



ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS NA REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS, ACIONISTAS E DIRIGENTES

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Viviane Souza Quevedo Ribeiro

Santa Maria, RS, Brasil

2007

ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS NA REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS E DIRIGENTES

por

Viviane Souza Quevedo Ribeiro

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para a obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**

Orientadora: Prof^a Otília Denise J.Ribeiro

Santa Maria, RS, Brasil

2007

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Departamento de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada aprova o
Trabalho de Conclusão de Curso

**ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS NA REMUNERAÇÃO DOS
SÓCIOS E DIRIGENTES**

elaborado por

Viviane Souza Quevedo Ribeiro

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Prof^a. Otília Denise J.Ribeiro
(Presidente -orientador)

Prof. _____
(UFSM)

Prof. _____
(UFSM)

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Departamento de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

ANÁLISE DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS NA REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS E DIRIGENTES

AUTORA: VIVIANE SOUZA QUEVEDO RIBEIRO

ORIENTADORA: OTÍLIA DENISE J. RIBEIRO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, ...de agosto de 2007.

Este trabalho apresenta análise dos cálculos e efeitos tributários originados por três tipos de remuneração dos sócios e dirigentes de entidades privadas: Pró-Labore, Juros Sobre Capital Próprio e Distribuição de Lucros. O trabalho desenvolve os conceitos de cada tipo de remuneração e demonstrou os cálculos pertinentes a cada uma e a forma correta de contabilização, assim como os tributos incidentes. Foi feita uma análise buscando apoiar a empresa no momento da escolha, pela forma mais vantajosa economicamente, de remunerar seus dirigentes. Destaca-se que este trabalho é uma forma de planejamento tributário aplicado em uma empresa privada.

Palavras-chave: Remunerações dos Sócios, Planejamento Tributário, Ônus tributário.

AGRADECIMENTOS

À Deus.

À minha família maravilhosa pelo apoio e compreensão em todo período acadêmico.

À Simone Zanon pelo incentivo e ensinamentos profissionais.

Aos amigos pelo amparo nos momentos difíceis.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Demonstrativo Pró-Labore Sócio 1.....	32
QUADRO 2 - Lançamentos Sócio 1.....	33
QUADRO 3 - Demonstrativo Pró-Labore Sócio 2.....	33
QUADRO 4 - Lançamentos sócio 2.....	34
QUADRO 5 - Demonstrativo Pró-Labore Sócio 3	34
QUADRO 6 - Lançamentos Sócio 3.....	35
QUADRO 7 - Demonstrativo Pró-Labore Sócio 4.....	36
QUADRO 8 - Lançamentos Sócio 4.....	36
QUADRO 9 - Demonstrativo Pró-Labore Sócio 5.....	37
QUADRO 10 - Lançamentos Sócio 5.....	38
QUADRO 11 - Resumo Pró-Labore.....	38
QUADRO 12 - Resumo INSS (Contribuição Individual).....	40
QUADRO 13 - Resumo IRRF Sócio Pró-Labore.....	40
QUADRO 14 - Taxa de Juros a Longo Prazo.....	41
QUADRO 15 - Patrimônio Líquido.....	41
QUADRO 16 - Resumo Juros Sobre Capital Próprio.....	42
QUADRO 17 - Distribuição de Juros Sócios.....	43
QUADRO 18 - Lançamentos Juros Sobre Capital Próprio.....	44
QUADRO 19 - Lançamentos Distribuição de Lucros.....	45
QUADRO 20 - Lançamentos Pagamento de Lucros.....	45
QUADRO 21 - Demonstrativo do ônus Tributário Pessoa Jurídica.....	45
QUADRO 22 - Economia Tributária Pessoa Jurídica.....	46
QUADRO 23 - Ônus Tributário Pessoa Física.....	47
QUADRO 24 - Total Ônus Tributário Pessoa Física.....	47

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2.REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	12
2.1.Aspectos Conceituais da Pessoa Jurídica	13
2.2 Aspectos Conceituais sobre Remuneração	15
2.1.1 Remuneração do Trabalho	16
2.1.2Remuneração do Capital	20
3.METODOLOGIA	28
4.DESENVOLVIMENTO -Análise e discussões nas formas de remuneração dos Sócios e Administradores	31
4.1 Remuneração do Pró-Labore	32
4.1.1Ônus e Vantagens para a Pessoa Jurídica	38
4.1.2Ônus e Vantagens para a Pessoa Física	39
4.2.Remuneração a Título de Juros sobre Capital Próprio	40
4.2.2 Aspectos e efeitos dos juros na Pessoa Jurídica	42
4.2.3 Aspectos e efeitos na Pessoa Física	43
4.3 Distribuição de Lucros	44
4.3.1Quadro Demonstrativo do ônus tributário para a Pessoa Jurídica	45
4.3.2Quadro Demonstrativo da Economia Tributária para a Pessoa Jurídica	46
4.4 Análise dos efeitos causados à pessoa jurídica pela opção de cada forma de remuneração:	46
4.5 Análise dos efeitos causados na pessoa física pela opção de cada forma de remuneração:	48
5 CONCLUSÃO	49
6.REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51
Anexos	52

1 INTRODUÇÃO

O Governo por força constitucional tem o direito de arrecadar recursos em forma de tributos, buscando proporcionar aos cidadãos benefícios e direitos, cumprindo a função que é de sua competência. Em contrapartida, os cidadãos e contribuintes, que percebem que o papel do Estado não está sendo cumprido, sentem-se afrontados diante da alta carga tributária no País.

Sabe-se que o custo de administração dos encargos tributários fica cada vez mais elevado. A todo momento há a criação de obrigações acessórias e novos tributos e contribuições. Ao aumentar os tributos da classe empresarial, o Governo não prejudica só a esta, pois esse ônus é repassado ao consumidor final.

Buscando minimizar a situação, empresários e administradores procuram maneiras para redução desses encargos, muitas vezes deparando-se com profissionais inexperientes e sem cuidados, que podem levar a empresa a optar por caminhos perigosos.

No cenário atual é importante que empresários e dirigentes busquem maneiras legais para redução de seus tributos, permitindo à empresa uma posição competitiva no mercado e resultados melhores. A ausência do planejamento tributário em grande parte das empresas, deixa as mesmas em desvantagem no campo da competitividade do mercado. Quem o usufrui, possui nele uma forte perspectiva de ganhos significativos em relação aos seus concorrentes. Não é compensador o fato de a empresa apresentar uma grande receita, se esta ficar comprometida por uma alta carga tributária, o que prejudicará o lucro final. O Planejamento Tributário entra nesse cenário como uma ferramenta em busca da alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente. Amparada pela legislação e procurando reduzir ou postergar os tributos, este requer organização, análise e estudo da viabilidade contábil, econômica e jurídica das opções identificadas.

A freqüência e a dinâmica de mudanças ocorridas, ao longo dos anos, na política econômico-brasileira e o desconhecimento da legislação tributária usando-a como aliada, fazem com que as empresas tenham um ônus alto, o que acaba levando grande parte delas a terem sérios problemas financeiros e, por conseqüência, enormes dificuldades de manterem-se competitivas no mercado.

A forte competitividade, hoje, frente ao mercado globalizado faz com que as empresas busquem alternativas para se manterem competitivas. Dentre as

várias alternativas que a empresa pode lançar mão para realizar um planejamento eficiente; que surge no cenário com grande importância e sem a necessidade de grandes investimentos próprios ou de terceiros, é a aplicação do conhecimento profundo e bem elaborado da legislação tributária, esta, disponível de diversas formas.

O Planejamento tributário, aplicado como uma das ferramentas possíveis das empresas frente às dificuldades enfrentadas nos dias atuais, contribui não só para a longevidade da empresa, mas também como um fator competitivo e gerador de lucros, uma vez que está se desembolsando menos.

A legislação é bem ampla e não tem como criar um “método específico” de Planejamento Tributário, uma sendo que cada empresa possui suas peculiaridades, e a possibilidade das diversas formas de tributação.

A Legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (CTN art.96). E é dentro dessa legislação, de maneira lícita, que se enquadra o Planejamento Tributário.

Planejamento tributário tem por finalidade a economia de tributos; segundo o ilustre professor Ruy Barbosa Nogueira, Planejamento Tributário “é a atitude de estudar continuamente a legislação e decidir pela adoção de medidas mais econômicas para a empresa ou pessoa física”; Outrossim, continua o professor... “Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim efetuados com objetivos econômico-empresariais verdadeiros, embora com recursos às formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão fiscal e não evasão fiscal”.

Diante disso, este trabalho, demonstrará uma forma de planejamento tributário, identificando os tipos de remuneração aos sócios e dirigentes, apurando os custos e benefícios relativos à escolha por cada tipo de remuneração e possuindo como tema o estudo tributário da remuneração dos sócios e empresários nas sociedades privadas, como forma de reduzir a carga tributária atual.

Considerando que muitos empresários permanecem com dificuldades em relação ao assessoramento tributário, os mesmos começam a questionar a carga que lhes é imposta pela opção por um tipo de remuneração ou outra.

As informações sobre tais tributos nem sempre são repassadas com

clareza pelos profissionais da contabilidade, criando ilusão de que aquilo que é feito é a única e a mais correta maneira de efetuar os cálculos.

Porém, sabe-se que existem três formas de remuneração do capital, às quais destacamos: Pró-Labore, Distribuição de Lucros e Juros sobre Capital Próprio.

Considerando as diversas formas de Remuneração dos sócios, propõe-se solucionar questões como a diferença das tributações existentes sobre as remunerações dos sócios, como são efetuados os cálculos dos tributos incidentes sobre esses tipos de remunerações e qual a forma mais viável, economicamente, amparada pela legislação e que representa menos desembolso dos tributos, em comparação a outras.

O trabalho propõe o estudo das diversas formas de remuneração dos sócios e empresários nas sociedades e seus efeitos tributário, contábil e previdenciário, tendo como objetivos específicos à identificação das formas de remuneração dos sócios e empresários, o estudo do tratamento tributário na esfera Federal e seus efeitos, e o tratamento contábil dos tipos de remuneração. Dentro deste contexto, o foco será dado à aplicação do Planejamento Tributário voltado a esse tipo de remuneração, buscando indicar as formas mais vantajosas para a empresa ao remunerar seus dirigentes. Para obter o resultado desejado aplicando-se esse tipo de planejamento serão analisados os conceitos de cada forma de remuneração, levantando os dados necessários na empresa para que possam ser efetuados os cálculos pertinentes, assim desenvolvendo os aspectos tributários relativos à cada uma.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Visando propor a melhor forma de remuneração para sócios, empresários e administradores de empresas, é necessário uma revisão e discussão dos principais aspectos e conceitos que envolvem o assunto.

