

FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA

**JOÃO VITOR GUERRA PENA
LUCAS RIBEIRO DE OLIVEIRA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DO IMPACTO DOS REGIMES DE
TRIBUTAÇÃO DE UMA EMPRESA COMERCIAL NO RAMO VAREJISTA DE
TINTAS**

CARATINGA

2019

FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA

**JOÃO VITOR GUERRA PENA
LUCAS RIBEIRO DE OLIVEIRA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DO IMPACTO DOS REGIMES DE
TRIBUTAÇÃO DE UMA EMPRESA COMERCIAL NO RAMO VAREJISTA DE
TINTAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora do curso de Ciências Contábeis, das Faculdades Doctum de Caratinga, como exigência parcial de obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação do professor Manoel Richardson Soares Grilli.

CARATINGA

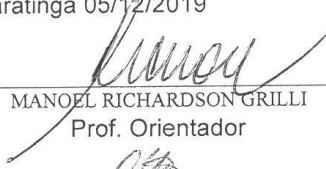
2019

TERMO DE APROVAÇÃO

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE DO IMPACTO DOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DE UMA EMPRESA COMERCIAL NO RAMO VAREJISTA DE TINTAS, elaborado pelo(s) aluno(s) JOÃO VITOR GUERRA PENA e LUCAS RIBEIRO DE OLIVEIRA foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceito pelo curso de CIÊNCIAS CONTÁBEIS das FACULDADES DOCTUM DE CARATINGA, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.


Caratinga 05/12/2019



MANOEL RICHARDSON GRILLI
Prof. Orientador



GISELEY XAVIER DA SILVA
Prof. Avaliador 1



AUCIONE APARECIDA BARROS GUIMARÃES
Prof. Examinador 2

RESUMO

O planejamento tributário consiste em um estudo de forma estritamente preventiva, envolvendo a escolha entre alternativas legais, que visam reduzir ou eliminar o ônus tributário pago pelo contribuinte. A implementação deste estudo possui três finalidades: evitar a incidência do fato gerador do tributo; reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo; retardar o pagamento do tributo, postergando o seu pagamento sem ocorrência de multa. A questão tributária nas empresas é algo essencial para seu desenvolvimento, dentre os regimes tributários existentes no Brasil temos o Simples Nacional, o Lucro Presumido, o Lucro Real e o Lucro Arbitrado, devendo ser realizada esta opção tributária sempre no início de cada ano civil, sendo exercida por todo o seu decorrer. Nesta perspectiva vemos a grande necessidade de uma correta decisão de qual seria a melhor opção para empresa. O Brasil apresenta uma alta carga tributária, o planejamento tributário é a principal forma de minimizar o pagamento de tributos de forma lícita, possibilitando que as empresas tenham uma tributação menos onerosa. Diante deste fato o presente estudo terá como o objetivo realizar o planejamento tributário da empresa. Através desta análise, com o objetivo de reduzir os custos e melhorar o desempenho econômico da empresa, pode-se observar qual o melhor regime de recolhimento de impostos no qual a mesma deva se enquadrar.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Regimes de Tributação, Tributos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. REFERENCIAL TEORICO	11
1.1. Contabilidade	11
1.2. Tributos no Brasil.....	11
1.2.1. Tributos.....	13
1.2.2. Impostos	14
1.2.3. Taxas	15
1.2.4. Contribuições.....	15
1.3. Planejamento tributário	16
1.3.1. Fato gerador	20
1.3.2. Incidência tributária.....	20
1.3.3. Diferença entre elisão e evasão fiscal	20
1.4. Sistemas de tributação no Brasil	21
1.4.1. Simples Nacional.....	21
1.4.1.1. Abrangência do simples nacional	22
1.4.1.2. Tributos e contribuições abrangidos	22
1.4.1.3. Tributos não abrangidos	22
1.4.1.4. Alíquotas e base de calculo	23
1.4.1.5. Créditos.....	23
1.4.2. Lucro Presumido	24
1.4.2.1. Base de calculo	25
1.4.2.2. Alíquotas.....	26
1.4.2.3. PIS e COFINS cumulativo.....	26
1.4.2.3.1. Base de calculo	26
1.4.2.3.2. Exclusões da base cálculo	27
1.4.3. Lucro Real	27
1.4.3.1. Base de cálculo	28

1.4.3.2.	Alíquotas	29
1.4.3.3.	PIS/COFINS não cumulativo	29
1.4.3.3.1.	Base de cálculo	29
1.4.3.3.2.	Exclusões ou deduções da base de cálculo	30
1.4.3.3.3.	Créditos.....	30
1.4.3.4.	ICMS no Lucro Presumido e no Lucro Real	31
1.4.3.5.	Base de calculo	31
1.4.3.6.	Substituição Tributária.....	33
1.4.3.7.	Obrigações trabalhista: Lucro Presumido e Lucro Real	34
1.4.4.	Lucro Arbitrado	36
2.	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	37
3.	RESULTADOS	39
3.1.	Simplex Nacional	40
3.2.	Lucro presumido.....	41
3.2.1.	ICMS.....	41
3.2.1.1.	ICMS sobre vendas	41
3.2.1.2.	ICMS sobre compras	42
3.2.1.3.	Apuração do ICMS	43
3.2.2.	PIS/COFINS cumulativo.....	44
3.2.3.	IRPJ Lucro Presumido.....	44
3.2.4.	CSLL Lucro Presumido.....	45
3.2.5.	INSS	45
3.3.	Lucro Real	47
3.3.1.	ICMS.....	47
3.3.2.	PIS/COFINS não cumulativo.....	47
3.3.3.	IRPJ e CSLL Lucro Real	48
3.3.4.	INSS	49
3.4.	Comparação entre Simplex Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.....	49

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
5. REFERÊNCIAS.....	54

INTRODUÇÃO

Justifica-se o desenvolvimento deste trabalho pelo fato do nível de tributação sobre as empresas no Brasil ser alto, chegando até a inviabilizar alguns empreendimentos, representando uma grande parcela do custo. Para que uma empresa pague menos impostos de forma lícita, o planejamento tributário é a principal ferramenta utilizada para atingir este objetivo. Ele atua de forma antecipada na criação de estratégias que visam a redução da carga tributária.

O Brasil é mundialmente conhecido como um país de grande desigualdade social, e um dos principais motivos é o ineficiente e injusto Sistema Tributário. Para se ter noção o PIB brasileiro é um dos maiores no ranque mundial entre os mercados emergentes, registrando no ano de 2018 em valores correntes, aproximadamente 6,764 trilhões de reais de acordo com dados do IBRE – Instituto Brasileiro de Economia. Em contrapartida a carga tributária foi de aproximadamente 32% do PIB, o que aponta para uma considerável arrecadação de tributo sobre a riqueza gerada pelo o país, assim podemos observar a má gestão tributária, onde o Brasil auferiu uma grande receita tributária e não é possível enxergar um grande retorno em melhorias no país.

Atualmente o Brasil passa por diversas mudanças econômicas, para que as empresas consigam sobreviver no mercado, é imprescindível a realização de um bom planejamento. A alta carga tributária acaba prejudicando aqueles que não estão preparados para estas mudanças, e não possuem conhecimento no planejamento tributário.

Um dos maiores empecilhos para o desenvolvimento das empresas no Brasil é a elevada carga tributária, que representa uma grande parcela do custo. Para poder driblar este elevado custo de forma legal, é necessário a realização de um planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal.

O planejamento tributário é essencial para avaliar a realidade da empresa e verificar o melhor regime tributário em que possa se enquadrar. Não devendo se ter uma perspectiva de qual sistema trará mais facilidade para empresa, mas sim da forma de recolhimento que proporcionara uma menor carga tributária de forma lícita.

Diante desta perspectiva foi abordado como problema de pesquisa, qual o melhor enquadramento tributário adotado a empresa, e para responder essa interrogante, nos levou ao nosso principal objetivo. Elaborar um planejamento

tributário que possibilite ao empresário uma melhor escolha do regime de recolhimento de impostos, realizando uma pesquisa bibliográfica sobre contabilidade tributária e planejamento tributário e coletando dados econômicos e financeiros por meios de documentos e relatórios contábeis, com objetivo realizar um parecer com o regime de recolhimento que possa proporcionar uma redução na carga tributária.

Os objetivos para serem respondidos foram direcionados pela hipótese, é possível que a empresa reduza sua carga tributária através de um bom planejamento tributário, reduzindo o recolhimento de tributos de forma lícita.

Cuja sustentação se dá pelo marco teórico situado pelo autor Latorraca (2000 p. 58)

Planejamento tributário pode-se definir como uma atividade empresarial que, desenvolva de forma preventiva, que organiza os atos e fatos administrativos com intuito de informar quais os ônus tributários e as opções legais que a empresa possa utilizar.

A construção da pesquisa se deu segundo os critérios metodológicos abaixo, distribuídos em três capítulos.

