas no Direito Aplicável (situação jurídica).

Em se tratando de base de cálculo, Fabretti e Fabretti (2013, p. 62) esclarece que “é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar.”

Ainda nesta mesma linha de raciocínio Mariano Júnior (1994, p. 91) afirma que “base de cálculo é o parâmetro, o indicar ou exemplar para a medida do tributo como quantia a ser paga, por referência de valor pecuniário à base de incidência (base fática, suporte fático ou fato gerador).”

Carrazza (2002, p.210), diz que a base de cálculo possui duas funções: “quantificar a prestação do sujeito passivo, devida desde o momento em que nasce o tributo com a ocorrência no mundo fenomênico (mundo em que vivemos), do fato imponível; e afirmar (ou confirmar) a natureza jurídica dos tributos.”

A despeito disso, Fabretti e Fabretti (2013, p. 62) enfatizam que alíquota “é o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago.”

Feito essas considerações, podemos destacar o art. 5º do Código Tributário Nacional que dispõe sobre tributos como sendo: os impostos, taxas, e contribuições de melhoria. (BRASIL, 1966).

Fabretti e Fabretti (2013) baseados no artigo 16º do Código Tributário Nacional definem imposto como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Explica o autor que o imposto é um tributo que uma vez instituído por lei é devido independente de haver atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculada a nenhuma prestação específica do estado ao sujeito passivo e é de exclusividade da União ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal como consta nos artigos 153º a 156º da Constituição Federal.

Neste mesmo sentido Martins (2014) descreve imposto como um tributo não facultativo, pois independe da vontade da pessoa de pagar.

O mesmo autor ainda alega que o imposto atende aos interesses gerais da coletividade, que não podem ser divididos, e sua prestação não é voluntária, mas compulsória.

Conforme o artigo 77º do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), as taxas 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.

Ao referir-se a este assunto Martins (2014) diz que taxa é uma espécie de tributo que compreende atividade estatal específica em relação ao contribuinte, em razão de prestação de serviço público específico e divisível ou do poder de polícia estatal.

Taxa é um tributo vinculado a essa atuação estatal específica relativa ao contribuinte, é compulsória, pois independe da vontade da pessoa em contribuir e o serviço pode estar à disposição do contribuinte, mas não ser usado e ainda assim o tributo será devido.

As taxas são de competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas contribuições.

Além da contrapartida de um serviço público prestado ou posto à disposição, as taxas também estão relacionadas ao poder de polícia da administração, englobando fiscalizações e licenciamentos em geral.

Ainda nesta mesma linha de considerações, Fabretti e Fabretti (2013, p. 38) definem o poder de polícia referindo-se “[...] à possibilidade de fiscalizar e autorizar determinada atividade, limitando-a em razão do interesse público.”

Já contribuição de melhoria é o tributo que visa custear obra pública, decorrente de valorização imobiliária. (Martins, 2014, p. 101).

No artigo 81º do Código Tributário Nacional, temos que:

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. (BRASIL, 1966).

A despeito deste assunto, Fabretti e Fabretti (2013, p. 38) argumenta que “esse tributo pode ser cobrado pelo ente federativo que realizar obra pública da qual decorra valorização imobiliária.”

3.2 ELEMENTOS ESSENCIAIS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Oliveira (2009, p. 60) enfatiza que “a obrigação tributária corresponde ao vínculo derivado da relação do Estado com o particular.”

Este aspecto também é comentado por Fabretti e Fabretti (2013, p. 67, grifo do autor):

Obrigação é a relação jurídica que se estabelece entre um sujeito ativo (credor), que pode exigir e um sujeito passivo (devedor) uma prestação de caráter patrimonial (objeto), em virtude de uma causa que pode ser a vontade da parte (*ex voluntate*) ou a vontade da lei (*ex lege*).

Isto posto destacaremos os elementos essenciais que compõem a obrigação tributária de que trata os argumentos supracitados acima.

3.2.1 Obrigação principal e acessória

De início é interessante destacarmos o artigo 113 do Código Tributário Nacional que dispõe sobre obrigação principal e acessória, esclarecendo quanto ao surgimento e diferenciando-as:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

Ao referir-se ao artigo, Fabretti e Fabretti (2013, p. 68) argumenta que: “A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo. A acessória refere-se a deveres administrativos”

Também, Oliveira (2009, p. 60), ao analisar o artigo em questão, nos alude que:

O objeto da obrigação tributária principal, ou seja, o pagamento é o fator fundamental que diferencia os dois tipos de obrigações tributárias. Se a lei exige, por exemplo, que seja feito um pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (multa), então, essa obrigação é configurada como principal; caso contrário, ela será considerada acessória.