As empresas dependem de vários fatores para obterem sucesso na busca dos seus resultados positivos. E esse trabalho faz referências a um deles, onde procura mostrar um tipo de planejamento tributário adequado e facilmente aplicável, que busca dar informações relevantes à empresa para escolha da melhor maneira de remuneração aos seus sócios e dirigentes.

2.1 Aspectos Conceituais de Planejamento Tributário

Segundo Gubert (2003, p.33) “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”. Pode-se dizer então que é uma forma de projetar os dados, para assim escolher a opção que traga melhores resultados em comparação à outra. Nota-se que o autor fez referências ao planejamento tributário quando é realizado antes ou depois do fato gerador, isso significa que antes do fato gerador o planejamento tributário trabalha no sentido de redução dos tributos, e após o fato gerador, ele tenta achar uma maneira de minimizar o ônus, estudando se há algum tributo à ser compensado ou se administrativamente ou judicialmente pode ser tomada alguma providência.

Machado (2006) cita a postergação no pagamento dos tributos também como uma maneira de utilizar o planejamento tributário, destacando que é possível evitar a incidência do tributo. Adotando-se procedimentos com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador. Tomando providências no sentido de reduzir a base de cálculo ou alíquota do tributo. Retardando o pagamento do tributo, como medidas que tem por fim postergar o pagamento do tributo, sem ocorrência da multa. Esta postergação no pagamento do tributo é favorável a empresa, pois não implica em um desembolso imediato no seu caixa.

Percebe-se conforme os conceitos citados que o Planejamento Tributário

não é uma atividade isolada, estanque, que acontece em determinado momento. Essa atividade implica em mudança de cultura na vida da empresa e de seus colaboradores. É permanente, continuada e com periodicidade relativamente curta. Requer certas providências e organização que compreendem análise e estudos da viabilidade econômica, contábil e, principalmente, jurídica das opções identificadas com o acompanhamento dos seus resultados.

O planejamento tributário no Brasil é muito utilizado pelas empresas devido a elevada carga tributária. Sabe-se que a carga tributária no Brasil é elevada e onerosa para as empresas. Atualmente, a procura por maneiras lícitas que possam reduzir essa carga é cada vez mais buscada por empresários e responsáveis por esses setores.

Salienta-se a preocupação que hoje há com o custo pesado que os tributos representam para o desenvolvimento do setor econômico no País. Os encargos tributários, aliados ao pesado custo, entram o crescimento das empresas e contribuem fortemente para a exclusão de grande parte da sociedade dos benefícios do desenvolvimento. De fato, numa sociedade capitalista, cuja relação com o mercado busca uma rentabilidade mínima do capital investido, as empresas ao transferirem, não tem como evitar o ônus tributário para o consumidor final.

Dentro desta realidade é que se enquadra a importância do Planejamento Tributário, como uma forma dentro da legislação de encontrar a maneira menos onerosa de recolher os tributos relativos à atividade da empresa. Sua análise correta pode ajudar a definir a melhor forma para que as entidades envolvidas no processo sejam remuneradas.

2.2 Aspectos Conceituais de Pessoa Jurídica

Pode-se dizer que pessoa jurídica é um direito concedido às pessoas físicas coletivamente organizadas que tenham objetivos econômicos comuns. Estas pessoas físicas não seriam capazes de desenvolverem a atividade comercial individualmente e, por isso, formam sociedades que devidamente registradas em órgãos competentes fazem surgir a ficção da personalidade jurídica, considerada como pessoa de deveres e direitos próprios.

O conceito de pessoa jurídica se procurado pelo sentido literal, Michaelis (2005, p.190) diz que, "é a entidade abstrata com existência e responsabilidade jurídicas como, por exemplo, uma associação, empresa,

companhia, legalmente autorizadas.”

Poloni (2005) destaca pessoa jurídica como a existência legal de uma sociedade, associação ou instituição, que aferiu o direito de ter vida própria e isolada das pessoas físicas que a constituíram. Sendo a união de pessoas capazes de possuir e exercer direitos e contrair obrigações, independentemente das pessoas físicas, que através das quais agem. É, portanto, uma nova pessoa, com personalidade distinta da de seus membros (da pessoa natural). Sua existência legal dá-se em decorrência de leis e só nascerá após o devido registro nos órgãos públicos competentes (Cartórios ou Juntas Comerciais).

Ao ser aprofundada a análise do conceito encontramos uma divisão no código civil, onde se classifica a pessoa jurídica em pessoa jurídica de direito público (interno ou externo) ou de direito privado. Sendo as pessoas jurídicas de direito público, os órgãos públicos nacionais ou internacionais e as pessoas jurídicas de direito privado, as entidades e empresas privadas.

As pessoas jurídicas (admitidas pelo Direito brasileiro) são de direito público, interno ou externo, e de direito privado. Pessoas jurídicas de direito público interno conforme o art. 41 do CC de 2002, são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Territórios, os municípios, as autarquias (como o INSS, etc) e as demais entidades de caráter público criadas por lei (por exemplo, fundações públicas como as universidades federais ou estaduais). Sua existência legal (personalidade), ou seja, sua criação e extinção ocorrem pela lei. Pessoas jurídicas de direito público externo são os Estados nacionais, considerados reciprocamente, além de organismos internacionais (ONU, OEA, União Européia, Mercosul etc). Eles se constituem e se extinguem geralmente mediante fatos históricos (guerras, revoluções, etc). Pessoas jurídicas de direito privado são as associações, as sociedades, as fundações particulares, as entidades paraestatais (sociedades de economia mista), empresas privadas e empresas públicas, os partidos políticos e as ONGs (organizações da sociedade civil de interesse público). (CÓDIGO CIVIL, ART.40, 2002).

Quando se trata de um parâmetro comercial, a empresa representa a organização econômica com a finalidade de reunir ou combinar os fatores de produção (trabalho e capital), tendo em vista produzir mercadorias e serviços para a satisfação das necessidades humanas. Além disso, é um organismo econômico destinado a produção de mercadorias e serviços, de consumo com o objetivo de lucros para o empresário.

Iudícibus e Marion (1987) citam que a após a constituição de uma pessoa jurídica, esta tem deveres e direitos, que independem dos seus sócios. Conceituando pessoa jurídica como a união de duas ou mais pessoas, capazes de possuir e exercer direitos e de contrair obrigações, independentemente das

pessoas físicas através das quais agem. Portanto seria uma nova pessoa, com personalidade distinta dos seus membros.

Esses membros têm participação no quadro societário e muitas vezes nas atividades das empresas. Atuando na pessoa jurídica encontram-se os colaboradores que percebem seus rendimentos como remuneração do trabalho à ela prestado, são enriquecedores das atividades prestadas pela empresa.

As pessoas jurídicas de direito privado, sejam elas sociedades empresárias, simples ou mesmo o empresário individual possuem para gerir o seu negócio pessoas responsáveis que são chamados de diretores. Essa pessoa é responsável pela gestão e administração do negócio, ou seja, uma soma determinada de serviços. O diretor de uma empresa exerce o cargo mais elevado de uma instituição ou associação civil, ou de uma companhia ou sociedade comercial, podendo ser ou não acionista ou associado. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembléia, nos períodos assinalados em seus estatutos ou contratos sociais.

Além dos diretores, existe nas pessoas jurídicas a figura do administrador que é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou de diretor, da pessoa jurídica.

Existe ainda o conselho de administração que é o órgão instituído pela Lei 6404/76 das Sociedades por Ações, cujos membros recebem, para efeitos fiscais, o mesmo tratamento de diretores ou administradores.

2.3 Aspectos conceituais sobre remuneração

As pessoas jurídicas de direito privado organizadas em forma de sociedades são formadas por sócios que recebem uma remuneração tanto pelo capital aplicado na empresa quanto pelo serviço prestado a mesma.

A remuneração, que os sócios, diretores ou administradores percebem, é analisada em suas formas possíveis, pois são dados essenciais para o planejamento tributário aqui proposto.

O conceito geral de remuneração engloba todos os possíveis beneficiados através de remuneração do trabalho (empregados, sócios e diretores das organizações empresariais) bem como o retorno pelo investimento de capital (distribuição de lucros e juros sobre capital próprio).

Conforme o Parecer Normativo 18/85, que esclarece o que seria remuneração para a secretaria da receita federal. Remuneração é o montante mensal, nele computados, pelo valor bruto, todos os pagamentos ou créditos em caráter de remuneração pelos serviços efetivamente prestados à empresa, inclusive como retribuições ou benefícios recebidos em decorrência do exercício do cargo ou função.

2.3.1 Remuneração do Trabalho

A remuneração é o ato pelo qual o empregado recebe a contraprestação de seu trabalho, seja em forma de salário, gorjetas, comissões, gratificações, diárias e abonos.

Inicia-se a análise pela remuneração dos empregados, baseado no que dispõe o art.457 da CLT, configura-se como remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que este também vier a receber.

A lei ainda prevê que integram o salário não só a importância fixa estipulada, em carteira de trabalho, como também outros valores pagos como reconhecimento do trabalho do empregado, não devendo ser incluídas nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo trabalhador.

E por fim considera-se gorjeta, outro elemento que configura a remuneração de alguns empregados, não só os valores espontaneamente dados pelo cliente ao empregado, como também as importâncias que forem cobradas pela empresa ao cliente, e virem a ser distribuídas aos funcionários.

Abaixo transcrito o dispositivo legal:

Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

§ 2º Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedem de cinquenta por cento do salário percebido pelo empregado.

§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela

empresa ao cliente, como adicional nas contas a qualquer título, e destinada à distribuição aos empregados.

Podemos observar os principais elementos que compõem as remunerações dos empregados: salários, gorjetas, comissões, gratificações, diárias e abonos. Pela abrangência dos elementos que o compõem, temos então idéia da extensão do conceito.

Dessa forma, destaca-se que a remuneração é definida como o montante mensal, nele computados pelo valor bruto, todos os pagamentos ou créditos em caráter de remuneração pelos serviços efetivamente prestados à empresa, inclusive retribuições ou benefícios recebidos em decorrência do exercício do cargo ou função como, por exemplo, o valor do aluguel de imóvel residencial, ocupado por sócios ou dirigentes e pago pela empresa, e outros salários indiretos.

Incluem-se ainda no conceito de remuneração, no caso de sócio, diretor ou administrador que seja, concomitantemente, empregado da empresa, os rendimentos auferidos, seja a título de remuneração como dirigente, seja como retribuição do trabalho assalariado. Igualmente, tal entendimento se aplica ao dirigente ou administrador que for membro, simultaneamente, da diretoria executiva e do conselho de administração da companhia.