Abordando a visão teórica o trabalho foi estruturado pela seleção e adoção das obras que permitirão a construção de conceitos; tais como tributo, contabilidade tributária, regimes tributários. Estes se fazem importantes a pesquisa para um melhor entendimento a respeito do planejamento tributário e seu impacto nas finanças das empresas.

Ainda nesse sentido, se estabelece o valor das buscas pela internet, já que é grande a oferta de artigos, monografias, dissertações e teses sobre planejamento tributário.

Para obtenção e análise dos dados foi utilizado o critério de observação constituindo de ações que se manifestam ao longo da pesquisa e que tem como força e característica a presença dos seguintes pressupostos; a alta carga tributária do Brasil, o grande número de empresas autuadas, a falta de preparo das empresas em lidar com a legislação tributária.

No primeiro capítulo foi trabalhado uma breve contextualização do tema e a apresentação do objetivo geral e específicos. Onde será tratado particularidades e conceitos referentes a tributação. Dentro do limite do objetivo será abordado teoricamente os seguintes critérios; a importância do planejamento tributário.

No segundo capítulo voltou-se o olhar para revisão literária relacionada ao tema abordado que se dará no sentido de ampliar a compreensão sobre as relações existentes entre as empresas e os impactos causados pelos tributos em seus custos

E por último no terceiro capítulo a preocupação foi dada pela apresentação e discussão dos resultados obtidos, tendo como sustentação as ideias de autores como: Nilton Lotarraca, Marcelo Coletto Pohlmann, José Carlos Marion contendo as considerações finais e trabalhos futuros.

1. REFERENCIAL TEORICO

1.1. Contabilidade

De acordo com José Pessoa (2005, p. 14), define-se contabilidade como sendo “ a ciência que estuda e controla o patrimônio, sua composição, suas variações, o resultado decorrente das atividades desenvolvidas pela pessoa, seja física ou jurídica. ”

José Carlos Marion (2009, p. 28) ressalta que:

à contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para tomada de decisão dentro e fora da empresa. [...] a contabilidade não deve ser feita visando basicamente atender as exigências do governo, mas, o que é muito mais importante, auxiliar as pessoas a tomarem decisão.

Diante do exposto pelos autores, foi evidenciado a finalidade principal da contabilidade, que através do fornecimento de suas informações auxilia nas tomadas de decisões.

Marion (2009, p. 29) diz que os usuários são as pessoas que se utilizam da contabilidade, que se interessam pela situação da empresa e buscam na contabilidade suas respostas.

Dessa forma os usuários da contabilidade não se limitam somente aos stakeholders que estão diretamente ligados com a empresa, mas também os investidores, o governo, os bancos, os fornecedores, entre outros, que utilizam dos relatórios contábeis para terem informações que demonstre a situação da empresa.

1.2. Tributos no Brasil

O sistema tributário brasileiro é regido principalmente pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e o CTN.

A constituição federal em seus artigos 21 a 32 define as responsabilidades de cada ente federativo, divididos em União, Estados Federados, Municípios e Distrito Federal, já em seu título VI capítulo I é responsável por determinar o sistema tributário

nacional, dividido entre os artigos 145 a 162 defini as competências tributárias de cada ente federativo.

O art. 145 da Constituição Federal do Brasil determina a instituição dos tributos:

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

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

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

A receita tributária brasileira é composta de três tributos divididos entre os entes da federativos, onde cada um possui a competência de instituir determinados tributos.

Conforme o art. 153, compete a União a instituição de impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; sobre produtos industrializados; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural e sobre grandes fortunas.

É de competência dos Estados e ao Distrito Federal, segundo art. 155 a instituição de impostos sobre, transmissão causa mortis e doação, e quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e sobre a propriedade de veículos automotores.

Aos Municípios, segundo o art. 156, compete instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e sobre serviço de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Conforme o Código Tributário Nacional surgiu com a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 como decorrência da reforma iniciada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, que instituiu o Sistema Tributário Nacional.

Na década de 1950, foi elaborado um anteprojeto do Código Tributário Nacional sob a responsabilidade do tributarista Rubens Gomes de Souza. Durante anos, o anteprojeto foi analisado e debatido. O Código Tributário só seria transformado em lei mais de dez anos após.

De acordo com art. 1º o CTN estabelece o seguinte:

Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

Portanto a legislação tributária no Brasil tem como base o Código Tributário Nacional.

1.2.1. Tributos

De acordo com artigo 3º do Código Tributário Nacional, tributo é definido como:

Art. 3º 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.

O tributo é arrecado em moeda, incidindo somente sobre atos lícitos. É de atribuição dos entes federativos a competência de instituir os tributos. Segundo Luciano Amarro (1997, p. 99):

A constituição não cria tributos; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos. [...] Por isso, a competência tributária implica competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em outras normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido a incidência pela lei criadora do tributo.

Dessa forma fica previsto na constituição a responsabilidade pela efetiva criação do tributo dependendo da competência atribuída. Os tributos se classificam

de diversas formas, dentre elas podemos dividi-los em dois grandes grupos, em tributos diretos e em tributos indiretos.

Tributação indireta tem o valor, embutido no preço final do produto, é repassado ao consumidor. Exemplo: os impostos na conta do telefone ou de energia elétrica, transformam-se em imposto indireto quando repercute no preço final do produto. O mesmo ocorre, no Brasil, sobre a compra de bens de consumo (como roupas, calçados, alimentos): a principal carga tributária está embutida no preço, via impostos ditos "indiretos", como ICMS, IPI, PIS e COFINS.

O imposto direto é um imposto pago por parte das pessoas jurídicas e físicas, geralmente esses impostos são cobrados em cima dos rendimentos salariais ou sobre bens como casa, carro, entre outros; o imposto direto é cobrado diretamente do consumidor e pago diretamente para o governo.

Ele é cobrado independente da condição social que a pessoa se encontra. Um exemplo é quando o salário atinge a faixa de tributação assim o empregador desconta o IR do seu empregado e repassa - o ao fisco, mas neste caso o empregador é só responsável pelo recolhimento, e quem efetivamente paga esse imposto é o empregado. Por isso diz-se direto, tributado na fonte.

1.2.2. Impostos

A definição de imposto esta abordada no artigo 16 do código tributário nacional, onde afirma que, " imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal especifica, relativa ao contribuinte. "

O imposto é um tributo obrigatório atribuído ao governo federal, municipal e estadual, sua cobrança tem como objetivo custear as despesas públicas. Ele é o tributo mais importante, pois ele não depende da vontade do contribuinte, ele é cobrado de forma impositiva.

1.2.3. Taxas

O art. 77 do CTN define taxas como:

Art. 77. 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.

De acordo com Luciano Amaro (2009, p. 31) “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do estado. O estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”.

Deferente dos impostos, a taxa tem como fato gerador a efetiva atuação estadual, ou seja, o estado presta algum serviço para o contribuinte, e cobra uma taxa por essa prestação.

1.2.4. Contribuições

Conforme Eduardo Sabbag (2017) as contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevivendo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico”.

Segundo o artigo 81 do código tributário nacional:

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.

A contribuição de melhoria é um tributo criado pelo poder público com a finalidade de custear a obra pública. Ele pode ser exigido na ocorrência da realização da obra pública e valorização imobiliária ocorrida pelas obras públicas.

Conforme Hugo de Brito Machado, podemos conceituar as contribuições sociais como:

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social. (2004, p. 389)

Conforme conceituado por Hugo de Brito Machado, a contribuição social é um tributo com finalidade constitucionalmente definida, ele busca financiar benefícios que possam atingir toda sociedade.

1.3. Planejamento tributário

A contabilidade tem como finalidade principal o controle do patrimônio, para através deste controle poder ter a maximização dos resultados almejados pelas organizações. Além de atender as necessidades do fisco, ela tem um papel fundamental na redução da despesa tributária, que muitas das vezes representam um fator determinante na saúde financeira da empresa, devido a custos desnecessários que influenciam diretamente na sua competitividade no mercado.

Para Latorraca (2000 p. 58), “planejamento tributário pode-se definir como uma atividade empresarial que, desenvolva de forma preventiva, que organiza os atos e fatos administrativos com intuito de informar quais os ônus tributários e as opções legais que a empresa possa utilizar”.

Compartilhando com este mesmo pensamento, Oliveira (2004 p. 39) complementa que “a falta de planejamento estratégico tributário pode deixar a empresa mal preparada para investimentos futuros, devido a uma possível insuficiência de caixa, gerando um desgaste desnecessário de investimentos forçados para cobertura de gastos que não estavam previstos. ”

Chiomento (2010) menciona importância do Planejamento Tributário:

O planejamento tributário deve receber enorme atenção, pois é ele que permite, por meio de cálculos baseados em projeções de resultados, reduzir o ônus tributário, dentro dos ditames legais. A análise dos tributos, bem como seus reflexos na organização, é uma atitude extremamente positiva e preventiva, na qual é possível analisar o melhor modelo de tributação.

Para realização deste planejamento é necessário, que se entenda a realidade financeira e econômica da empresa, além de um amplo conhecimento na área da contabilidade tributária e na legislação fiscal vigente.