3.2.2 Sujeito ativo

O sujeito ativo será a pessoa jurídica, normalmente de direito público, titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (tributo ou penalidade) ou a prestação não pecuniária positiva ou negativa. (Castro, 2005, p.143).

O sujeito ativo também está definido no artigo 119 do Código Tributário Nacional: “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Fabretti e Fabretti (2013, p. 69) enfatizam que “podem ser sujeitos dessa obrigação os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), bem como suas autarquias, como, por exemplo, o INSS.”

3.2.3 Sujeito passivo

Castro (2005, p.143) afirma que “a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária (tributo ou penalidade) ou a prestação não pecuniária positiva ou negativa, denomina-se sujeito passivo.”

Conforme artigo 121º Do Código Tributário Nacional:

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966).

Contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, como exemplo vale citar proprietário de veículo automotor, devendo este arcar com o pagamento do imposto, no caso o IPVA. E responsável é a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, e este não arca com o ônus tributário. (FABRETTI E FABRETTI, 2013).

3.3 TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

A pessoa jurídica ao se decidir por um sistema de tributação deve levar em consideração todos os aspectos favoráveis e desfavoráveis que cada regime tributário possibilita ao contribuinte.

É essencial analisar as formas de tributação existente e tentar adaptá-las aos dados da empresa para avaliar qual das opções tributárias existentes é mais vantajosa para a empresa, visto que conhecer os tipos de tributação é primordial nos dias atuais.

Isto posto veremos que as pessoas jurídicas, por opção ou determinação legal, são tributadas das seguintes formas: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional, elencados abaixo.

3.3.1 Lucro real

A pessoa jurídica, tributada como base no Lucro Real, deverá apurar seu resultado mensalmente, observando sempre a legislação.

O Decreto Lei 1.598, artigo 6º define Lucro Real como o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo regulamento. (BRASIL, 1977).

O IRPJ e CSLL podem ser apurados de duas formas no Lucro Real:

- a) **Trimestral:** os lucros são apurados nos meses de Março, Junho, Setembro e Dezembro;
- b) **Mensal (com ajuste anual):** os lucros são apurados todo mês através de Balanço de Suspensão e Redução ou pelo cálculo de estimativa.

Costa (2010, p. 29) ao tratar do assunto nos diz que:

O Lucro Real é o regime na qual se utiliza como base de cálculo o resultado (lucro ou prejuízo) das empresas. Tem esse nome por entender-se que o lucro contábil apresentado pela Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) precisa ser ajustado às normas fiscais e assim chegar a um "lucro real", conforme os entendimentos do governo.

O lucro real corresponde ao resultado contábil ajustado pelas adições e exclusões ou compensações estabelecidas em lei, que são feitas extra contabilmente através do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

O Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) é um livro fiscal exigido pela legislação do imposto de renda (Artigo 262º do RIR/99).

Vale notar a contribuição de Marques (2010, p. 57) a respeito do assunto, que nos diz:

O imposto será calculado mensalmente mediante a aplicação de 15% sobre o lucro real mensal. O lucro do exercício apurado na contabilidade, não corresponde em geral, ao lucro a ser tributado. Assim, a empresa deve determinar o lucro real, após os ajustes demonstrados no lucro líquido através de adições, exclusões ou compensações, prescritas pela legislação tributária, demonstrando através de levantamentos tributários pelo livro LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real). Também apura-se a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) corresponde à alíquota de 9% sobre o lucro real mensal. (BRASIL, 1999).

A pessoa jurídica obrigada ou optante à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. (MISSAGIA; VELTER, p. 524).

Este é o único regime tributário pelo qual qualquer empresa pode optar, já que não há nenhum impeditivo legal. Ao mesmo tempo, por ser uma tributação com base no lucro real (aferido), os custos sobre Controle e Contabilidade crescem bastante.

Em seu artigo 246º, o Regulamento do Imposto de Renda define as pessoas jurídicas obrigadas à apuração do IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) com base no lucro real, esclarecendo quanto à receita e atividades, neste termo:

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 vinte e quatro 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*). (BRASIL, 1999).