Cabe observar também, que o Regulamento do Imposto de Renda, considera como remuneração para fins de incidência de tributação do Imposto de renda, os salários indiretos. Considerando as despesas particulares dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, nelas incluídas, por exemplo, as despesas de supermercados e cartões de crédito, pagamento de anuidade de colégios, clubes, associações, entre outros. Essa previsão encontra-se destacada no art. 358 do RIR/99.

A remuneração percebida pelos sócios em decorrência do trabalho prestado na empresa, denomina-se pró-labore. Lopes de Sá (1995) conceitua pró-labore, como sendo o título de conta que se destina ao registro de valores representativos das retiradas que os sócios de uma empresa fazem para pagamento de seus serviços prestados. É classificada como uma conta de despesa que registra os valores de pagamento aos sócios de uma empresa pelo serviço que a ela prestam. Sendo os valores das retiradas geralmente previstos em contratos e limitadas pela regulamentação do Imposto de Renda. Normalmente figurada como Subconta da conta sintética ou geral de Despesas de Administração.

O pró-labore conceitua-se conforme entendimento pesquisado no site da secretaria da receita federal (2005) como “os valores pagos ou creditados, mensalmente, ao titular, sócios, diretores ou administradores das empresas, a título de remuneração (retiradas pró-labore), fixados livremente e correspondentes à efetiva prestação de serviços. Poderão ser considerados integralmente como custo ou despesa operacional, no resultado da pessoa jurídica, e poderão reduzir ou não sua carga tributária dependendo da forma de tributação da pessoa jurídica.

O Pró-labore é estabelecido em comum acordo entre os sócios, podendo haver prescrição no contrato referente aos valores que irão ser retirados, sendo o valor do pró-labore reconhecido na contabilidade em uma conta do plano de contas denominada Despesas com Pró-labore. Conta que se destina ao registro dos valores representativos das retiradas que os sócios de uma empresa fazem para pagamentos de seus serviços prestados.

O gasto com Pró-Labore é considerado um gasto dedutível, quando trata-se de base de cálculo de imposto de renda pessoa jurídica, desde que respeitada as normas de contabilização, ou seja é uma despesa que diminui o valor sobre o qual incidirá o tributo. A previsão da dedutibilidade dos gastos com pró-labore está definida no art.357 do RIR/99, e ressalta que serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, referindo-se ao pró-labore. Havendo a obrigatoriedade para que possa ser efetuada a dedução da contabilização em contas de custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e que estes valores sejam pagos mensalmente de forma fixa aos sócios pelos seus serviços prestados. Não serão considerados dedutíveis os valores pagos à membros de diretoria de sociedade por ações que morem no exterior.

Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d"):

I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "b" e "d");

II - as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

Para empresas tributadas no regime do Lucro Presumido esses valores não

causam nenhum efeito na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, já que leva em consideração apenas as receitas auferidas. A Lei 9.249/95, art.15 estabelece os percentuais que serão aplicados sobre a base de cálculo para o imposto de renda de pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido. A base de cálculo será determinada utilizando os percentuais aplicando-se de acordo com a atividade sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo acrescidos de outras receitas se assim houver.

Tanto no sistema de tributação do lucro real quanto no sistema do lucro presumido o gasto com o pró-labore terá o efeito de redução do resultado da empresa, quando da elaboração da demonstração do resultado do exercício da empresa. Mas só causará efeito na base de cálculo do imposto de renda e contribuição social quando tratar-se do sistema de tributação no lucro real.

A remuneração dos sócios pelo trabalho prestado a empresa, denominado pró-labore, como já explanado anteriormente, gera a incidência do INSS na pessoa jurídica a alíquota de 20% sobre os valores pagos como pró-labore. Observa-se na Lei nº 8.212, de 1991, em seu art. 22, inciso I, que a contribuição para seguridade social incidirá em vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas. Os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. Assim explica também o Decreto nº 3.048 - de 06 de maio de 1999 :

Art.201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I-vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos art's 202 e 204;

II-vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual

Sobre remuneração do pró-labore percebida pelo sócio pessoa física haverá a incidência da sua contribuição previdenciária individual, que ficará a cargo da pessoa jurídica reter e fazer o recolhimento, conforme determina a lei nº.

10.666 de 2003, esclarece em seu artigo 4º:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao da competência.

A alíquota incidente sobre a remuneração para encontrar o valor da contribuição está demonstrada na tabela constante no anexo I. Tanto para o INSS pago pela empresa, quanto para a contribuição individual como encargo do sócio o valor sobre qual incidiram as alíquotas será sobre o valor bruto que constar na folha de pagamento.

No campo do imposto de renda pessoa física haverá a incidência do imposto de renda, sobre o valor do pró-labore percebido pelo sócio, já que a remuneração é considerada pela legislação tributária como rendimentos tributados. A incidência do imposto de renda é determinada conforme a tabela progressiva mensal, constante do anexo II.

A incidência do imposto de renda ocorrerá na fonte, ou seja, no momento em que a empresa efetua o crédito ou o pagamento do pró-labore aos sócios. A previsão legal do imposto de renda na fonte tem como base de cálculo os rendimentos pagos aos titulares, sócios, dirigentes, administradores e conselheiros de pessoas jurídicas. A título de remuneração mensal por prestação de serviços, de gratificação ou participação no resultado.

O Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o rendimento percebido pelo sócio em decorrência do recebimento do pró-labore, pode ser compensado com o imposto de renda devido na sua declaração de ajuste anual, pois ele é considerado como antecipação.

2.3.2 Remuneração do capital

Dentre as formas de remuneração das atividades empresárias existem ainda outras duas: a Distribuição de Lucros e os Juros Sobre Capital Próprio (JSCP). Estas decorrem da remuneração sobre o capital próprio investido e do retorno como prêmio ao risco da atividade.

Define-se lucro conforme Lopes de Sá (1995, p.298) como “uma soma sucessiva de resultados de operações em que a receita superou os custos e as despesas.”

A distribuição de lucros é uma das formas de remuneração do capital investido pelos sócios ou acionistas, e dirigentes das sociedades empresariais, podendo ser feita por pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real, Presumido ou Arbitrado e ainda as empresas optantes pelo Simples. Mesmo que as empresas que se enquadrem no regime de tributação lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado não mantenham a escrituração completa.

Esta forma de remuneração resulta como consequência dos lucros decorrentes da atividade empresarial, ou seja, dos resultados líquidos apurados. Após o pagamento dos custos e despesas e dos devidos impostos e contribuições, podem ser utilizados, para a distribuição aos sócios, diretores e administradores.

Quando se trata de distribuição de lucros, leva-se em conta a proporcionalidade nos resultados, conforme a formação do capital da empresa. Há também pré-requisitos para os sócios virem a receber a distribuição dos dividendos, conforme pode ser observado no código civil, Lei 10.406/02.

O art. 1.006 do código civil esclarece que o sócio, que perceba seu rendimento por meio de distribuição de lucros como retorno de seus serviços prestados à empresa não pode, salvo convenção em contrário, empregar-se em atividade estranha à sociedade, sob pena de ser privado de seus lucros e dela excluído. O art. 1.007 faz a ressalva que salvo estipulação em contrário, o sócio tem participação nos lucros e nas perdas, conforme sua proporção de quotas no capital social, exceto o sócio cuja contribuição consiste em serviços, este somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Já o art.1008 esclarece que não há cláusula no contrato social que possa impedir o sócio de ter participação no resultado da empresa, art. 1.008. Do Código civil (2002) “É nula a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas”.

A distribuição de lucros é isenta desde o mês de janeiro de 1996, os valores distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real presumido ou arbitrado, não devem sofrer a incidência do imposto de renda na fonte, e não são considerados rendimentos tributáveis. Portanto, não somam na base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, conforme determina o art. 10 da Lei 9.249/95.

Art. 10º Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

O art.206 do RIR/99 também reforça e deixa claro que não há retenção do imposto sobre os valores distribuídos a título de lucros.

Art. 206 - Estão isentos do imposto, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores pagos ao titular ou sócio da microempresa ou da empresa de pequeno porte, salvo os que corresponderem a pro labore, aluguéis ou serviços prestados

Os lucros distribuídos por conta de período não encerrado, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda, desde que, o valor distribuído não exceda o valor apurado na escrituração contábil, ou seja, para quem levanta o balanço de redução e suspensão antes de terminar o período, exige-se um cuidado para não serem distribuídos lucros que foram calculados a maior antes de encerrar o período.

As Pessoas jurídicas que não mantém a escrituração contábil, que optaram pela tributação com base no lucro presumido poderão distribuir, sem a incidência do Imposto de Renda, o valor da base de cálculo do imposto (o lucro presumido), diminuídos de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica. Poderá ser distribuído a título de lucros, sem incidência de imposto de renda, ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, o valor correspondente ao lucro presumido, conforme determina a Lei nº 9.249, de 1995, art. 10 e IN SRF nº 11, de 1996, art. 51).

Cabe ressaltar que as pessoas jurídicas estão proibidas de distribuir lucros, quaisquer bonificações a sócios ou quotistas, acionistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos enquanto estiverem em débito, por falta de recolhimento de imposto no prazo legal conforme determina o art. 10 da Lei nº.11.051, de 2004. As pessoas Jurídicas que distribuírem lucros ou dividendos, e estiverem proibidas, em função de débitos que mantém junto ao Fisco, mais precisamente Receita Federal e INSS, sujeitam-se à penalidade na seguinte proporção:

- a) as pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, à multa de 50% das quantias distribuídas ou pagas indevidamente;
- b) aos diretores e demais membros da administração que receberem as importâncias indevidas, à multa de 50% dessas importâncias.

A multa que se refere à lei ficará limitada, a 50% do valor total do débito não garantido da empresa.

Ressalta-se que, o adiantamento de lucros ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício passou a ser base de contribuição previdenciária. Ou seja, para as empresas distribuírem lucros aos sócios, sem incidência de contribuição previdenciária, precisarão já ter verificado a existência de lucros no período, demonstrando com isso que possuem lucros suficientes para distribuição, caso contrário configurarem-se como antecipação e incidirá contribuição previdenciária sobre os valores que foram distribuídos como adiantamento, conforme determina o art. 201 do Decreto 4.729 de 2003, § 5º:

§ No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas (atual sociedade simples), a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas “g” a “i” do inc.V do art.9º, observado o disposto no art.225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre (redação dada pelo Decreto 3.625, de 29.11.1999)

I – a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou
II – os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração do resultado do exercício. (redação dada pelo Decreto 4.729, de 09.06.2003).

A forma de contabilização dos lucros distribuídos que a empresa irá adotar independe do regime de tributação da pessoa jurídica. Abaixo segue o procedimento adotado com maior freqüência nas empresas.