Segundo Borges:

Planejamento Tributário é como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiantamento do ônus fiscal. BORGES (2002, p. 152)

O planejamento tributário tem o objetivo de reduzir ou eliminar o ônus fiscal, mas não deve ser confundido com a sonegação fiscal. Planejar é desenvolver antecipadamente ações que alvejam reduzir a carga tributária, utilizando de meios legais, opções que possam melhorar o resultado da empresa, diferente de sonegar, que utiliza de formas ilegais ações que visam ludibriar a fiscalização para não efetuar o recolhimento dos tributos.

A lei nº 4.729, de 14 julho de 1965, em seu Art 1º define o crime de sonegação fiscal:

- I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
- II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;
- III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
- IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.
- V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Também denominada como evasão fiscal, o crime de sonegação pode acarretar diversos problemas criminais contra a empresa e seus colaboradores. Além de proporcionar custos inesperados devido a possíveis multas que possam vir a ser cobradas.

A contabilidade tributaria é quem tem a função de apurar e controlar os tributos pagos pela empresa no exercício fiscal. Ressaltando da importância da exatidão na apuração destes tributos, para evitar o recolhimento de valores indevidos assim como a falta de seu recolhimento.

A contabilidade tributária é a disciplina ou o ramo da contabilidade que se dedica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos aplicáveis a apuração dos tributos devidos pelas empresas e entidades em geral, a busca e análise de alternativas para redução da carga tributária e ao cumprimento das obrigações acessórias. (Pohlmann, 2010, p. 14).

Através deste conceito de Pohlmann percebemos como a contabilidade tributária tem como foco principal alcançar, através de suas técnicas, a apuração com exatidão dos tributos devidos pelas empresas. Alinhada com o planejamento tributário, ambos possuem a finalidade principal da economia tributária.

Lembrando que esta economia deve ser alcançada de forma lícita, utilizando de ações legais para se alcançar o melhor resultado econômico possível no exercício social, sem deixar de cumprir com suas obrigações acessórias.

Sabemos que a sonegação pode resultar em um preço alto para empresa, acarretando multas altíssimas ou impedições fiscais que prejudicam no funcionamento da mesma no mercado. Por isso é de extrema importância a correta implementação da contabilidade tributária dentro das empresas.

Em pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), constatou que, somente em 2017 foram lavrados 665.056 autos de infração oriundo de tributos federais, de ICMS e de ISS, representando mais R\$ 304,42 bilhões.

O fator principal da sonegação fiscal está ligado a decisão do contribuinte, é ele quem decide em honrar suas obrigações fiscais ou em sonegar. Segundo Siqueira e Ramos (2005):

A sonegação é vista como um problema de alocação de portfólio: o contribuinte deve decidir qual a parcela de sua renda y (postulada como exógena) quer investir nesta atividade de risco. Se não quiser correr nenhum risco, declara completamente sua renda; caso contrário, declara somente uma fração dela e aceita correr o risco de ser flagrado e multado.

Além da persistência apresentada pelas empresas em ludibriar o fisco, praticando a sonegação, essa quantidade exorbitante de autuações registradas tem como parcela de contribuição a visão obsoleta dos empresários, que não entendem a importância da contabilidade tributária em seus empreendimentos, assim como a falta de profissionais qualificados para assumirem a responsabilidade de administrar os tributos pagos pelas empresas.

De acordo com Machado Segundo (2018, pag. 21), sejam quais forem os objetivos do estado, ele necessita de recursos financeiro para atingi-lo. A razão pelo qual ocorre a cobrança de todos estes tributos, é para que o Estado possa financiar suas atividades.

Neste contexto o contador é quem tem a função de não deixar que a empresa seja muito prejudicada com os tributos. Segundo Marion (2012, pag. 27), “ a função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da contabilidade para tomada de decisões. ”

Informações essas que serão importantes para melhor apuração dos tributos, a fim de não pagar mais do que o necessário.

Marion (2012, pag. 21), ainda ressalta que em nosso país, em alguns segmentos de nossa economia, principalmente na pequena empresa, a função do contador foi distorcida, estando voltada exclusivamente para satisfazer às exigências do fisco.

Mesmo tendo a possibilidade de estar atuando tanto dentro quanto fora das organizações, tirando a obrigação de se ter um gasto maior com o quadro de funcionários, o papel do contador não é utilizado em todo seu potencial.

A resolução CFC n.º 560, de 28 de outubro de 1983 diz sobre o ramo de atuação do contador:

O contabilista pode exercer as suas atividades na condição de profissional liberal ou autônomo, de empregado regido pela CLT, de servidor público, de militar, de sócio de qualquer tipo de sociedade, de diretor ou de conselheiro de quaisquer entidades, ou, em qualquer outra situação jurídica definida pela legislação, exercendo qualquer tipo de função (CFC, 1983).

Proporcionando ainda mais flexibilidade para os empresários para estarem realizando um melhor planejamento tributário em suas empresas.

1.3.1. Fato gerador

O fato gerador é uma situação descrita na lei, de caráter abstrato, que, quando ocorre em concreto, faz surgir uma obrigação tributária. Cada imposto, taxa, contribuição e demais tributos tem o seu fato gerador, e todos eles só podem ser cobrados a partir da existência dele.

Os artigos 114 e 115 da CTN definem fato gerador como:

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 de legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Conforme mencionado pelo Código Tributário Nacional, o fato gerador das obrigações acessórias será definido por qualquer situação, em que não se configure como uma obrigação principal.

1.3.2. Incidência tributária

A incidência tributária apenas se realiza quando ocorre o fato gerador, ou seja, atividades de comércio ou prestação de serviço. O tributo incide sobre o fato gerador e sua alíquota varia de acordo com a legislação.

1.3.3. Diferença entre elisão e evasão fiscal

Como citou Andrade Filho; Oliveira (2009) elisão é busca pela diminuição dos tributos, utilizando-se de meios que a lei permite, já, a Evasão consiste em burlar a lei, de fato é sonegar.

Segundo Andrade Filho; Oliveira (2009, p. 9), elisão fiscal “é a atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos de ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária.

1.4. Sistemas de tributação no Brasil

A legislação tributária brasileira apresenta os sistemas de tributos que a empresas podem se enquadrar nas seguintes modalidades: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional.

Lessa (2018) destaca que “cada um desses regimes é mais adequado para uma dada situação econômica da sua empresa. Também deve ser observado as restrições legais de cada regime antes de tomar a decisão”.

Dentre os regimes tributários daremos maior ênfase no Lucro Real, o Lucro Presumido e o Simples Nacional, porém também será abordado o Lucro Arbitrado, que se diferem da seguinte forma:

1.4.1. Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime destinado a Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Um dos grandes diferenciais é por se tratar de um regime de arrecadação compartilhada dos tributos, onde a fiscalização e cobrança dos tributos destinado a estas empresas é feito através de uma guia única.

Este regime é previsto pela lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

De acordo com a Receita Federal, para se enquadrar neste regime é necessário o cumprimento de algumas exigências, tais como: enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; cumprir os requisitos previstos na legislação; e formalizar a opção pelo Simples Nacional.

1.4.1.1. Abrangência do simples nacional

O simples nacional abrange as microempresas e empresas de pequeno porte, e está previsto na Lei Complementar nº 123/2006:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Além dos requisitos de receita bruta existe outras restrições para que a empresa possa se enquadrar no simples nacional. Não poderá se beneficiar do tratamento diferenciado a empresa cujo capital participe outra empresa jurídica; que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior; que participe do capital de outra pessoa jurídica; entre outros.

1.4.1.2. Tributos e contribuições abrangidos

Fica abrangido pelo simples nacional os impostos e contribuições, arrecadados em guia única, que são os seguintes: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP).

1.4.1.3. Tributos não abrangidos

O sistema de recolhimento simplificado abrange diversos impostos, porém não deixa as empresas optantes pelo simples nacional desobrigadas a outros impostos e contribuições devidos, que constam no Art. 13 § 1º da lei complementar 123/2006.

Dentre os impostos constantes nesta lei podemos citar: IOF, Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II), ITR, Imposto de Renda relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, a

ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente e relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas, Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), FGTS, PIS/Pasep, Cofins, IPI e ICMS.

1.4.1.4. Alíquotas e base de cálculo

De acordo com o Art. 18 da lei complementar 123/2006, o valor devido pelas empresas optantes pelo simples nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar. Para determinação da alíquota nominal, se utilizará como base, a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apurado.

Os percentuais efetivos de cada tributo serão determinados conforme os anexos I a V correspondentes a atividade da empresa. Será aplicado a alíquota efetiva sobre a receita bruta auferida pela empresa no período de apuração, sendo permitido o abatimento de impostos pagos anteriormente.

1.4.1.5. Créditos

Pelo fato de que as empresas inferiores que são optantes pelo simples nacional terem o montante de impostos pagos as empresas não optantes, pelo fato de possuírem sua alíquota reduzida em comparação com as demais, o art. 23 da lei complementar 123/2006 diz que “As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional”.