O Lucro Real é apurado a partir do lucro efetivo da pessoa jurídica, ou seja, do resultado das receitas, ganhos e rendimentos auferidos, deduzidos dos custos, das despesas e das perdas, demonstrados através da escrita contábil. É o método mais trabalhoso e difícil de ser apurado, pois demanda uma estrutura administrativa mais complexa para atender às exigências fiscais. (PASIN; JARDIM, 2010).

3.3.2 Lucro presumido

A tributação do imposto de renda da pessoa jurídica é, por sua natureza, muito complexo, visto isso o legislador tem criado alternativas de tributação e uma delas é o lucro presumido.

O Lucro Presumido é uma forma mais simplificada de tributação do que o Lucro Real, pois o lucro é presumido, ou seja, estimado através da aplicação de uma porcentagem sobre o faturamento. (Costa, 2010, p. 29).

Isto vem ao encontro do que nos diz Pohlmann (2012), o lucro presumido possui sistema simplificado de tributação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, já que consiste na aplicação de percentuais preestabelecidos pelo fisco sobre as receitas auferidas pela empresa. O objetivo do fisco ao adotar esse sistema é simplificar a apuração de tributos para as empresas de médio e pequeno porte, bem como, reduzir o custo de fiscalização. Isso se justifica, pois assim o fisco não

necessita auditar as despesas das empresas optantes por essa forma de tributação, pois o lucro é presumido a partir unicamente das receitas.

O regime do lucro presumido é muito utilizado por ser considerado mais simples e também exigir menos documentação. Recebe o nome de “presumido” exatamente porque nesse regime o Imposto de Renda não é calculado sobre o lucro efetivo. Tanto o IR como o CSLL são calculados sobre uma base presumida de lucro. Essa base é um determinado percentual da receita bruta. (CHRISTOVÃO; WATANABE, 2002, p. 56).

Ainda, o mesmo autor, destaca que as regras são diferentes para o pagamento do IR e da CSLL. Pois na CSLL, a norma é mais simples, calculam-se primeiro 12% sobre a receita bruta, e então são acrescidas outras receitas e os rendimentos de aplicações financeiras. Será sobre essa base que a empresa aplicará e recolherá os 9% de alíquota da CSLL.

De acordo com o artigo 516º do Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999):

A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00, ou a R\$ 2.000.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

Young (2008, p. 18) menciona que “o lucro presumido é calculado sobre o faturamento trimestral, sem levar em consideração as despesas e custos.”

“O cálculo é feito em períodos trimestrais que se encerram em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.” (CHRISTOVÃO, WATANABE, 2002, p. 56).

Conforme o artigo 26º da Lei nº 9.430 (BRASIL, 1996) a opção pela tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário e será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

Embora não seja a forma mais adequada sob o ponto de vista econômico, pois se baseia em mera presunção de lucro, a tributação pelo Imposto de Renda segundo as regras do lucro presumido é, na verdade, bastante prática e simplificada, o que tem despertado o interesse de um número cada vez maior de empresas, principalmente daquelas impedidas de optar pelo Simples. (SILVA, 2013).

3.3.3 Lucro arbitrado

A sistemática do lucro arbitrado existe para aquelas situações em que o contribuinte está obrigado ao lucro real e não atende aos requisitos exigidos pela legislação, ou então quando opta indevidamente pela tributação com base no lucro presumido. (POHLMANN, 2012).

Nas formas previstas na legislação brasileira consta aquela em que o lucro será arbitrado pelo fisco, ou seja, quando conhecida a receita bruta, e, desde que ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

O lucro arbitrado é uma forma de tributação menos utilizada, visto que sobre o faturamento trimestral são aplicados percentuais majorado para determinação da base de cálculo. (Young, 2008, p. 18)

Outro aspecto levantado pelo mesmo autor é o de que os percentuais arbitrados são tidos como “margem de lucro” que a pessoa jurídica obterá em determinada atividade, que são os mesmos definidos para o lucro presumido, porém, acrescidos de 20%.

Nesta mesma linha de considerações Costa (2010, p. 29) aponta que:

Esse regime sempre apresenta maior tributação para as empresas, pois é uma penalidade que o fisco impõe para aquelas que apresentam determinadas situações irregulares, por exemplo, quando houver indícios de fraudes na apuração dos impostos, quando não houver documentação que dê suporte para a contabilidade, quando não são elaboradas as demonstrações financeiras exigidas pelo fisco, entre outras.