Por exemplo, uma empresa que tenha o lucro apurado no período de R\$ 100.000,00 e distribua R\$ 70.000,00 desse lucro, fará os seguintes lançamentos:

Lucro apurado no período = R\$ 100.000,00

Valor determinado a ser distribuído= R\$ 70.000,00

D - Resultado do Exercício (Conta de Resultado)

C - Lucros/Prejuízos Acumulados (Patrimônio Líquido)_____ R\$ 100.000,00

Valor referente à transferência do resultado do exercício.

D - Lucros/Prejuízos Acumulados (Patrimônio Líquido)

C - Lucros a Pagar (Passivo Circulante) _____ R\$ 70.000,00

Valor referente à distribuir.

No pagamento:

D - Lucros a pagar (Passivo Circulante)

C - Caixa/Banco (Ativo Circulante) _____ R\$ 70.000,00

Valor referente pagamento de lucros distribuídos no período.

Outra forma de remuneração do capital são os juros sobre capital próprio É uma forma de remuneração do capital, que surgiu da idéia de introduzir a mensuração do lucro nas empresas. Pode-se dizer que é a remuneração, sobre o investimento que os sócios fizeram na empresa, com o raciocínio de que se o capital de terceiros é remunerado o dos sócios também deveria ser na empresa,(ex: despesas financeiras em geral).

Os Juros sobre capital próprio foram introduzidos pela Lei 9.249/95, em seu art. 9º onde faz referência que a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

A Lei trata no seu § 1º que obrigatoriamente deve haver lucros computados em seu resultado, antes da dedução dos juros e estes valores computados como lucros ou como reserva de lucros, devem no mínimo ser duas vezes maiores, que o valor dos juros a serem pagos ou creditados. Destacam-se em seu § 2º e 3º que sobre os valores pagos ou creditados à título de juros, incide o imposto de renda na fonte à alíquota de 15% e esse imposto retido será tratado como antecipação do devido, se o beneficiário for pessoa jurídica tributada pelo lucro real e como tributação definitiva, no caso de, beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica, que não se encaixe no regime de tributação lucro real e ainda ressalta-se em seu § 8º que o valor da reserva de reavaliação de bens ou direitos, contabilizada no patrimônio líquido da pessoa jurídica, não deve ser adicionada no cálculo dos juros sobre capital próprio. A lei faz referência aos critérios para a dedução da despesa com os juros, onde trata no seu assim como o imposto incidente sobre

esse tipo de remuneração e como eles devem ser considerados pelos sócios que os percebem .A forma que ele é tratado e principalmente deixa claro que a reserva de reavaliação não entra p/o cálculo dos juros.

Os Juros Sobre o Capital Próprio surgiu como uma idéia inovadora, como uma outra opção para remunerar o capital da empresa e remunerar seu sócios. Além de reduzir os encargos com o imposto de renda pessoa jurídica e a contribuição social, já que são dedutíveis na base de calculo destes.Porém há limites para poder ser efetuada a dedução do valor da despesa com juros, como se pode observar no art.29 da IN SRF 93/97:

Art. 29. O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda.

Há um tratamento diferenciado quando fala-se de Juros Sobre Capital Próprio nas Sociedades Anônimas, pois nestas não há alteração no resultado da empresa quando é feita a opção de remunerar seu capital dessa forma. Além disso destaca-se também que quando da utilização de juros sobre capital próprio para aumento de capital da sociedade anônima, o imposto de renda retido na fonte incidente é considerado uma despesa para a empresa, como segue nos incisos I, III E IV da deliberação da CVM nº 207.

I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.

III - Os juros sobre o capital próprio que forem utilizados para aumento de capital ou para manutenção em reserva, na forma do parágrafo 9º do artigo 9º da Lei nº 9.249, deverão ser destinados a partir da conta de Lucros Acumulados e registrados em conta específica de Reserva de Lucros até a sua capitalização.

IV - O imposto de renda na fonte, assumido pela empresa e incidente sobre os juros utilizados na forma do item III, deverá ser reconhecido, como despesa, diretamente na demonstração do resultado do exercício.

Após a análise do embasamento legal e condições necessárias para a empresa

poder optar por essa forma de remuneração, é importante destacar o procedimento do cálculo dos Juros Sobre Capital Próprio.

Os Juros Sobre o Capital Próprio são calculados mediante aplicação da taxa de juros a longo prazo - TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, exceto a reserva de reavaliação não realizada, ainda que capitalizada.

O Cálculo dos Juros S/Capital Próprio em empresas optante pelo Lucro Presumido não é muito utilizado. Esse fator explica-se pela não dedutibilidade da despesa dos Juros sobre o Capital Próprio na apuração do IRPJ e CSLL, além disso, os sócios ou acionistas pessoas físicas arcarão da mesma forma com o imposto de renda retido na fonte, não trazendo benefícios a empresa e aos sócios o pagamento ou crédito dos Juros. A sistemática do cálculo em empresas optantes pelo lucro real e em empresas optantes pelo lucro presumido é a mesma. O que difere é a possibilidade de empresas optantes pelo lucro real poderem deduzir esse valor da despesa em sua base de cálculo para IRPJ e CSLL, o que gera uma economia em seus tributos, a legislação não permite essa dedução em empresas optantes pelo lucro presumido.

De acordo com o art.30 da IN SRF nº11/96, a pessoa jurídica que arca com o encargo dos juros deve contabilizar o valor deste como despesa financeira. Assim como quem recebe esses juros (pessoa jurídica) conforme o artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº41/98, quando pagos ou creditados deve ser contabilizado como receita.

A lei que instituiu os Juros Sobre Capital Próprio determinou que haverá a incidência do imposto de renda à alíquota de 15% sobre os juros pagos ou creditados aos sócios. Ou seja, mesmo que os juros sejam apenas calculados e contabilizados em um mês e não sejam pagos aos sócios, é obrigatória a retenção do imposto, ocorrendo então o fato gerador na data de pagamento ou crédito dos juros.

Para Pessoa Jurídica que suporta o encargo dos juros, o imposto retido na fonte é considerado antecipação do devido no final do período. Já para pessoa física que recebe os juros e pessoa jurídica não tributada pelo lucro real esse imposto é considerado como tributação definitiva, de obrigação da empresa (contribuinte responsável) recolher. A pessoa física deve informar esses valores de juros recebidos como rendimentos sujeitos a tributação exclusiva na fonte em sua declaração de renda anual, pelo valor líquido (os Juros – IRRF).

Não é possível o aproveitamento desse imposto de renda retido na fonte, como compensação do devido pela pessoa física, sendo um ônus que o sócio terá que arcar, ou seja, o rendimento é considerado como tributação exclusiva.

O imposto deverá ser recolhido até o terceiro dia útil do decêndio subsequente ao do pagamento ou crédito dos juros. O documento de arrecadação deverá ser preenchido com o código 5706, nunca esquecendo que o recolhimento é de responsabilidade da empresa pagadora.

3 METODOLOGIA

O trabalho foi desenvolvido através de uma pesquisa exploratória e bibliográfica para melhor alcançar seus objetivos. Primeiramente, foi realizada uma pesquisa bibliográfica para o aprofundamento dos conhecimentos sobre o assunto. Em posse dessas informações, se deu início à coleta de dados e após, a análise de conteúdo.

Para dar início à pesquisa, primeiramente será fornecido o seu conceito. Para Ander-Egg (1978, p.28 apud LAKATOS e MARCONI 2005, p. 157), é um

“procedimento reflexivo, sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento”. A pesquisa, portanto, é um procedimento formal, com métodos de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.

A pesquisa exploratória segundo Tripodi et al. (1975) é uma investigação de pesquisa empírica, cujo objetivo é a formulação de questões ou de um problema. Com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos.

Ainda, segundo Tripodi (1975), a pesquisa exploratória divide-se em:

a) estudos exploratório-descritivos combinados – são estudos exploratórios que tem por objetivo descrever completamente determinado fenômeno. Como, por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas. Podem ser encontradas tanto descrições quantitativas e/ou qualitativas quanto a acumulação de informações detalhadas como às obtidas por intermédio da observação participante. Dá-se precedência ao caráter representativo sistemático e, em consequência, os procedimentos de amostragem são flexíveis;

b) estudos usando procedimentos específicos para coleta de dados – os estudos que usam procedimentos específicos para coleta de dados, para o desenvolvimento de idéias, são aqueles estudos exploratórios que utilizam exclusivamente um dado procedimento como, por exemplo: análise de conteúdo para extrair generalizações com o propósito de produzir categorias conceituais, que possam vir a ser operacionalizadas em um estudo subsequente. Dessa forma, não apresentam descrições quantitativas exatas entre as variáveis determinadas;

c) estudos de manipulação experimental – consistem naqueles estudos exploratórios que têm por finalidade manipular uma variável independente, a fim de localizar variáveis dependentes que, potencialmente, estejam associadas a ela, estudando-se o fenômeno em seu meio natural. O propósito desses estudos geralmente é demonstrar a viabilidade de determinada técnica ou programa como uma solução, potencial e viável para determinados programas práticos. Os procedimentos de coleta de dados variam bastante e técnicas de observação podem ser desenvolvidas durante a realização da pesquisa.

Na fase inicial do trabalho foi efetuada a pesquisa bibliográfica que envolve a análise de livros, artigos científicos e tem por finalidade colocar o pesquisador

em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto. Inclusive conferências seguidas de debates, que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas.

Para Manzo (1971, apud LAKATOS e MARCONI 2005, p. 185), a bibliografia pertinente “oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente” e tem por objetivo permitir ao cientista “o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações”. Dessa forma, a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras.

Depois de estruturado o trabalho em sua parte inicial, com embasamento da revisão bibliográfica e com a finalidade de complementar a pesquisa através de outras fontes, partiu-se para a pesquisa de campo, coletando todas as informações relevantes ao estudo. A coleta de dados é feita, inicialmente, pela pesquisa bibliográfica, utilizando-se das contribuições de diversos autores em relação ao assunto ora relevante.

A coleta de dados, representada aqui pela análise de conteúdo, corresponde à fase intermediária da pesquisa, e para Lakatos e Markoni (2005, p. 167) é a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos”.

Após a realização da coleta de dados, foi realizada a análise e a interpretação, com ênfase nas discussões, a fim de proporcionar respostas às investigações e aos questionamentos propostos no início deste trabalho.

4 ANÁLISES E DISCUSSÕES NAS FORMAS DE REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

Atualmente, existem dois tipos de remuneração. Estas podem ser classificadas em remuneração do trabalho e remuneração do capital, conforme já discutida no capítulo 2 do presente trabalho.