Dessa forma a lei determina que as empresas que optarem pelo simples nacional, não terão o direito de se apropriarem dos créditos de ICMS, e também não poderão transferir estes créditos.

Porém o § 1º deste art. aborda que as pessoas jurídicas que adquirirem mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional poderão se creditar do

ICMS, desde que seja observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

1.4.2. Lucro Presumido

O Lucro Presumido é a forma de tributação simplificada do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL).

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei 8.981/1995, artigo 45):

I – Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária, ou escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Também conhecido como “regime geral”, o Lucro Real se destaca pela possibilidade de diferentes organizações, independentemente de seu porte ou atividade, estarem aderindo a este regime. Diferente do anterior apresentado, que deve obedecer a alguns critérios para sua adoção.

Conforme citado por Pinto (2013) o lucro presumido é calculado sobre o faturamento trimestral, ou seja, a receita bruta, que compreende em vendas, excluídas as vendas canceladas, os descontos concedidos e os impostos não cumulativos cobrados, sem levar em consideração as despesas e custos.

A sua apuração será realizada trimestralmente, tomando por base a presunção do lucro bruto, determinado pela aplicação de percentuais variáveis, conforme o ramo de atividade da empresa sobre a receita bruta auferida em cada trimestre. Serão acrescidos à base de cálculo, e tributados diretamente, os ganhos de capital, de rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e rendimentos e os resultados positivos decorrentes de receitas. (OLIVEIRA, 2013).

1.4.2.1. Base de calculo

Segundo Santos (2008, p.2) o Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para efeito da determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não são sujeitas à apuração do lucro real.

A apuração da base de cálculo do lucro presumido deve ser feita de forma trimestral, tendo como base a aplicação sobre a receita bruta auferida pelas empresas no trimestre, de percentuais fixados na Instrução Normativa nº 1700/17 conforme o ramo de atividade das empresas.

Para determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, tem como base os percentuais conforme Quadro 1 a seguir:

Quadro 1 - Percentual para o cálculo da base de cálculo do IRPJ e CSLL

ATIVIDADE	IRPJ %	Receita anual até R\$ 120.000,00*	CSLL %
Revenda de combustíveis derivados de petróleo e álcool, GLP e gás natural veicular	1,6	-	12
Venda de Lubrificantes, Mercadorias, Produtos Industrializados	8	-	12
Industrialização por Encomenda	8	-	12
Atividade Rural	8	-	12
Sobre a receita bruta dos serviços hospitalares	8	-	12
Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou aplicação parcial de materiais	32	16	32
Construção civil, na modalidade total, fornecendo o empreiteiro todos os materiais indispensáveis à sua execução	8	-	12
Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	8	-	12
Serviços de transporte de cargas	8	-	12
Serviços de transporte de passageiros	16	-	12
Prestadoras de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentada, inclusive escolas	32	-	32
Intermediação de negócios, inclusive corretagem e as de representação comercial	32	16	32
Compra e venda de veículos usados	32	16	32

Administração, locação ou cessão de bens imóveis, e móveis.	32	16	32
Prestação de serviços de gráfica, com ou sem fornecimento de material, em relação à receita bruta que não decorra de atividade comercial ou industrial	32	16	32
Prestação de serviços de suprimento de água tratada e coleta de esgoto e exploração de rodovia mediante cobrança de pedágio (AD COSIT nº 16/2000)	32	16	32

Fonte: Econet, adaptada pelos autores

De acordo com a lei nº 9250 art. 40 as pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta trimestral seja de até R\$ 120.000,00, poderão aplicar o percentual de 16% sobre a receita bruta auferida mensalmente.

1.4.2.2. Alíquotas

Após a aplicação dos percentuais de presunção do lucro, será aplicado sobre a base de cálculo a alíquota dos impostos. Para o IRPJ, a alíquota é de 15%, e caso a base de cálculo ultrapasse o valor de R\$ 60.000,00 por trimestre, deverá aplicar um Adicional de Imposto de Renda, aplicando-se uma alíquota de 10% sobre o excesso. Para a CSLL, a alíquota é sempre 9% sobre a base de cálculo

1.4.2.3. PIS e COFINS cumulativo

As empresas tributadas pelo Lucro Presumido deveram adotar o regime cumulativo para o PIS e COFINS. No regime cumulativo aplica-se para o PIS e COFINS, 0,65% e 3% respectivamente. Uma alíquota inferior em relação ao regime não cumulativo, porém, não permite que as empresas se creditem destas contribuições sobre suas aquisições de mercadorias.

1.4.2.3.1. Base de calculo

A base de cálculo para as contribuições PIS e COFINS, tem como fato gerador o faturamento mensal, que corresponde a receita bruta, conforme disposto nos artigos 2º e 3º da lei 9.718/98

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2o compreende a receita bruta

1.4.2.3.2. Exclusões da base cálculo

Para determinar a base de cálculo das contribuições, há a possibilidade de exclusão da receita bruta, conforme Art. 3º da lei 9.718/98, excluem-se da receita bruta:

Art. 3º [...]

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

III - Revogado

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; e

V - Revogado

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

Conforme Pohlman(2010), há previsão de exclusão de outros valores da receita bruta para atividades específicas. Entre esses casos estão as instituições financeira em geral, as entidades de previdência privada, as seguradoras e as empresas de capitalização.

1.4.3. Lucro Real

O Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento (Decreto-lei 1.598/1977, art. 6).

Algumas empresas estão obrigadas a adotar como regime de tributação o Lucro Real, porém, mesmo se tratando de um regime geral ele não é muito utilizado pelas demais empresas por ser mais complexo que os demais e possivelmente ser mais oneroso.

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei 8.981/1995, art. 37, § 1º).

Conforme disposto no art. 14 da Lei 9.718/98, estão obrigadas ao lucro real as pessoas jurídicas:

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei no 10.637 de 2002).

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

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

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

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

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei no 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei no 12.249/2010, art. 139, inc I, d)

A partir de 01.01.2014 a lei 12.814/13 alterou a lei 9.718/98 que dispõe de novos valores de receita para que as pessoas jurídicas sejam obrigadas a adotar o Lucro Real como forma de tributação.

1.4.3.1. Base de cálculo

O Lucro Real é calculado com base no lucro obtido pela empresa, o cálculo do lucro é feito pela seguinte fórmula: $Receitas - Despesas = Lucro Real$.

Pelo fato de a base de cálculo ser o lucro contábil encontrado no período, as empresas que optam por esse regime tributário necessitam de ter um controle rigoroso da sua escrituração contábil, possibilitando uma melhor apuração. Diferente do regime de Lucro Presumido, que sua base de cálculo é definida aplicando-se uma alíquota de presunção de lucro, alíquota esse que é no máximo 32%, por este motivo, a opção

pelo Lucro Real pode se tornar mais interessante quando o lucro contábil apurado for inferior a 32% do faturamento no período de apuração.

1.4.3.2. Alíquotas

As alíquotas para cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica são de 15% para lucro de até R\$ 20.000,00 mensais, e 25% para lucro superior a R\$ 20.000,00 mensais; já para pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a alíquota será de 9% sobre o lucro.

1.4.3.3. PIS/COFINS não cumulativo

Os regimes de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS foram instituídos em dezembro de 2002 e fevereiro de 2004, respectivamente. O diploma legal da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa é a Lei 10.637/2002, e o da COFINS a Lei 10.833/2003.

Neste regime é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%.

As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no Lucro Real estão sujeitas à incidência não cumulativa, exceto: as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores de que trata a Lei 7.102/1983, e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo).

1.4.3.3.1. Base de cálculo

A base de cálculo da Contribuição utilizada para o PIS/PASEP e COFINS, com a incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, ou seja, venda de bens

e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, descontando os créditos.

1.4.3.3.2. Exclusões ou deduções da base de cálculo

Determinado na base de cálculo de acordo com a Lei no 10.637/2002, art. 1o, § 3º, podem ser excluídos:

V - a) Vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; [...]

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. [...]

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

X - subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; [...]

Art. 3o IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; dentre outras citadas na Lei citada acima.

1.4.3.3.3. Créditos

O Lucro Real é a apuração de PIS e COFINS, feita de forma não-cumulativa, assim permite que a empresa tenha créditos em determinadas despesas e custos; neste sistema as alíquotas são diferentes da forma cumulativa. A apuração de PIS e COFINS pela modalidade não-cumulativa é vista como uma das vantagens do Lucro Real, por permitir créditos nas operações.

De acordo com a Lei Nº 10.833, os tipos de créditos admissíveis são bens ou serviços utilizados como insumos, seja para a produção de um produto destinado a venda ou para a prestação de serviço; bens adquiridos para revenda; energia elétrica; aluguéis de prédios, equipamentos e máquinas pagos para pessoa jurídica; fretes e armazenamento na operação de venda; depreciação de bens e benfeitorias em

edificações próprias ; devoluções de vendas; peças e serviços de manutenção; vale-transporte, alimentação e uniformes dos colaboradores.