Ainda para o mesmo autor o lucro arbitrado, na verdade não é um regime que a empresa escolhe como alternativa ao menor ônus tributário. Trata-se de uma intervenção do fisco que determina qual será o lucro auferido pela empresa. Andrade Filho (2009) elucida que é essencial que o agente fiscalizador leve em conta as circunstâncias jurídicas do caso concreto e motive o auto de infração que deu origem ao arbitramento, indicando de forma clara e direta as razões que o levaram a fazê-lo.

Como vimos esta forma de tributação é aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso, e apesar de possuir

escrituração simplificada, nem sempre os percentuais determinados pelo fisco representa a verdadeira margem de lucro auferida pela empresa.

3.3.4 Simples nacional

Para diminuir o peso da carga tributária incidente sobre as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, foi criado o Simples Nacional, também conhecido como “Supersimples”.

Esse regime entrou em vigor em Julho de 2007, através da Lei Complementar n.º 123 (BRASIL, 2006), conhecida como a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, permitindo aos Estados manter os seus regimes de ICMS, integrando-os ao Simples Nacional, desde que sejam melhores do que as alíquotas do novo Sistema de Tributação.

Engloba a participação de todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e é administrado por um comitê gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios.

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

- a) Enquadra-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- b) Cumprir os requisitos previstos na legislação e
- c) Formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Consideram-se ME ou EPP, a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o artigo 2º da Lei nº 9.317 devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- I - no caso das micro empresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);
- II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). (BRASIL, 1996).

Todos os Estados e Municípios participam obrigatoriamente do Simples Nacional e sua opção poderá ser feita no ato da abertura da empresa ou até o último dia do mês de janeiro de cada exercício.

Esse sistema implica no recolhimento mensal mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Conforme o artigo 6º da Lei 9.317:

O pagamento unificado de impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte inscritas no Simples será feito de forma centralizada até o 20º (vigésimo) dia do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta. (BRASIL, 1996).

Dependendo da atividade da empresa, esse regime é economicamente mais benéfico que os demais, mas especialmente os prestadores de serviços devem ficar atentos, pois dependendo do serviço que é prestado o lucro presumido pode ser mais vantajoso. Contudo, faz-se necessário considerar os impedimentos, para muitas atividades há restrição quanto à opção pelo Simples Nacional.

A opção pelo Simples Nacional dar-se-á somente na internet, por meio do Portal do Simples Nacional, sendo irretroatável para todo o ano-calendário.

A partir de 2015, esse sistema de tributação passará por mudanças. A presidente Dilma Rousseff sancionou a Lei complementar 147 de 2014 que vai unificar oito impostos em um único boleto, diminuindo assim cerca de 40% a carga tributária.

Essa nova medida trará inúmeros benefícios, o critério de adesão, por exemplo, passa a ser o faturamento e não mais a atividade exercida, outro benefício será a redução da burocracia na abertura de uma nova empresa, demandando menos tempo. Nos dias de hoje no Brasil para se abrir uma empresa levam aproximadamente 107 (cento e sete) dias, e com as mudanças no supersimples esse

tempo será reduzido para 5 (cinco) dias, além disso o processo de fechamento de uma empresa também ganhará mais agilidade.

As empresas que se enquadrarem no Supersimples depois das alterações devem se cadastrar através do site mantido pela receita federal entre o primeiro dia útil de novembro e o último dia útil de dezembro de 2014.

Com essa mudança a burocracia diminuirá consideravelmente, pois, os impostos municipais, estaduais e federais serão cobrados conjuntamente.

Profissionais autônomos, como, médicos, advogados e dentistas pagaram menos tributos, assim como o comércio, indústria e serviços. Na área de serviços a redução dos tributos dependerá do número de funcionários, quanto mais funcionários mais vantagem a empresa terá se aderir ao Supersimples.

A adesão a este regime é totalmente gratuita, e a empresa que já está em funcionamento e quer aderir ao Supersimples não precisa fazer nenhuma alteração na razão social da empresa ou no CNPJ (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica), e só precisará sair desse sistema a empresa que ultrapassar o limite anual de faturamento que é de R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) para micro empresas e até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para empresas de pequeno porte.

Diante dessas características, o simples pode ser mais atrativo a muitas empresas já que apresentam alíquotas mais baixas e inúmeros benefícios como demonstrado e de fato, dependendo da atividade que a empresa desempenha, o simples apresenta a menor carga tributária.

4 REGIME TRIBUTÁRIO IDEAL A MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Um dos passos mais importantes para o sucesso de uma empresa além de se elaborar um planejamento tributário, visando à redução do ônus tributário, é a escolha do regime tributário a ser adotado.