Dentre as remunerações tratadas nesse trabalho, o pró-labore caracteriza-se como remuneração pelo trabalho que os sócios prestam à empresa. Já os Juros s/capital próprio e a distribuição de lucros, é a remuneração sobre o capital investido.

A decisão da forma de remuneração que será utilizada cabe à empresa e seus responsáveis, sempre destacando que essa decisão deverá levar em consideração os efeitos tributários e contábeis tanto para a pessoa jurídica que efetua o pagamento quanto para os dirigentes que percebem os rendimentos.

Nesse desenvolvimento será demonstrado a partir de dados, identificando os custos referentes aos tributos incidentes em cada tipo de remuneração. Assim como sua devida forma de contabilização, buscando a redução do ônus tributário.

Dessa forma, serão apresentados demonstrativos de cálculos e forma de tributação e contabilização para cada tipo de remuneração enquadrada no regime de tributação Lucro Real.

Os dados utilizados para desenvolvimento desse trabalho são reais e foram recolhidos em uma empresa limitada, que enquadra-se no regime de tributação lucro real, e trabalha com prestação de serviços na área de exames laboratoriais. A empresa possui 5 sócios, e tem seu capital social totalmente integralizado como pode ser constatado em seu patrimônio líquido.

A empresa distribui seus lucros proporcionalmente à porcentagem das quotas dos seus sócios.

O objetivo desse desenvolvimento é mostrar aos dirigentes da empresa qual a maneira menos onerosa no momento de remunerar seus sócios, deixando claro qual o custo e o benefício tributário que a empresa irá obter.

Os dados utilizados correspondem ao ano calendário 2006 e são o balanço patrimonial que encontra-se no anexo III e a demonstração do resultado de exercício localizada no anexo IV.

4.1 Remuneração do Pró-Labore

Como visto anteriormente, o pagamento a título de pró-labore é a remuneração atribuída aos sócios da entidade como contraprestação do serviço prestado à pessoa jurídica, sendo os valores fixados livremente pela empresa.

Os valores referentes ao pró-labore, são dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL para empresas tributadas pelo regime do Lucro Real, desde que sejam debitados em conta de despesas operacionais e sejam pagos a sócios residentes no país.

No quadro abaixo está representada a remuneração mensal do sócio a título de pró-labore, com o valor de cada retenção incidente sobre a remuneração, e o valor líquido que o sócio tem a receber mensalmente, após os descontos.

	Jan/2006	Fev/2006	Mar/2006	Abr/2006	Mai/2006	Jun/2006
Pró-labore	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Retenção de INSS	110,00	110,00	110,00	110,00	110,00	110,00
Retenção IRRF	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Líquido	890,00	890,00	890,00	890,00	890,00	890,00

	Jul/2006	Ago/2006	Set/2006	Out/2006	Nov/2006	Dez/2006
Pró-labore	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
INSS	110,00	110,00	110,00	110,00	110,00	110,00
IRRF	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Líquido	890,00	890,00	890,00	890,00	890,00	890,00

Quadro 1 – Demonstrativo Pró-Labore Sócio 1

Como demonstra no quadro acima, a empresa remunera este sócio mensalmente em R\$ 1.000,00, esta será a base de cálculo. Sobre esta incidirá 11% de INSS (contribuição individual) que é descontado da remuneração a ser paga ao sócio e de obrigação da empresa recolher. Considerando então a base de cálculo no valor de R\$ 1.000,00 e aplicando a alíquota de 11% o funcionário teve um desconto com INSS (contribuição individual) de R\$ 110,00, fechando em um total líquido a receber de R\$ 890,00.

Não incidirá o imposto de renda retido na fonte, pois o valor não atinge a faixa mínima conforme a tabela progressiva mensal do imposto de renda, pois seu rendimento não alcança a primeira faixa que no ano de 2006 era de R\$ 1.164,00.

Além da retenção a cargo do sócio, incide sobre o valor do pró-labore a contribuição patronal a cargo da empresa, que é 20% sobre o valor da base de cálculo. Esse valor representa uma despesa para a empresa, pois não é descontado do funcionário e é de obrigação da pessoa jurídica.

Valor Total da despesa com Pró-labore (anual) = R\$ 12.000,00

Contribuição Patronal x 20% (custo anual) = R\$ 2.400,00

Lançamento a ser efetuado mensalmente:

D – Despesa c/Pró-Labore Sócio 2	R\$ 1.000,00
----------------------------------	-----------------

C - INSS a Recolher	R\$ 110,00
C – Pró-Labore a Pagar Sócio 2	R\$ 890,00

Quadro 2 – Lançamentos Sócio 1

Sócio 2

No quadro abaixo está representada a remuneração mensal do sócio a título de pró-labore, com o valor de cada retenção incidente sobre a remuneração, e o valor líquido que o sócio tem a receber mensalmente, após os descontos.

	Jan/2006	Fev/2006	Mar/2006	Abr/2006	Mai/2006	Jun/2006
Pró-labore	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00
INSS	99,00	99,00	99,00	99,00	99,00	99,00
IRRF	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Líquido	801,00	801,00	801,00	801,00	801,00	801,00

	Jul/2006	Ago/2006	Set/2006	Out/2006	Nov/2006	Dez/2006
Pró-labore	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00	900,00
INSS	99,00	99,00	99,00	99,00	99,00	99,00
IRRF	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Líquido	801,00	801,00	801,00	801,00	801,00	801,00

Quadro 3 – Demonstrativo Pró-Labore Sócio 2

Este sócio terá como base de cálculo de sua contribuição individual R\$ 900,00, aplicado sobre ela a alíquota 11%, obtido assim o valor do INSS descontado do sócio que é de R\$ 99,00, tendo então o sócio a receber o valor líquido de R\$ 801,00 mensalmente.

Incidirá também a contribuição patronal, como um custo para a pessoa jurídica, que será 20% do valor do pró-labore, totalizando uma despesa anual com este sócio para a empresa de R\$ 2.160,00.

Valor Total da despesa com Pró-labore (Anual) = R\$ 10.800,00

Contribuição Patronal x 20% (custo anual)= R\$ 2.160,00

Lançamento a ser efetuado mensalmente:

D – Despesa c/Pró-Labore Sócio 2	R\$ 900,00
C - INSS a Recolher	R\$ 99,00
C – Pró-Labore a Pagar Sócio 2	R\$ 801,00

Quadro 4 – Lançamentos sócio 2

Sócio 3

No quadro abaixo está representada a remuneração mensal do sócio a título de pró-labore, com o valor de cada retenção incidente sobre a remuneração, e o valor líquido que o sócio tem a receber mensalmente após os descontos, nota-se que neste quadro inclui-se também o desconto com o imposto de renda retido na fonte.

	Jan/2006	Fev/2006	Mar/2006	Abr/2006	Mai/2006	Jun/2006
Pró-labore	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15
INSS	293,49	293,49	293,49	293,49	293,49	293,49
IRRF	167,63	167,63	167,63	167,63	167,63	167,63
Líquido	2.207,03	2.207,03	2.207,03	2.207,03	2.207,03	2.207,03

	Jul/2006	Ago/2006	Set/2006	Out/2006	Nov/2006	Dez/2006
Pró-labore	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15
INSS	293,49	293,49	293,49	293,49	293,49	293,49
IRRF	187,68	187,68	187,68	187,68	187,68	187,68
Líquido	2.186,98	2.186,98	2.186,98	2.186,98	2.186,98	2.186,98

Quadro 5 – Demonstrativo Pró-Labore Sócio 3

O Sócio 3, além da incidência dos 11% da contribuição individual sobre a base de cálculo R\$ 2.668,15, que reflete em um desconto de R\$ 293,49, gerando uma base de cálculo para o imposto de renda retido na fonte de R\$ 2374,66. Destaca-se que o sócio enquadra-se já na faixa de retenção mais alta, com 27,5% de incidência, gerando após a dedução permitida referente a faixa que se enquadra, uma retenção de imposto de renda de R\$ 187,68, totalizando em um valor líquido a receber de R\$ 2.186,98.

A contribuição patronal de 20% sobre a base de cálculo como ônus da empresa, vai ser de R\$ 6.403,56.

Segue abaixo o demonstrativo do cálculo desenvolvido no texto acima, salientando-se que a base de cálculo para o INSS (contribuição individual) é diferente da base de cálculo do imposto de renda retido na fonte, pois esta última incide sobre o valor líquido após o desconto do INSS.

INSS x11% 293,49
 B.Cálculo IRRF = 2374,66 (mensal)
 IRRF x 27,5% = 653,03
 Parcela a deduzir = 465,35
 Valor a pagar ao sócio= 2.186,98

Lançamento a ser efetuado mensalmente:

D – Despesa c/Pró-Labore Sócio 3	R\$ 2.668,15
C - INSS a Recolher	R\$ 293,49
C - IRRF a Recolher	R\$ 187,68
C – Pró-Labore a Pagar Sócio 3	R\$ 2.186,98

Quadro 6 – Lançamentos Sócio 3

Sócio 4

No quadro abaixo está representada a remuneração mensal do sócio a título de pró-labore, com o valor de cada retenção incidente sobre a remuneração, e o valor líquido que o sócio tem a receber mensalmente após os descontos.

	Jan/2006	Fev/2006	Mar/2006	Abr/2006	Mai/2006	Jun/2006
Pró-labore	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
INSS	110,00	110,00	110,00	110,00	110,00	110,00
IRRF	0	0	0	0	0	0
Líquido	890,00	890,00	890,00	890,00	890,00	890,00

	Jul/2006	Ago/2006	Set/2006	Out/2006	Nov/2006	Dez/2006
Pró-labore	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
INSS	110,00	110,00	110,00	110,00	110,00	110,00
IRRF	0	0	0	0	0	0
Líquido	890,00	890,00	890,00	890,00	890,00	890,00

Quadro 7 – Demonstrativo Pró-Labore Sócio 4

O Sócio 4 enquadra-se na mesma situação do sócio 1, há incidência da contribuição individual à alíquota de 11% , que gera um desconto de R\$ 110,00, resultando em um valor líquido de R\$ 890,00.

A contribuição patronal à 20% sobre a base de cálculo de R\$ 1.000,00 mensal, forma um custo anual para a empresa referente à este sócio de R\$

2.400,00, lembrando que este valor também é dedutível na base de cálculo do imposto de renda e contribuição social.