A modalidade de PIS e COFINS não-cumulativa é feita com alíquotas pré-determinadas sobre a receita bruta total e após são abatidos todos os créditos permitidos por lei, referentes às operações da empresa no mês, no valor a ser pago de imposto.

1.4.3.4. ICMS no Lucro Presumido e no Lucro Real

Está previsto no Art. 155, inciso II da Constituição Federal a competência de instituição do ICMS, sendo atribuído aos Estados e ao Distrito Federal. Segundo Pohlmann (2019 p. 225) o ICMS é o imposto que recebe maior atenção do legislador constitucional, dada a sua relevância econômica e orçamentária e a potencialidade de ocorrência da chamada “guerra fiscal” entre os estados e a federação.

Conforme disposto no Art. 155, §2º da Constituição Federal, o ICMS possui a característica de não cumulatividade:

Art. 155 [...]

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Dessa forma, será possível que o contribuinte utilize o crédito de ICMS relativo suas entradas para poder compensar os seus débitos, evitando uma tributação em cascata.

1.4.3.5. Base de calculo

O fato gerador do ICMS está vinculado a ocorrência de circulação de mercadorias. Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. As disposições referentes ao ICMS encontram-se disposto na LEI KANDIR.

De acordo com o Art. 12º da Lei Complementar nº 87/96 (LEI KANDIR) o fato gerador do imposto irá ocorrer no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

A Base de cálculo do imposto está previsto no Art. 13º desta mesma lei, respeitando a ocorrência do fato gerador.

Art. 13

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12; a) o valor da operação, na hipótese da alínea a; b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Por ser de competência dos Estados e do Distrito federal, cabe a eles a responsabilidade de regular e definir as alíquotas relativos ao ICMS, e as ocasiões em que se tem incidência de tal tributo

1.4.3.6. Substituição Tributária

A substituição tributária é uma forma de recolhimento antecipada do tributo. De acordo com o Art. 150 da Constituição Federal Do Brasil de 1988.

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

É de atribuição dos Estados a responsabilidade sobre a legislação da substituição tributária, porém, a base de cálculo do tributo terá como orientação o Art. 8º da Lei Complementa 87/96 (LEI KANDIR).

Com a finalidade de facilitar a fiscalização do pagamento de imposto, a lei poderá atribuir a um único contribuinte o recolhimento do imposto, dessa forma a substituição tributária não configura um benefício fiscal, trata-se, de uma modalidade

de recolhimento onde o imposto relativo as operações posteriores é recolhido de forma antecipada

1.4.3.7. Obrigações trabalhista: Lucro Presumido e Lucro Real

Empresas que são tributadas pelo Lucro Presumido e Lucro Real estão obrigadas as despesas com pessoal; sobre folha de pagamento temos a incidência da contribuição ao INSS, cujo ônus é dividido entre os empregados e empregadores, indenizações pagas aos funcionários e o encargo referente ao FGTS que é descontado 8%.

Os tributos devidos são: 20% do total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título durante o mês, aos 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, nos termos da lei ou do contrato ou ainda em convenção, acordo coletivo de trabalho e a sentença normativa.

A fim de custear a Previdência Social com auxílio doença e afastamentos decorrentes dos riscos aos trabalhadores, todas as empresas são obrigadas a recolher o RAT – Risco Ambiental do Trabalho, a alíquota do RAT varia de 1% a 3% sobre a folha de pagamento, dependendo do nível de risco que a atividade principal da organização ofereça a seus trabalhadores, a empresa deve contribuir com 1% para o risco de acidente considerado leve; 2% quando for considerado risco médio; e 3% quando for risco considerado grave.

São obrigadas também a recolher o chamado sistema S que são Senai, Sesi, Senac, Sesc, Sebrae, Senar, Sest, Senat e também Salário Educação:

- (SEBRAE) Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas: 0,6%
- (SENAI) Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, (SENAC) Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial ou (SENAT) Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte: 1,0%
- (SENAR) Serviço Nacional de Aprendizagem Rural : 0,2%
- Salário Educação: 2,5%

- (SESI) Serviço Social da Indústria, (SESC) Serviço Social do Comércio ou (SEST) Serviço Social do Transporte: 1,5%

Vale ressaltar que as empresas que fazem recolhimento de impostos ao Inbra estão isentas de contribuir para o Sistema S.

Com o total de todos os encargos sobre a folha de pagamento pode ser explicado na tabela abaixo, utilizando-se como exemplo uma folha de pagamento no valor de R\$ 200.000,00:

Tabela 1 – Encargos sobre a folha de pagamento

Encargos sobre a folha de pagamento		
Encargos Sociais:	Alíquota	Valor
INSS:	20%	R\$ 40.000,00
RAT:		
Risco Leve	1,0%	R\$ 2.000,00
Risco Médio	2,0%	R\$ 4.000,00
Risco Grave	3,0%	R\$ 6.000,00
Salário Educação:	2,5%	R\$ 5.000,00
SENAR:	0,2%	R\$ 400,00
SENAI:	1,0%	R\$ 2.000,00
SESI:	1,5%	R\$ 3.000,00
SEBRAE:	0,6%	R\$ 1.200,00
TOTAL	31,80%	R\$ 63.600,00

Fonte: Os autores.

A seguridade social que fica a cargo da empresa optante pelo Lucro Presumido ou Lucro Real é bastante oneroso e deve ser analisado pelo administrador da empresa, uma vez que pode representar até 31,80% dependendo do grau de riscos de acidentes, sobre o total das remunerações pagas aos empregados.

1.4.4. Lucro Arbitrado

Lucro Arbitrado é um tipo de apuração utilizado para definir a base de cálculo do imposto de renda e contribuição social, na hipótese de a empresa não conseguir atender as condições exigidas para a tributação pelo Lucro Real, Lucro Presumido ou pelo Simples Nacional.

Utiliza-se para definir a base de cálculo da apuração do IRRJ e da CSLL devidos no trimestre a soma de tais parcelas:

O valor resultante da aplicação, sobre a receita bruta da atividade da empresa, dos respectivos percentuais de arbitramento do lucro, fixados para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos não incluídos na receita bruta total.

Adoção desta modalidade somente será possível na ocorrência de hipóteses de arbitragem prevista na legislação fiscal. Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.

Esta modalidade deve ser aplicada pela autoridade tributária, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido. Como por exemplo: quando o contribuinte optante pelo lucro real deixa de realizar a escrituração em seu livro inventário, livro diário ou razão, etc.

2. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Beuren (2006, apud Hofstaetter 2014) os métodos e procedimentos da investigação são um caminho a ser seguido na busca para obter as respostas dos questionamentos de estudo.

Pode-se entender como metodologia, os métodos e procedimentos aplicados a ser seguido, para obtenção de respostas e questionamentos. A metodologia aplicada a pesquisa é composta pelos seguintes estágios;

A pesquisa teórica estruturou-se pela seleção e adoção das obras que permitirão a construção de conceitos; tais como tributo, contabilidade tributária, regimes tributários. Estes se fazem importantes a pesquisa para um melhor entendimento a respeito do planejamento tributário e seu impacto nas finanças das empresas.

A metodologia de observações buscou-se ações que se manifestam ao longo da pesquisa e que tem como força e característica a presença dos seguintes pressupostos; a alta carga tributária do Brasil, o grande número de empresas atuadas, a falta de preparo das empresas em lidar com a legislação tributária.

No que tange a abordagem do problema de pesquisa, foi utilizado tanto a pesquisa qualitativa.

Segundo Beuren (2003, p. 92):

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

A pesquisa qualitativa é importante para dar uma visão mais subjetivas dos dados obtidos. Assim como afirmado por Beuren, essa abordagem permite que se tenha uma perspectiva das causas e efeitos, possibilitando que se crie ideias e hipóteses dos dados narrativos.

O presente estudo se utiliza da pesquisa qualitativa, pois proporciona a criação de hipóteses e análises sobre o regime de tributação utilizado pela empresa, possibilitando uma reflexão do impacto causados pelos tributos.

Segundo Beuren (2006, apud Hofstaetter 2014) a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Em complemento aos demais procedimentos metodológicos, a pesquisa quantitativa, visa proporcionar dados mais concretos. Essa abordagem foi utilizada no estudo, pela necessidade de se possuir dados concretos que sustentem as comparações entre os valores apurados nos distintos regimes tributários que possam ser aplicados a empresa.

Com objetivo de se aprofundar nas análises utilizou-se a metodologia de estudo de caso, que conforme abordado por Yin (2001) o estudo de caso apresenta evidências suficientes para obter a confiança do leitor de que o pesquisador conhece o assunto com o qual está lidando. O estudo de caso possibilitou confrontar o tema estudado utilizando sua aplicação real.

3. RESULTADOS

Como objeto de pesquisa, foi utilizado uma empresa de tradição na região, que a pedido de seus proprietários não será divulgado seu nome.

É uma empresa de pequeno porte atua no ramo varejista de tintas, reconhecida em Caratinga e região pela qualidade, seriedade, e honestidade além do tratamento humanizado a todos seus clientes. Trabalhando com as marcas mais famosas no ramo de tintas, como Sulvinil e Shervim Williams, os seus consumidores podem se beneficiar da qualidade e variedade de seus produtos.