Após analisada as características de cada regime de tributação, faremos uma breve comparação dos sistemas, visando a melhor opção tributária para micro e pequenas empresas.

Cada um dos quatro regimes citados no tópico anterior apresentam legislações regentes próprias e inúmeras peculiaridades que, se não observadas com atenção, podem, por consequência, resultar na elevação da carga tributária a ser suportada pelo contribuinte no respectivo exercício financeiro.

Há alguns cálculos que auxiliam a tomar a melhor decisão e que devem ser feitos com a ajuda do contador da empresa, porém, há algumas dicas que podem ajudar na escolha do regime de tributação que não necessitam de cálculos.

Como vimos, o perfil das empresas optantes pelo regime de tributação com base no lucro real é o seu resultado, e adequado quando a empresa ainda tem lucros baixos, vindo a ser uma opção vantajosa para a empresa.

No entanto, antes de optar pelo Lucro Real, é preciso levar em conta que uma empresa neste regime tributário precisa apurar e comprovar de forma mais criteriosa todos os seus custos, despesas e receitas.

A escolha deste regime pode reduzir o valor pago nos tributos, mas exigirá cuidados redobrados com os aspectos contábeis e a gestão da empresa.

No lucro presumido, o imposto de renda não é calculado com base no lucro efetivo, mas como o próprio nome diz se baseia em mera presunção de lucro. O lucro considerado pelo fisco será de 32% da receita bruta para o setor de serviços e de 8% para a indústria e quase todos os estabelecimentos comerciais.

Costuma ser uma ótima opção para quando o lucro for igual ou superior aos percentuais preestabelecidos pela receita. Se comparado ao lucro real demanda menos custos e é bastante simplificada.

Já o supersimples, de certa forma, é um dos regimes mais vantajosos para o empreendedor, visto que esse regime traz duas grandes vantagens desejadas por empresários: as alíquotas tendem a ser menores e a administração da agenda tributária é mais simples. Ideal para micro e pequenos empreendedores, o imposto é

apurado com base na receita bruta. A alíquota de imposto varia em função do segmento, além disso, o pagamento é único, englobando a maior parte dos impostos.

“O Simples é para quem está começando um negócio ou para quem tem o custo de folha de pagamento acima de 40% em relação ao faturamento”, analisa Alcazar (2014).

“O sistema é mais simplificado para o empresário e para o contador. Cada ramo de atividade tem uma tabela específica”, explica Santana (2014). Ele lembra, no entanto, que é preciso analisar as particularidades de cada ramo de atividade e de cada negócio para escolher o melhor sistema.

Por fim, é preciso salientar que não há um tipo de regime de tributação que seja mais benéfico para as empresas. Cada pessoa jurídica deve considerar suas particularidades, meios de operação, e tipos de atividade que desenvolve, para conseguir vislumbrar a forma mais econômica de tributação, lembrando que uma vez formalizada a opção perante a Receita Federal, esta é irretratável durante todo o ano-calendário.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil possui um sistema tributário complexo e uma das maiores cargas tributárias do mundo, sabendo que os tributos (impostos, taxas, contribuição de melhoria), representam uma importante parcela das despesas das empresas, torna-se necessário que os gestores busquem alternativas para obter a maior economia fiscal possível. Surge então a necessidade da implantação de ações que permitam uma redução legal no recolhimento dos tributos.

Nesse aspecto, o planejamento tributário apresenta-se como um instrumento lícito e eficaz permitindo ao contribuinte uma análise prévia da situação, visando minimizar o ônus tributário da organização, que, conseqüentemente, será refletida nos resultados da empresa.

Diversas são as razões para se justificar a decisão de se fazer um planejamento tributário. Os motivos vão além da esfera jurídica e o principal deles é, sem dúvidas, de ordem econômico-financeira.

Conforme visto, o planejamento tributário, através da elisão fiscal tem por finalidade impedir a ocorrência do fato gerador do tributo ou reduzir o aspecto quantitativo da obrigação tributária.

Baseado nos conceitos apresentados, planejamento tributário ficou evidenciado como sendo um instrumento eficaz, por meios legais, na redução da carga tributária das empresas. Portanto, é um ato lícito de amenizar, diminuir ou postergar os encargos fiscais das organizações, e, desta forma, reduzir despesas e aumentar a lucratividade da empresa.

Diante do exposto, vimos que não há um regime ideal para se optar, pois cada empresa deve considerar suas particularidades, meios de operação, e tipos de atividade que desenvolve, para conseguir vislumbrar a forma mais econômica de tributação.