Valor Total da despesa com Pró-labore (anual) = R\$ 12.000,00

Contribuição Patronal x 20% (custo anual) = R\$ 2.400,00

Lançamento a ser efetuado mensalmente:

D – Despesa c/Pró-Labore Sócio 4	R\$ 1.000,00
C - INSS a Recolher	R\$ 110,00
C – Pró-Labore a Pagar Sócio 4	R\$ 890,00

Quadro 8 – Lançamentos Sócio 4

Sócio 5

No quadro abaixo está representada a remuneração mensal do sócio a título de pró-labore, com o valor de cada retenção incidente sobre a remuneração, e o valor líquido que o sócio tem a receber mensalmente após os descontos, nota-se que neste quadro inclui-se também o desconto com o imposto de renda retido na fonte.

	Jan/2006	Fev/2006	Mar/2006	Abr/2006	Mai/2006	Jun/2006
Pró-labore	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15
INSS	293,49	293,49	293,49	293,49	293,49	293,49
IRRF	187,68	187,68	187,68	187,68	187,68	187,68
Líquido	2.186,98	2.186,98	2.186,98	2.186,98	2.186,98	2.186,98

	Jul/2006	Ago/2006	Set/2006	Out/2006	Nov/2006	Dez/2006
Pró-labore	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15	2.668,15
INSS	293,49	293,49	293,49	293,49	293,49	293,49
IRRF	187,68	187,68	187,68	187,68	187,68	187,68
Líquido	2.186,98	2.186,98	2.186,98	2.186,98	2.186,98	2.186,98

Quadro 9 – Demonstrativo Pró-Labore Sócio 5

O Sócio 5, enquadra-se na mesma situação do sócio 3, além da incidência dos 11% da contribuição individual sobre a base de cálculo R\$ 2.668,15, que reflete em um desconto de R\$ 293,49, gerando uma base de cálculo para o imposto de renda retido na fonte de R\$ 2374,66, destaca-se que o sócio enquadra-se já na faixa de retenção mais alta, com 27,5% de incidência, gerando após a dedução permitida referente a faixa que se enquadra, uma retenção de

imposto de renda de R\$ 187,68, totalizando em um valor líquido a receber de R\$ 2.186,98.

A contribuição patronal de 20% sobre a base de cálculo como ônus da empresa, vai ser de R\$ 6.403,56.

Valor Total da despesa com Pró-labore = R\$ 32.017,80

Contribuição Patronal x 20% = R\$ 6.403,56

Segue abaixo o demonstrativo do cálculo desenvolvido no texto acima, salientando-se que a base de cálculo para o INSS (contribuição individual) é diferente da base de cálculo do imposto de renda retido na fonte, pois esta última incide sobre o valor líquido após o desconto do INSS

Demonstrativo do cálculo mensal:

B.Cálculo R\$ 2668,15

INSS x11% 293,49

B.Cálculo IRRF = 2374,66 (mensal)

IRRF x 15% = 653,03

Parcela a deduzir = 465,35

Valor a pagar ao sócio = 2.186,98

Lançamento a ser efetuado mensalmente:

D – Despesa c/Pró-Labore Sócio 5	R\$ 2.668,15
C - INSS a Recolher	R\$ 293,49
C - IRRF a Recolher	R\$ 187,68
C – Pró-Labore a Pagar Sócio 5	R\$ 2.186,98

Quadro 10 – Lançamentos Sócio 5

Após a realização dos cálculos dos tributos incidentes sobre o pró-labore. Abaixo segue o quadro com o resumo do total da despesa com a remuneração, e os totais dos valores dos tributos incidentes sobre ela no ano de 2006.

Esses valores serão necessários para a análise comparada aos outros tipos de remuneração em busca da escolha mais viável.

Resumo Pró-Labore 2006

Despesa c/Pró-Labore	98.835,60
----------------------	-----------

INSS (retido sócios)	10.601,76
IRRF (sócios)	4.023,12
Valor a pagar aos sócios	84.210,72
Contrib.Patronal (empresa)	19.767,12

Quadro 11 – Resumo Pró-Labore

4.1.1 Ônus e Vantagens para a pessoa jurídica:

O Pró-labore representa uma despesa para a empresa. Como foi visto essa despesa é dedutível para o cálculo do imposto de renda e contribuição social, trazendo um benefício para a empresa. Mas também gera custos a escolha por esse tipo de remuneração, pois existem tributos incidentes sobre ela.

O ônus que a empresa teve que arcar por distribuir valores a título de pró-labore foi de R\$ 19.767,12 referente à contribuição patronal da empresa no ano de 2006 como demonstrado abaixo.

Despesa c/a Contrib. Patronal = R\$ 98.835,60 x 20% = R\$ 19.767,12.

A economia que a empresa obtém remunerando seus sócios com pró-labore é calculada, aplicando-se a porcentagem do imposto de renda e contribuição social sobre a despesa de pró-labore. E a despesa com a contribuição patronal gerada pela opção desse tipo de remuneração, como segue abaixo:

Economia c/ IRPJ e CSLL referente a despesa de contribuição patronal=

R\$ 19.767,12 x 24% = R\$ 474,41

Economia com IRPJ e CSLL referente a despesa com pró-labore =

R\$ 98.835,60 x 24% = R\$ 23.720,54

Nota-se que houve uma economia tributária de R\$ 24.194,95 distribuindo pró-labore aos sócios, observando que essa economia pode ser acrescida em 10% dos valores referentes as despesas com pró-labore e contribuição patronal se a empresa também pagar o adicional do imposto de renda.

Pode-se dizer então baseado nos dados e cálculos apresentados que a empresa obteve uma economia tributária líquida de R\$ 4.427,83, optando por remunerar seus sócios com pró-labore.

4.1.2 Ônus e Vantagens para a Pessoa Física

Os sócios que perceberam a remuneração a título de pró-labore tiveram custos referente ao INSS (contribuição individual) e imposto de renda retido na fonte. Sabe-se que o INSS que é descontado da pessoa física, é a contribuição paga a seguridade social que contribuirá para a aposentadoria do sócio, e é um ônus sem compensação no momento para este. Já o imposto de retido na fonte do pró-labore percebido é possível compensação com o devido na declaração de ajuste do sócio.

Abaixo segue a tabela com o custo de cada sócio referente ao INSS (contribuição individual).

	INSS
Sócio 1	1320,00
Sócio 2	1188,00
Sócio 3	3521,88
Sócio 4	1320,00
Sócio 5	3521,88
Total:	10871,76

Quadro 12 – Resumo INSS (Contribuição Individual)

Esta tabela é referente ao valor da retenção do imposto de renda de cada sócio. Esse valor não representa um ônus para o sócio, pois como falado anteriormente ele pode ser compensado.

	IRRF
Sócio 1	0,00
Sócio 2	0,00
Sócio 3	2011,56
Sócio 4	0,00
Sócio 5	2011,56
total:	4023,12

Quadro 13 – Resumo IRRF Sócio Pró-Labore

4.2 Remuneração à título de Juros Sobre Capital Próprio

Os juros sobre o capital próprio são outra opção que a empresa pode adotar para remunerar seus associados. São calculados aplicando-se a taxa de juros a longo prazo (TJLP) sobre os valores das contas do Patrimônio Líquido. Sabe-se que o patrimônio líquido é formado pelo capital social realizado, pelas reservas (de capital, de lucros ou de reavaliação) e pelos lucros ou prejuízos acumulados.

Abaixo segue a tabela onde se encontra a TJLP anual, mensal e pro - rata dia. A TJLP que foi ocupada é a mensal, as outras aparecem na tabela apenas à título de conhecimento.

Taxas de Juros a Longo Prazo

MÊS	TJLP	TJLP pro-rata mês	TJLP pro-rata dia	TJLP Acum mensal
jan/06	9,00%	1,0075000	1,000250	0,0075
fev/06	9,00%	1,0075000	1,000250	0,0151
mar/06	9,00%	1,0075000	1,000250	0,0227
abr/06	8,15%	1,0067917	1,000226	0,0296
mai/06	8,15%	1,0067917	1,000226	0,0366
jun/06	8,15%	1,0067917	1,000226	0,0436
jul/06	7,50%	1,0062500	1,000208	0,0502
ago/06	7,50%	1,0062500	1,000208	0,0567
set/06	7,50%	1,0062500	1,000208	0,0633
out/06	6,85%	1,0057083	1,000190	0,0694
nov/06	6,85%	1,0057083	1,000190	0,0755
dez/06	6,85%	1,0057083	1,000190	0,0817

Quadro 14 – Taxa de Juros a Longo Prazo

Para ser efetuado o cálculo dos juros sobre capital próprio, são necessários os dados do patrimônio líquido da empresa, conforme foram retirados do balanço do ano de 2006:

PATRIMONIO LÍQUIDO	5.239.641,19
CAPITAL SOCIAL	2.813.000,00
RESERVAS DE CAPITAL	96.367,73
LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	2.330.273,46

Quadro 15 – Patrimônio Líquido

Baseado nesses dados, foram efetuados os cálculos de juros sobre capital próprio mensalmente. Utilizou-se a taxa de juros a longo prazo de cada período. Nota-se que a taxa altera-se trimestralmente, sendo assim aplicada em cada conta do patrimônio líquido. Chegando dessa maneira ao valor da despesa com remuneração de juros sobre capital próprio em cada mês.

Conforme segue tabela abaixo:

	Capital Social	Juros s/Capital Próprio até o período	Reservas de Capital	Juros s/Capital Próprio até o período	Lucros Acumulados	Juros s/Capital Próprio até o período	Juros s/Capital Próprio até o período
jan/06	2.813.000,00	R\$ 21.097,50	96.367,73	722,76	2.330.273,46	17.477,05	39.297,31
fev/06	2.813.000,00	R\$ 21.097,50	96.367,73	722,76	2.330.273,46	17.477,05	39.297,31
mar/06	2.813.000,00	R\$ 21.097,50	96.367,73	722,76	2.330.273,46	17.477,05	39.297,31
abr/06	2.813.000,00	R\$ 19.105,90	96.367,73	654,53	2.330.273,46	15.827,22	35.587,64
mai/06	2.813.000,00	R\$ 19.105,90	96.367,73	654,53	2.330.273,46	15.827,22	35.587,64
jun/06	2.813.000,00	R\$ 19.105,90	96.367,73	654,53	2.330.273,46	15.827,22	35.587,64
jul/06	2.813.000,00	R\$ 17.581,25	96.367,73	602,30	2.330.273,46	14.564,21	32.747,76
ago/06	2.813.000,00	R\$ 17.581,25	96.367,73	602,30	2.330.273,46	14.564,21	32.747,76
set/06	2.813.000,00	R\$ 17.581,25	96.367,73	602,30	2.330.273,46	14.564,21	32.747,76
out/06	2.813.000,00	R\$ 16.056,60	96.367,73	550,07	2.330.273,46	13.301,20	29.907,87
nov/06	2.813.000,00	R\$ 16.056,60	96.367,73	550,07	2.330.273,46	13.301,20	29.907,87
dez/06	2.813.000,00	R\$ 16.056,60	96.367,73	550,07	2.330.273,46	13.301,20	29.907,87
Total:		R\$ 221.523,75		7.588,96		183.509,03	412.621,74

Quadro 16 – Resumo Juros Sobre Capital Próprio

4.2.2 Aspectos e efeitos dos Juros na Pessoa Jurídica

Nota-se que a empresa obteve no ano de 2006 uma despesa total de juros sobre capital próprio no valor de R\$ 412.621,74. Sabe-se que como visto anteriormente, essa despesa é dedutível p/ base de cálculo do imposto de renda e contribuição social. Havendo uma economia no ônus tributário de 15% de imposto de renda (podendo chegar a 25% se houver adicional) e 9% de contribuição social, totalizando um mínimo de economia de 24% podendo chegar a 34%.