Prezando sempre pela melhor qualidade e um custo atraente, a empresa trabalha com fornecedores localizados não somente em Minas Gerais, mas também em outros estados.

Seus clientes são em grande maioria pessoas físicas, porém, a empresa não se limita a atender somente essa categoria, buscando parcerias também com empresas em Minas Gerais e Região.

Apesar de possuir uma movimentação relativamente alta, a empresa consegue manter-se com um quadro de funcionários baixo, composto por três colaboradores, que atuam na área de vendas e no atendimento ao cliente.

A partir deste capítulo serão apresentados os dados coletados na pesquisa, para dar início ao estudo prático elaborado. Fundamentado no referencial teórico, buscou-se avaliar o impacto que os tributos causariam na empresa de acordo com seu regime de tributação adotado.

Neste estudo sobre o Planejamento Tributário utilizou-se os dados referente ao ano de 2018, considerando para análise os regimes tributários do Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido. O primeiro regime analisado foi o Simples Nacional, que atualmente é o regime tributário adotado pela empresa.

3.1. Simples Nacional

Na apuração do Simples Nacional utilizou-se o faturamento da empresa no período analisado, aplicando a tabela da Lei nº 123/2006, apresentando o seguinte resultado, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Apuração do Simples Nacional

Apuração do Simples Nacional		
Competência: 2018	Faturamento Total	Valor recolhido pela empresa
Janeiro	216.957,44	15.940,10
Fevereiro	177.429,53	13.147,78
Março	171.775,91	12.737,36
Abril	193.191,39	14.137,94
Maio	181.740,70	13.507,56
Junho	149.387,12	11.345,35
Julho	187.670,58	14.263,85
Agosto	203.187,46	15.449,41
Setembro	164.375,48	12.415,21
Outubro	191.095,46	15.269,52
Novembro	203.327,55	15.238,80
Dezembro	213.443,59	15.955,59
Total Anual	2.253.582,21	169.408,47

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

A empresa como citado acima atualmente e tributada no Simples Nacional, no ano de 2018 teve um faturamento total de R\$ 2.253.582,21. Uma particularidade do Simples Nacional é o recolhimento dos tributos em guia única, e pelo fato de a base de cálculo ser o faturamento, o valor recolhido pela empresa teve variações durante os meses, ocasionado devido a sazonalidade do mercado varejista de tintas, onde, conforme podemos analisar na tabela acima, a empresa teve uma despesa tributária total de R\$ 169.408,47 no ano de 2018.

Tabela 3 – DRE acumulado do ano de 2018 Simples nacional

Demonstração de Resultado Anual - 2018	
Receita de Vendas	2.253.512,21
(-) Deduções	168.411,13
SIMPLES Nacional s/ Vendas	168.411,13
= Receita Bruta	2.085.101,08
(-) Custo da Mercadoria Vendida	1.853.065,83
(=) Resultado Bruto	232.035,25
(-) Despesas Operacionais	167.461,83
(=) Resultado Operacional	64.573,42
(+) Receitas não Operacionais	13.219,18
(-) Despesas não Operacionais	33.568,89
(=) Resultado Líquido do Período	44.223,71

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

Conforme demonstrado na DRE acima, o sistema de tributação Simples Nacional, apresentou um lucro de R\$ 44.223,71 (quarenta e quatro mil, duzentos e vinte e três reais, setenta e um centavos).

3.2. Lucro presumido

Continuando nosso estudo, foi utilizado o Lucro Presumido, onde foi apurado ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e INSS, Tabela 6 apresenta a apuração do ICMS no Lucro Presumido.

3.2.1. ICMS

Na apuração do ICMS, levou em consideração a venda de mercadorias tributadas, apurando o débito do imposto e aplicando-se a alíquota correspondente, assim como, apurou-se o crédito do ICMS considerando-se as compras tributadas.

3.2.1.1. ICMS sobre vendas

Aplicamos a alíquotas de 18% e 12% sobre as vendas tributadas, representadas pela base tributável que são os CFOPs 5102 e 6102 conforme demonstrado na Tabela abaixo.

Tabela 4 – ICMS sobre as vendas

ICMS sobre vendas			
Competência: 2018	Total das vendas	Base Tributável	Débito de ICMS
Janeiro	218.496,09	39.587,86	7.125,81
Fevereiro	177.429,53	32.761,95	5.897,15
Março	192.329,80	30.587,86	5.505,81
Abril	193.526,92	28.965,36	5.213,73
Mai	185.947,81	31.226,09	5.620,70
Junho	151.972,17	33.830,46	6.065,18
Julho	193.575,91	40.395,86	7.271,25
Agosto	209.264,60	42.961,26	7.733,03
Setembro	164.575,48	31.036,38	5.586,55
Outubro	199.504,39	33.546,04	6.038,29
Novembro	205.375,58	36.012,05	6.482,17
Dezembro	218.995,36	34.383,32	6.187,14
Total	2.310.993,64	415.294,49	74.726,81

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

O valor do débito de ICMS referente aos CFOPs citados acima gera o valor a pagar de R\$ 74.726,81 (Setenta e quatro mil, setecentos e vinte e seis reais, oitenta e um centavos) referente no ano de 2018.

3.2.1.2. ICMS sobre compras

Foram apurados os créditos de ICMS sobre as compras tributas, sendo que nas compras de mercadorias dentro de Minas Gerais aplicou a alíquota de 18% e sobre as compras de fora do estado aplicou a alíquota de 12%, representadas pela base tributável que são os CFOPs 1102, 2102 e 2353 conforme demonstrado na Tabela 5.

Tabela 5 – ICMS sobre as compras

ICMS sobre compras			
Competência: 2018	Total das compras	Base Tributável	Crédito ICMS
Janeiro	138.065,98	29.399,36	4.435,06
Fevereiro	144.199,72	16.902,61	2.456,64
Março	113.341,44	21.019,45	3.233,42
Abril	135.210,60	24.918,42	3.695,10
Maio	97.570,53	17.966,74	2.928,60
Junho	189.465,80	33.366,42	4.980,17
Julho	110.249,53	21.719,28	3.151,78
Agosto	177.716,73	19.618,45	3.030,64
Setembro	188.991,86	31.540,37	4.764,12
Outubro	204.778,10	28.193,74	4.120,17
Novembro	169.143,51	22.195,77	3.344,06
Dezembro	179.903,60	35.696,27	5.305,68
Total	1.848.637,40	302.536,88	45.445,44

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

O valor do crédito de ICMS referente aos CFOPs citados acima gera o valor a pagar de R\$ 45.445,44 referente no ano de 2018.

3.2.1.3. Apuração do ICMS

Após a apuração dos devidos débitos e créditos de ICMS da empresa, apurou-se o saldo de ICMS a recolher ou a recuperar, conforme tabela 6.

Tabela 6: Resumo de apuração do ICMS

Resumo de Apuração do ICMS			
Competência: 2018	Débito ICMS	Crédito ICMS	Saldo a recolher
Janeiro	7.125,81	4.435,06	- 2.690,76
Fevereiro	5.897,15	2.456,64	- 3.440,51
Março	5.505,81	3.233,42	- 2.272,39
Abril	5.213,76	3.695,10	- 1.518,66
Maio	5.620,70	2.928,60	- 2.692,10
Junho	6.065,18	4.980,17	- 1.085,01
Julho	7.271,25	3.151,78	- 4.119,47
Agosto	7.733,03	3.030,64	- 4.702,38
Setembro	5.586,55	4.764,12	- 822,42
Outubro	6.038,29	4.120,17	- 1.918,12
Novembro	6.482,17	3.344,06	- 3.138,11
Dezembro	6.187,14	5.305,68	- 881,45
TOTAL	74.726,85	45.445,46	- 29.281,39

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

Durante o ano de 2018, a empresa apurou seus créditos e débitos de ICMS, onde apresentou-se um saldo a recolher em todos os meses, totalizando um saldo de R\$ 29.281,39 para recolher em todo o ano.

3.2.2. PIS/COFINS cumulativo

No regime de tributação pelo Lucro Presumido utilizou-se a sistemática da cumulatividade no que tange as contribuições PIS e COFINS. O valor a ser recolhido foi encontrado mediante a aplicação da alíquota de 0,65% para o PIS, e 3% para a COFINS, sobre o faturamento tributável.