Portanto, concluímos que um planejamento eficiente proporcionará as micro e pequenas empresas todas às informações necessárias para melhor escolha do regime de tributação, tomadas de decisões, além de contribuir para melhorar a utilização de seus recursos, bem como, ajustá-los às suas atividades prioritárias.

Neste sentido, torna-se fundamental que os administradores desenvolvam e implementem o planejamento tributário.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

ANDRADE, M. M. DE. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2005.

ANDRADE FILHO, E. O. **Auditoria de impostos e contribuições**. São Paulo: Atlas, 2009.

BORBA, C. **Revisão de direito tributário: planejamento fiscal**. Vitória: Apostila, 2001.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em 19 set. 2014.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 mar. 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/L2Partel.htm>>. Acesso em: 19 set. 2014.

_____. Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nº 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 ago. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp147.htm>. Acesso em 20 set. 2014.

_____. Lei nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em 20 set. 2014.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributários aplicáveis à união, estados e municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 19 set. 2014.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <HTTPS://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 19 set. 2014.

_____. Lei nº 9.317, Lei nº 9.137, de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte – simples e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 6 dez. 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei931796.htm>>. Acesso em 19 set. 2014.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em 20 set. 2014.

CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, A. M et al. **Aprendendo metodologia científica: uma orientação para alunos de graduação**. 2. ed. São Paulo: O nome da Rosa, 2000.

CASSONE, M. E.; CASSONE, V. **Processo Tributário: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

CASTRO, A. A. **Direito tributário**. Brasília: Fortium, 2005. 220 p. (Série Resumos).

CHRISTOVÃO, D.; WATANABE, M. **Guia valor econômico de tributos**. São Paulo: Globo, 2002.

COSTA, R. S. **Contabilidade para iniciantes em ciências contábeis e cursos afins: inclui as alterações das leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009**. São Paulo: Senac, 2010.

DMITRUCK, H. B. **Cadernos Metodológicos 1: diretrizes de metodologia científica**. 5. ed. Chapecó: Argos, 2001.

ELISÃO. In: TENÓRIO, I.; MAIA, J. M. **Dicionário de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 90-91.

ELUSÃO. In: MACHADO, H.B.; MACHADO, S. F. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

FABRETTI, D. R.; FABRETTI, L. D. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 9. ed. rev. e at. São Paulo: Atlas, 2013.

GAMA, C. A. O que é tributo? Quais suas espécies? **Contábeis**, 2012. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/773/o-que-e-tributo-quais-suas-especies/>>. Acesso em 15 out. 2014.

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GRECO, M. A. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GUBERT, P. A. P. **Planejamento Tributário: análise jurídica e ética**. Curitiba: Juruá, 2001.

JARDIM, E. M. F; PASIN, J.B.C. **Tributos em espécie: fundamentos e elementos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

MARIANO JÚNIOR, J. **Lições de direito tributário: parte geral**. Campinas: Copola Livros, 1994.

LATORRACA, N. **Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário (um enfoque funcional)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1973.

MACHADO, H. B. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MALERBI, D. **Elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MALKOWSKI, A. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 2000.

MARQUES, W. L. **Gerenciamento tributário**. Cianorte: Editora Wagner Luiz Marques, 2010.

MARTINS, S. P. **Manual de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINEZ, M. P. O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva. **Cosif**, 2002. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20040619elisao>>. Acesso em: 10 out. 2014.

MISSAGIA, L. R.; VELTER, F. **Manual de contabilidade [recurso eletrônico]: teoria e mais de 650 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MONTEIRO, J. C. B. Por que é tão complexo o sistema tributário brasileiro? **Administradores**, 2014. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/por-que-e-tao-complexo-o-sistema-tributario-brasileiro/79925/>>. Acesso em 20 nov. 2014.

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

PEIXOTO, M. M. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

POHLMANN, M. C. **Contabilidade tributária**. Curitiba: IESDE, 2012.

RIBEIRO, R. O sistema tributário brasileiro. **Administradores**, 2006. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/o-sistema-tributario-brasileiro/12864/>>. Acesso em 20 nov. 2014.

SILVA, R. A. **Lucro Real e Presumido**. Paraná: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, 2013.

SILVEIRA, P. A. C. V. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TÔRRES, H. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada/ simulação/ elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

YOUNG, L. H. B. **Regimes de tributação federal**. Curitiba: Juruá, 2008.