Calculando, o total de despesa com juros no valor de R\$ 412,621,74 x 24% encontra-se um total de economia tributária anual no mínimo de R\$ 99.029,22. Esse é o valor que a empresa deixa de pagar referente ao imposto de renda e contribuição social, calculando a despesa com remuneração de juros sobre o capital próprio.

4.2.3 Aspectos e efeitos na Pessoa Física :

Para o sócio pessoa física, há incidência de 15% de imposto de renda retido na fonte, de obrigação da empresa recolher. Esse valor é descontado do valor que o sócio tem a receber à título de juros. É considerado um ônus para o sócio, pois apesar de ser de obrigação da empresa o recolhimento, é um valor retido à encargo do sócio. Os valores recebidos como remuneração de juros sobre capital próprio pelos sócios são considerados rendimentos de tributação exclusiva na fonte, ou seja, não há a possibilidade de compensação desse imposto pago com o devido na declaração de ajuste anual do receptor do rendimento.

Destaca-se que a empresa optou por distribuir todo o valor calculado de juros sobre capital próprio aos sócios, fazendo a distribuição proporcional à sua participação no capital social da empresa, como consta no contrato social.

Abaixo segue a tabela com a porcentagem referente à participação de cada sócio no capital da empresa, constando a importância referente à remuneração com juros distribuída a cada um dos sócios, com os respectivos valores de imposto de renda retido na fonte.

Conforme pode ser visto na tabela, cada sócio percebeu um valor de juros no ano de 2006 de R\$ 82.524,35, tendo um ônus tributário referente ao imposto de renda na fonte de R\$ 12.378,65.

		Despesa c/juros	IRRF
Sócio 1	20%	R\$ 82.524,35	R\$ 12.378,65
Sócio 2	20%	R\$ 82.524,35	R\$ 12.378,65
Sócio 3	20%	R\$ 82,524,35	R\$ 12.378,65
Sócio 4	20%	R\$ 82,524,35	R\$ 12.378,65
Sócio 5	20%	R\$ 82,524,35	R\$ 12.378,65
Totais:	100%	R\$ 412.621,74	R\$ 61.893,26

Quadro 17 – Distribuição de Juros Sócios

Abaixo consta o quadro com os lançamentos pertinentes a contabilização dos juros. Percebe-se que é debitado em conta de despesa com juros sobre capital próprio (conta de resultado) todo o valor da remuneração. Em contrapartida, é creditado a conta de imposto de renda a recolher (passivo) e credita-se as contas de juros sobre capital próprio a pagar (passivo) de cada sócio.

D – Despesa com Juros Sobre Capital Próprio	R\$ 412.261,74
C - Imposto de Renda a Recolher (JCP)	R\$ 61.893,26
C - Juros S/Cap.Próprio a Pg Sócio 1	R\$ 70.145,70
C - Juros S/Cap.Próprio a Pg Sócio 2	R\$ 70.145,70
C - Juros S/Cap.Próprio a Pg Sócio 3	R\$ 70.145,70
C - Juros S/Cap.Próprio a Pg Sócio 4	R\$ 70.145,70
C - Juros S/Cap.Próprio a Pg Sócio 5	R\$ 70.145,70

Quadro 18 – Lançamentos Juros Sobre Capital Próprio

4.3 Distribuição de lucros

A distribuição de lucros aos sócios é isenta desde o ano de 1996. Sabe-se que o resultado apurado no período é transferido para conta de lucros/prejuízos no patrimônio líquido da empresa e desta conta é dada a destinação dos lucros aos sócios

Como se pode observar em seu demonstrativo do resultado, a empresa teve no período de 2006 um resultado positivo de R\$ 686.403,09, tendo disponível anterior à este ano em seu patrimônio líquido na conta lucros acumulados um valor de R\$ 2.330.273,46.

A empresa optou por distribuir aos seus sócios R\$ 400.000,00, proporcionalmente à suas participações no capital social.

Seguindo abaixo os devidos lançamentos:

- 1) Pela proposta de distribuição de lucros: é debitada a conta de resultado do exercício e creditada a conta de lucros acumulados pelo valor total do resultado do período que é de R\$ 686.403,09 e logo após efetuada a transferência debitando-se a conta de lucros acumulados no patrimônio líquido e creditando-se a conta de lucros a pagar no passivo pelo valor pelo valor a ser distribuído que é de R\$ 400.000,00.

D – Resultado do exercício (conta de resultado)	
C - Lucros/Prejuízos Acumulados (patrimônio líquido)	R\$ 686.403,09
D – Lucros/Prejuízos Acumulados (patrimônio líquido)	
C - Lucros a Pagar (passivo circulante)	R\$ 400.000

Quadro 19 – Lançamentos Distribuição de Lucros

- 2) Pelo pagamento: é debitada a conta de lucros a pagar no passivo circulante e creditada a conta de banco ou caixa no ativo circulante.

D – Lucros a pagar (Passivo Circulante)	
C – Banco (ativo circulante)	R\$ 400.000

Quadro 20 – Lançamentos Pagamento de Lucros

Destaca-se que a empresa ao optar por esse tipo de remuneração não obtém qualquer tipo de ônus tributário, já que não há incidência de nenhum tributo. Porém, não há também economia tributária, pois esse tipo de remuneração não é dedutível na base de cálculo de nenhum tributo.

4.3.1 Quadro demonstrativo do ônus tributário para a pessoa jurídica

Abaixo segue o quadro demonstrando os valores de cada tributo incidente a respectiva remuneração efetuada. Após os demonstrativos segue a análise.

Remuneração dos sócios	IRRF	INSS 20%	IRPJ/CSLL	INSS 20%
Pró-Labore	NÃO	R\$ 19.767,12	R\$ 23.720,54	R\$ 474,41

Juros S/Cap. Próprio	NÃO	NÃO	R\$ 99.029,22	NÃO
Distribuição de Lucros	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 21 – Demonstrativo do ônus Tributário Pessoa Jurídica

4.3.2 Quadro demonstrativo da economia tributária para a pessoa jurídica

Segue o quadro abaixo, demonstrando a economia tributária obtida na escolha por cada forma de remuneração. Obtiveram-se esses dados diminuindo o benefício do ônus tributário em cada tipo de remuneração.

Remuneração dos sócios	Economia Tributária Líquida
Pró-Labore	R\$ 4.427,83
Juros S/Cap. Próprio	R\$ 99.029,22
Distribuição de Lucros	R\$ 0,00

Quadro 22 – Economia Tributária Pessoa Jurídica

4.4 Análise dos efeitos causados à pessoa jurídica pela opção de cada forma de remuneração:

Para a pessoa jurídica percebe-se com base nos cálculos efetuados que a opção por remunerar seus sócios por meio de pró-labore, trouxe para empresa uma despesa com a contribuição patronal de R\$ 19.767,12. Mas também trouxe uma economia tributária no total de R\$ 24.194,95, pois há efeito direto na base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido. Já que tanto a despesa com o pró-labore, como a despesa do INSS (contribuição patronal) decorrente da opção do cálculo com o pró-labore, são consideradas despesas operacionais e dedutíveis. Chega-se em um total líquido de R\$ 4.427,83 em economia tributária, optando por esse tipo de remuneração, o

que significa que se a empresa escolhesse remunerar seus sócios apenas dessa maneira, não teria prejuízo. Porém, comparando-se com a forma de remuneração Juros Sobre Capital Próprio, a empresa alcançou uma economia tributária que chegou à R\$ 99.029,22, pois também é uma despesa dedutível na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social. E não traz encargos tributários para a pessoa jurídica, já que o imposto de renda retido na fonte incidente sobre esse tipo de remuneração é descontado do valor que o sócio tem a receber, e não representa um custo para a empresa.

E por último analisando a distribuição de lucros, destaca-se que a empresa ao optar por esse tipo de remuneração não obteve nenhum tipo de ônus tributário, mas também não usufruiu de nenhum benefício, pois a distribuição de lucros é isenta e não representa uma despesa para a empresa.

Conclui-se então, que a forma de remuneração mais vantajosa para a empresa é distribuição de juros sobre capital próprio, pois optando por remunerar seus sócios dessa maneira, obteve uma economia tributária que chegou a R\$ 99.029,22 no ano de 2006, poupando a empresa desse desembolso e permitindo a mesma remunerar o seu capital.

Abaixo segue o quadro com o ônus tributário em cada forma de remuneração, e a respectiva economia tributária alcançada na pessoa física do sócio.

Remuneração dos Sócios	Ônus Tributário IRRF	Ônus Tributário INSS 11%	Economia Tributária IRRF
Pró-Labore	R\$ 4.023,12	R\$ 10.601,76	R\$ 4.023,12
Juros S/Cap. Próprio	R\$ 61.893,26	NÃO	NÃO
Distribuição de Lucros	NÃO	NÃO	NÃO

Quadro 23 – Ônus Tributário Pessoa Física

Segue o quadro abaixo com a informação do total do ônus tributário à encargo do sócio em cada forma de remuneração:

Remuneração	

dos Sócios	Ônus Tributário Líquido
Pró-Labore	R\$ 10.601,76
Juros S/Cap. Próprio	R\$ 61.893,26
Distribuição de Lucros	R\$ 0,00

Quadro 24 – Total Ônus Tributário Pessoa Física

4.5 Análise dos efeitos causados na pessoa física pela opção de cada forma de remuneração:

Pode-se observar que a pessoa jurídica ao remunerar seus sócios com pró-labore e com juros sobre capital próprio, obteve uma economia tributária. Mesmo quando houve a distribuição de lucros essa opção não refletiu em um ônus para a pessoa jurídica. Apesar de também não ter trazido benefícios à esta. Nenhuma forma de remuneração ao final teve como um resultado negativo comparando ônus e economia tributária para a pessoa jurídica. Já esse efeito foi refletido na pessoa física do sócio, nota-se que quando foram distribuídos aos sócios rendimentos à título de pró-labore, os sócios tem um encargo previdenciário de R\$ 10.601,76. Lembrando que esse valor faz do sócio um segurado da previdência social e pode usufruir dos benefícios que estes têm direito, como por exemplo: aposentadoria, auxílio-doença, salário-família entre outros.