Tabela 7: Apuração PIS/COFINS no Lucro Presumido

Apuração PIS/COFINS - Lucro Presumido			
Competência: 2018	Base tributável	PIS - 0,65%	COFINS - 3,0%
Janeiro	217.559,99	1.414,14	6.526,80
Fevereiro	177.429,53	1.153,29	5.322,89
Março	178.426,93	1.159,78	5.352,81
Abril	193.208,39	1.255,85	5.796,25
Mai	185.655,37	1.206,76	5.569,66
Junho	151.972,17	987,82	4.559,17
Julho	193.575,91	1.258,24	5.807,28
Agosto	206.122,16	1.339,79	6.183,66
Setembro	164.575,48	1.069,74	4.937,26
Outubro	199.504,39	1.296,78	5.985,13
Novembro	204.439,05	1.328,85	6.133,17
Dezembro	218.011,76	1.417,08	6.540,35
TOTAL	2.290.481,13	14.888,13	68.714,43

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

O PIS e COFINS pelo regime cumulativo não permite utilizar-se de créditos sobre a compra, por isso, aplicou-se suas alíquotas sobre o faturamento tributável para apurar o valor a ser recolhido. Como podemos observar, a empresa apurou um valor total de R\$ 14.888,13 de PIS e R\$ 68.714,43 de COFINS, para ser recolhido referente ao ano de 2018.

3.2.3. IRPJ Lucro Presumido

A apuração do IRPJ foi feita de forma trimestral, aplicando-se uma alíquota de 8% de presunção de lucro sobre o faturamento, e posteriormente aplicou-se a alíquota de 15% sobre a base de cálculo para apurar o IRPJ a recolher.

Tabela 8 – Apuração IRPJ Lucro Presumido

Apuração IRPJ Lucro Presumido			
Competência: 2018	Faturamento	Base de cálculo IR	IR a recolher
1º Trimestre	566.162,88	45.293,03	6.793,95
2º Trimestre	524.319,21	41.945,54	6.291,83
3º Trimestre	555.233,52	44.418,68	6.662,80
4º Trimestre	607.866,60	48.629,33	7.294,40
TOTAL	2.253.582,21	180.286,58	27.042,99

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

Conforme podemos analisar na tabela acima, a empresa não ultrapassou o limite de R\$ 60.000,00 trimestral de presunção de lucro, ficando a mesma desobrigada de recolher o adicional de IRPJ. Apurou-se que no ano de 2018 a empresa teve um valor total de R\$ 27.042,99 para recolher de IRPJ.

3.2.4. CSLL Lucro Presumido

A apuração do CSLL foi feita de forma trimestral, aplicando-se uma alíquota de 12% de presunção de lucro sobre o faturamento, e posteriormente aplicou-se a alíquota de 9% sobre a base de cálculo para apurar a CSLL a recolher.

Tabela 9 – Apuração CSLL Lucro Presumido

Apuração CSLL Lucro Presumido			
Competencia:2018	Faturamento	Base de cálculo CSLL	CSLL a recolher
1º Trimestre	566.162,88	67.939,55	6.114,56
2º Trimestre	524.319,21	62.918,31	5.662,65
3º Trimestre	555.233,52	66.628,02	5.996,52
4º Trimestre	607.866,60	72.943,99	6.564,96
TOTAL	2.253.582,21	270.429,87	24.338,69

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

Para CSLL é aplicado uma alíquota única em sua apuração, não havendo um limite de base de cálculo para que se recolha valor adicional. Como pode ser analisado acima, a empresa apurou um valor total de R\$ 24.338,69 para recolher de CSLL.

3.2.5. INSS

O calculado de INSS foi aplicado a alíquota de 26,8% (INSS Empresa 20%, RAT 1%, 5,8% Terceiros que corresponde à soma do Salário Educação 2,5%, SENAR 0,2%, SENAI 1,0%, SESI 1,5% e SEBRAE 0,6%), conforme a Tabela 10 abaixo:

Tabela 10 – Cálculo do INSS patronal

INSS patronal		
Competência: 2018	Salário Base	INSS Patronal
Janeiro	4.940,00	1.323,92
Fevereiro	5.335,20	1.429,83
Março	5.532,80	1.482,79
Abril	5.928,00	1.588,70
Maio	5.928,00	1.588,70
Junho	5.928,00	1.588,70
Julho	6.290,26	1.685,79
Agosto	6.290,26	1.685,79
Setembro	6.323,20	1.694,62
Outubro	7.230,13	1.937,67
Novembro	7.534,00	2.019,11
Dezembro	6.959,67	1.865,19
Total	74.219,52	19.890,81

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

Foi apurado o INSS sobre o pró-labore, a alíquota aplicada foi de 20% sobre a base de cálculo demonstrada na tabela 11 abaixo:

Tabela 11 – Cálculo do INSS Pró-Labore

INSS Pró-labore		
Competência: 2018	Salário Base	INSS Pró-Labore
Janeiro	2.862,00	572,00
Fevereiro	2.862,00	572,00
Março	2.862,00	572,00
Abril	2.862,00	572,00
Maio	2.862,00	572,00
Junho	2.862,00	572,00
Julho	2.862,00	572,00
Agosto	2.862,00	572,00
Setembro	2.862,00	572,00
Outubro	2.862,00	572,00
Novembro	2.862,00	572,00
Dezembro	2.862,00	572,00
Total	34.344,00	6.864,00

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

O valor de INSS patronal referente ao ano de 2018 foi de R\$ 19.890,81 (Dezenove mil, oitocentos e noventa reais, oitenta e um centavos).

O valor de INSS sobre pró-labore referente ao ano de 2018 foi de R\$ 6.864,00 (Seis mil, oitocentos e sessenta e quatro reais) e o valor total de INSS recolhido pela

empresa no ano de 2018 foi de R\$ 26.754,81 (Vinte e seis mil, setecentos e cinquenta e quatro reais, oitenta e um centavos).

3.3. Lucro Real

Assim como na apuração do Lucro Presumido, agora será analisado a apuração do ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e INSS no regime do Lucro Real.

3.3.1. ICMS

No que se trata deste assunto, já foi abordado no capítulo 5.2.1.

3.3.2. PIS/COFINS não cumulativo

Para apuração do PIS e da COFINS no regime de Lucro Real é utilizado a sistemática da não cumulatividade. Para atividade da empresa utilizamos as alíquotas de 1,65% para o PIS, e 7,6% para a COFINS, utilizando dos créditos permitidos.

Tabela 12 – PIS não Cumulativo

PIS não cumulativo			
Competência: 2018	Débito	Crédito	Saldo
Janeiro	3.579,80	1.988,79	-1.591,00
Fevereiro	2.927,59	2.140,23	-787,36
Março	2.834,30	1.400,96	-1.433,34
Abril	3.187,66	1.898,83	-1.288,83
Mai	2.998,72	1.262,53	-1.736,19
Junho	2.464,89	2.782,44	317,55
Julho	3.095,41	1.572,12	-1.523,29
Agosto	3.352,59	2.408,99	-943,60
Setembro	2.712,20	2.774,81	62,61
Outubro	3.153,08	2.886,60	-266,48
Novembro	3.354,90	2.376,78	-978,12
Dezembro	3.521,82	2.542,32	-979,50
TOTAL	37.182,95	23.493,07	-10.168,06

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

O PIS e COFINS pelo regime não cumulativo permite que a empresa se utilize de créditos para compensar seu débito. Como podemos observar a empresa possuiu em alguns meses um crédito maior do que seu débito, ficando a mesma com valor a recuperar em alguns períodos. Durante o período analisado constatou que empresa possuiu um saldo a recolher no valor total de R\$ 10.168,06

Tabela 13 – COFINS não cumulativo

COFINS não cumulativo			
Competência: 2018	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
Janeiro	16.488,77	9.160,51	-7.328,26
Fevereiro	13.484,64	9.858,01	-3.626,63
Março	13.054,97	6.452,91	-6.602,06
Abril	14.682,55	8.746,12	-5.936,43
Maiο	13.812,29	5.815,30	-7.996,99
Junho	11.353,42	12.816,07	1.462,65
Julho	14.257,64	7.241,27	-7.016,38
Agosto	15.442,25	11.095,96	-4.346,29
Setembro	12.492,54	12.780,93	288,39
Outubro	14.523,25	13.295,85	-1.227,41
Novembro	15.452,89	10.947,60	-4.505,29
Dezembro	16.221,71	11.710,06	-4.511,65
TOTAL	155.045,22	108.210,52	-46.834,70

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

Com relação ao COFINS apurado pela empresa, assim como na apuração do PIS, a empresa possuiu em alguns meses um crédito maior do que seu débito, ficando a mesma com valor a recuperar em alguns períodos. Durante o período analisado constatou que empresa possuiu um saldo a recolher no valor total de R\$ 46.834,70.

3.3.3. IRPJ e CSLL Lucro Real

A apuração do IRPJ e CSLL foi feita de forma trimestral, aplicando-se sobre o resultado líquido do período, as alíquotas de 15% e 9% respectivamente. No primeiro trimestre a empresa apresentou um resultado líquido superior a R\$ 60.000,00 que fez com que fosse calculado um adicional de IRPJ de 10% sobre o valor que ultrapassou este limite, conforme tabela 14.