Já quando a empresa opta por remunerar seus sócios com juros sobre o capital próprio, os sócios sofrem um ônus tributário de R\$ 61.893,26, o que seria um encargo de R\$ 12.378,65 por sócio relativo ao imposto de renda retido na fonte. Esse imposto não pode ser compensado com o devido na declaração de ajuste final, representando um custo alto que reflete na pessoa do sócio.

A distribuição de lucros não causa efeito para pessoa física também, pois não incidência de nenhum tipo de tributo. Apenas há a necessidade de seguir os preceitos contábeis analisados no desenvolvimento.

Após a análise dos efeitos em cada forma de remuneração, em nível de planejamento tributário, a empresa tem como a melhor forma de remunerar seus sócios, a distribuição de juros sobre o capital próprio. Pois, após efetuados todos os cálculos e observado às análises comparativas dentre os tipos de remunerações, os juros sobre capital próprio foram a remuneração que permitiu a maior redução de tributos para a pessoa jurídica. Destacando que de forma lícita e

planejada. Observa-se que, mesmo essa opção de escolha tendo trazido um encargo tributário alto na pessoa física do sócio, ao comparar com benefício trazido a pessoa jurídica, este foi de maior relevância.

5 CONCLUSÃO

O Planejamento Tributário é uma atividade preventiva que busca reduzir a carga tributária, tendo como finalidade a maior economia fiscal possível, utilizando-se de técnicas lícitas para chegar ao seu fim.

Este trabalho mostrou uma forma de planejamento tributário voltado para a análise das remunerações dos sócios, permitindo à empresa obter dados suficientes para optar pela forma mais econômica de remunerar seus dirigentes.

Após efetuados os cálculos e feitas as análises, detectou-se que ao remunerar seu sócios com Juros Sobre Capital Próprio, a empresa obteve uma economia tributária significativa em seus resultados, tendo maior relevância quando comparada às outras formas de remunerações. A empresa deixou de desembolsar no ano de 2006 um valor ao total de R\$ 99.029,22 referente ao imposto de renda e contribuição social que pagaria se não tivesse remunerado seu capital por meio de juros sobre capital próprio. Portanto, analisando da ótica da pessoa jurídica entre os três tipos de remuneração desenvolvidas no trabalho: pró-labore, distribuição de lucros e juros sobre o capital próprio, os juros foram a opção que trouxe maior benefício à empresa.

Observa-se que, para a pessoa física incidiu um ônus alto de tributos, optando por remunerar seus sócios com juros, totalizando entre todos os sócios um valor de R\$ 61.893,26 de imposto de renda na fonte. Sendo um ônus que o sócio não pode compensar em sua declaração de ajuste, pois é considerada uma tributação exclusiva. No entanto, mesmo que a pessoa jurídica resolva arcar com este valor de imposto de renda, retido dos valores distribuídos à títulos de juros aos sócios, ela ainda assim terá uma economia tributária de R\$ 37.135,96. Sendo

os juros sobre capital próprio ainda assim a maneira mais econômica de remunerar os sócios para a empresa.

Ressalta-se que a empresa só obteve essa economia tributária, pois se enquadra no regime de tributação lucro real. Em outro regime não seria permitido a dedução da despesa com juros sobre capital próprio como já visto anteriormente.

Este trabalho demonstrou as diferentes formas de remunerar os sócios de entidades privadas. Evidenciou os tributos incidentes em cada tipo de remuneração, levantou aspectos contábeis e os efeitos tributários causados na pessoa física e na pessoa jurídica pela escolha de cada forma de remuneração e indicou a alternativa mais vantajosa economicamente de remunerar seus sócios e dirigentes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Fiscosoft. **Roteiros Tributários Impostos Federais**. São Paulo, 2007.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Tipos de Remuneração**. Parecer Normativo 18/1985, 2007

BRASIL. **Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999**. Regulamento do Imposto de Renda

BRASIL. **Decreto nº 4.729, de 09 de junho de 2003**

BRASIL. **Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995**.

BRASIL. **Lei 11.051 de 29 de dezembro de 2004**.

BRASIL. **Lei 10.406, de 10.01.2002**. Institui o Código Civil

CAMARGO, Fabretti. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 1997.

GUBERTI, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento Tributário: Análise jurídica e ética**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003

IUDICIBUS, Sérgio. **Contabilidade Comercial**. São Paulo: Atlas, 1987

IUDÍCIBUS, Sérgio (Coord.). **Contabilidade Introdutória**. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio (Coord.). **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. São Paulo: Atlas, 1995.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LOPES DE SÁ, Antonio. **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. São Paulo: Atlas, 1987.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Luís Martins. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2002.

YOUNG, Lúcia Helena. **Remuneração de Diretores, Sócios, Administradores e Empresários**. Curitiba: Juruá, 2005.

NOGUEIRA, R.B. **Planejamento tributário – Repercussão positiva nos resultados da empresa**. Gazeta Mercantil, São Paulo, 30 jan. 2007. Disponível em: <http://www.gazetamercantil.com.br/integranoticia>>. Acesso em: 04 jun. 2007.

PLÁCIDO e SILVA. **Vocabulário Jurídico**. São Paulo: Cia Editora Forense, 1998.

POLÔNIO, Wilson Alves. **A Perversidade dos tributos nas atividades empresariais**. FISCOSOFT, São Paulo, 20 mar. 2005. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br> Acesso em: 25 jun. 2007.

ANEXO I

Tabela de contribuição dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso, para pagamento de remuneração a partir de 1º de abril de 2007

Salário-de-contribuição	Alíquotas para fins de recolhimento ao INSS (%)
até R\$ 868,29	7,65*
de R\$ 868,30 a R\$ 1.140,00	8,65*
de R\$ 1140,01 a R\$ 1.447,14	9,00
de R\$ 1447,15 a R\$ 2894,28	11,00

Portaria nº 142, de 11 de abril de 2007.

ANEXO II

Tabela Progressiva Mensal Para fins de Imposto de Renda Pessoa Física

Base de Cálculo em R\$	Alíquota %	Parcela a Deduzir do Imposto em R\$
Até 1.164,00	-	-
De 1.164,01 até 2.326,00	15	174,60
Acima de 2.326,00	27,5	465,35

ANEXO III

Levantado em 31/12/2006

ATIVO

Página 594

ATIVO CIRCULANTE**DISPONIBILIDADES**

Caixa	4.500,84	
Bancos Conta Movimento	8.556,49	
Aplicações de Liquidez Imediata	444.569,08	
		457.626,41

REALIZÁVEL A CURTO PRAZO

Duplicatas a Receber	796.010,29	
Adiantamento a Fornecedores	1.475,64	
Adiantamento a Empregados	5.775,01	
Outros Adiantamentos	292,00	
Impostos a Recuperar	65.971,74	
Estoques	451.179,00	
Despesas do Exercício Seguinte	5.121,57	
		1.325.825,25

*** TOTAL DO ATIVO CIRCULANTE****1.783.451,66****REALIZÁVEL A LONGO PRAZO****DEPÓSITOS JUDICIAIS**

Depósitos Judiciais	1.071.915,78	
---------------------	--------------	--

OUTROS DIREITOS REALIZÁVEIS A LONGO PRAZO

F.N.D.DL 2288	1.336,42	
		1.073.252,20

*** TOTAL DO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO****1.073.252,20****PERMANENTE****INVESTIMENTOS**

Aplicações Incentivos Fiscais	3.862,14	
Participações em Outras Empresas	15.789,58	
		19.651,72

IMOBILIZADO

Bens de Uso	901.133,68	
(-) Depreciações Acumuladas	(490.029,83)	
Direitos de Uso	2.681.970,16	
(-) Depreciações Acumuladas	(44.586,95)	
Direitos de Uso	63.064,05	
		3.111.551,11

*** TOTAL DO PERMANENTE****3.131.202,83****TOTAL DO ATIVO****5.987.906,69**

Levantado em 31/12/2006

PASSIVO

Página 595

PASSIVO CIRCULANTE**EXIGIBILIDADES**

Fornecedores	171.178,62	
Adiantamento de Clientes	828,30	
Obrigações Trabalhistas	128.891,34	
Obrigações Tributárias	20.187,60	
Provisões de Férias e 13º Salário	170.767,66	
Empréstimos e Financiamentos	17.632,81	
Outras Obrigações	10.829,08	
		520.315,41

*** TOTAL DO PASSIVO CIRCULANTE 520.315,41****PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO****EXIGIBILIDADES**

Sócios Conta Particular	50.880,36	
Juros s/ Capital Próprio	177.069,73	
		227.950,09

*** TOTAL DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO 227.950,09****PATRIMÔNIO LÍQUIDO****CAPITAL SOCIAL**

Capital Social	2.813.000,00	2.813.000,00
----------------	--------------	--------------

RESERVAS DE CAPITAL

Reservas de Capital	96.367,73	96.367,73
---------------------	-----------	-----------

LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

Lucros Acumulados	2.330.273,46	2.330.273,46
-------------------	--------------	--------------

*** TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO 5.239.641,19****TOTAL DO PASSIVO 5.987.906,69****ANEXO IV**

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

RECEITAS	7.352.344,17
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS	7.352.344,17
RECEITA BRUTA	7.352.344,17
(-) DEDUÇÕES S/VENDAS	275.737,49
(-) COFINS	222.354,10
(-) DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS	625,99
(-) SERVIÇOS CANCELADOS	4.564,00
(-) PIS	48.193,40
RECEITA LIQUIDA	7.076.606,68
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS	3.344.166,87
LUCRO BRUTO	3.732.439,81
DESPESAS OPERACIONAIS	2.443.939,20
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	413.996,25
DESPESAS TRIBUTÁRIAS	13,73
DESPESAS DE PESSOAL	2.026.822,08
DESPESAS c/ VENDAS	2.007,14
PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO	1.100,00
RESULTADO FINANCEIRO	(339.778,09)
DESPESAS FINANCEIRAS	407.972,06
RECEITAS FINANCEIRAS	68.193,97
OUTRAS RECEITAS	43.834,18
RESULTADO OPERACIONAL	992.556,70
RECEITAS NÃO OPERACIONAIS	10.973,90
LUCRO ANTES DO IR E CSLL	1.003.530,60
IMPOSTO DE RENDA	225.641,46
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	91.486,05
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	686.403,09