Tabela 14 – DRE acumulado do ano 2018 Lucro Real

Demonstração de Resultado Anual - 2018	
Receita de Vendas	2.253.512,21
(-) Deduções	266.954,98
ICMS s/ vendas	74.726,81
PIS s/ vendas	37.182,95
COFINS s/ vendas	155.045,22
(=) Receita Bruta	1.986.557,23
(-) Custo da Mercadoria Vendida	1.666.042,31
(=) Resultado Bruto	320.514,92
(-) Despesas Operacionais	194.216,64
(=) Resultado Operacional	126.298,28
(+) Receitas não Operacionais	15.103,80
(-) Despesas não Operacionais	33.568,89
(=) Resultado líquido antes do IRPJ e CSLL	107.833,19
CSLL	16.688,49
IRPJ	27.814,15
Adicional de IRPJ 10%	6.541,70
(=) Resultado líquido do período	56.788,85

Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

Durante o período analisado, a empresa apurou um valor total de R\$ 16.688,49 de CSLL, e R\$ 27.814,15 de IRPJ, além de ter recolhido um adicional de IRPJ de R\$ 6.541,70.

3.3.4. INSS

No que se trata deste assunto, já foi abordado no capítulo 5.2.5.

3.4. Comparação entre Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real

Apurou-se durante o ano de 2018, todos os impostos e contribuições que a empresa teria em cada regime tributário que adotasse. Onde podemos observar o impacto tributário causado na empresa de acordo com seu regime de tributação.

Tabela 15 – Comparativo de tributos

Comparativo de Tributos					
Simples Nacional		Lucro Presumido		Lucro Real	
Tributos	Anual	Tributos	Anual	Tributos	Anual
Simples	169.408,47	INSS	25.754,81	INSS	25.754,81
		ICMS	29.281,39	ICMS	29.281,39
		IRPJ	27.042,99	IRPJ	34.355,85
		CSLL	24.338,69	CSLL	16.688,49
		PIS	14.888,13	PIS	10.168,06
		COFINS	68.714,43	COFINS	46.834,70
TOTAL	169.408,47	TOTAL	190.020,44	TOTAL	163.083,30

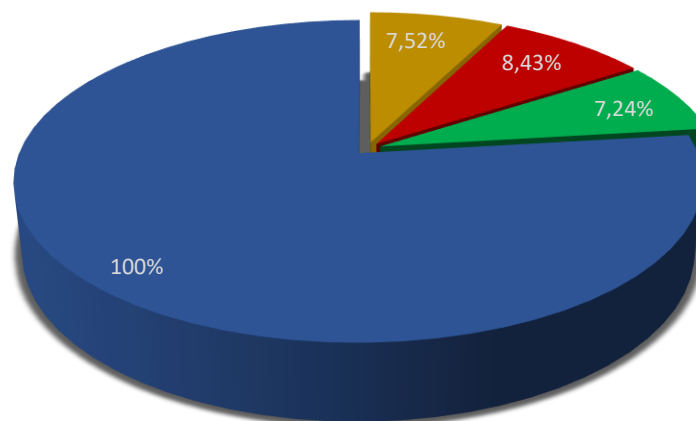
Fonte: Os autores, com base nos dados da pesquisa.

Como demonstrado na tabela acima, o Lucro Real é a opção de tributação mais vantajosa, pois a arrecadação de impostos foi a menor conforme o comparativo, o imposto a recolher foi de R\$ 163.083,30 (Cento e sessenta e três mil e oitenta e três reais e trinta centavos). Pelo Lucro Presumido apurou o valor total de impostos a recolher de R\$ 190.020,44 (Cento e noventa mil e vinte reais e quarenta e quatro centavos), já pelo Simples Nacional apurou o valor de R\$ 169.408,47 (Cento e sessenta e nove mil, quatrocentos e oito reais e quarenta e sete centavos), assim apurando - se um valor significativamente maior que o Lucro Real.

Gráfico 1 – Comparativo de impostos.

Comparativo de Impostos

■ Simples Nacional ■ Lucro Presumido ■ Lucro Real ■ Receita



No Gráfico acima apresentamos o comparativo do valor de tributos apurados em cada forma de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional com a receita de venda auferida. Ou seja, o valor de impostos apurados pelo Lucro Real representa 7,24% da receita, o Lucro Presumido representa 8,43% e o Simples Nacional representa 7,52%.

Através dessa comparação percebe-se como os tributos pagos representam uma parcela relevante em comparação com a receita. A empresa atualmente adota a forma de tributação no Simples Nacional, que conforme as análises e apurações dos dados anual de 2018 não foi a mais vantajosa, o tipo de tributação menos onerosa para empresa é o Lucro Real.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil um dos grandes empecilhos para os empreendimentos está relacionado aos tributos, além da alta carga tributária que possui a complexidade deste assunto também é grande. A legislação tributária está em constante alterações, e o profissional contábil deve estar qualificado para acompanhar essas mudanças. Diante deste cenário de mudanças contínuas e da grande onerosidade dos tributos sobre as empresas, o tema planejamento tributário tem se tornado mais importante para gestão das organizações.

Observando a necessidade de buscar meios de reduzir os tributos pagos pelas empresas de forma lícita, buscou-se realizar um comparativo entre os impostos recolhidos nos diferentes regimes tributários permitidos pela legislação, tendo como base os dados fornecidos pela empresa, apurou-se os impostos de acordo com a opção tributária possível, que são o Simples Nacional, o Lucro Real e o Lucro Presumido.

No decorrer do trabalho os objetivos traçados foram alcançados, e foi evidenciado a necessidade da implementação do planejamento tributário e como ele é um grande redutor de custos, se tornando uma ferramenta fundamental para a competitividade da empresa e sua sobrevivência no mercado. A necessidade da implementação do planejamento tributário nas organizações e de fundamental importância, visto que a empresa pode estar pagando mais impostos do que realmente deveria pagar

Para desenvolvimento desta pesquisa foi observado os impostos e contribuições que a empresa estaria obrigada a recolher, por isso, foram analisados os seguintes tributos: o Imposto de Renda (IRPJ), a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), o PIS, a COFINS, o INSS e o ICMS. No decorrer do estudo percebe-se a importância da qualificação do profissional contábil, visto que apesar de os tributos serem os mesmos, eles possuem tratamentos diferentes de acordo com o regime adotado pela empresa.

Atualmente a empresa se encontra enquadrada no regime tributário do Simples Nacional. Através dos dados disponibilizado e analisados, conclui-se que o

melhor enquadramento para empresa seria o Lucro Real. Apesar de o Simples Nacional proporcionar uma maior simplicidade para empresa, tanto na apuração de seus impostos quanto no recolhimento, este enquadramento está proporcionando para empresa uma maior despesa tributária.

Conforme analisado, para que empresa possua uma tributação menos onerosa, ela terá de optar pelo Lucro Real, e assim deverá se atentar ainda mais sobre a legislação vigente, pois este enquadramento obriga que a empresa tenha um controle maior sobre sua escrituração, além de ser obrigada a obrigações acessórias e declarações que não existia no Simples Nacional. Destaca-se que para essa conclusão foi utilizado os dados disponibilizados pela empresa, e aconselhamos que outros estudos dentro do planejamento tributário devam ser realizados, para que possa averiguar novos fatos que possam reduzir a despesa tributaria da empresa.

O presente trabalho sugere a realização de novas pesquisas abordando outras áreas diferentes, visto que determinados seguimentos possuem benefícios fiscais e tratamento tributário diferente que pode impactar nos resultados das empresas.

5. REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* **Sonegação fiscal das empresas**. Curitiba, 7 dez. 2018. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2710/SONEGACAO-FISCAL-DA-EMPRESAS>>. Acesso em: 27 mar. 2019.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14 Ed. revisada e atualizada, São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

AMORIM, Eduardo Carlos de; LINS, José Pessoa. **Conceitos Básicos de Contabilidade**. Disponível em: <https://portalesafaz.sefaz.pe.gov.br/moodle/cursos/Conceito_Contabilidade_atual/postila/Apostila%20de%20Contabilidade.pdf>. Acesso em: 18 set. 2019.

BEUREN, ILSE MARIA. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e pratica**. 3. ed. : Atlas. 2012. 195 p. Vol. Único

BORGES, Humberto B. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 2 ed. São Paulo, Saraiva, 2002 p. 152.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário**. 12 ed. – São Paulo: Editora Atlas S.A., 2012.

CETAD - CENTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS. **Carga Tributária no Brasil - 2017 (Análise por Tributo e Base de Incidência)**. Receita Federal Ministério da Economia, nov. 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2019.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n.º 560, de 28 de outubro de 1983. Dispõe sobre as Prerrogativas Profissionais. Regulamentação da Profissão de Contador.

Código tributário nacional. 3 ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531492/codigo_tributario_nacional_3ed.pdf>. Acesso em: 24 Nov. 2019.

DECRETO-LEI Nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/del1598compilado.htm>. Acesso em: 07 de abr. 2019.

FGV IBRE. **Monitor do PIB de Dezembro de 2018**. Portal IBRE, 13 fev. 2019. Disponível em: <<https://portalibre.fgv.br/main.jsp?lumChannelId=402880811D8E34B9011D92E5C726666F>>. Acesso em: 17 mar. 2019.

FILHO, José Andrade. **Manual de Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo, Atlas 2005

FLORES, Jeferson de Souza. **Contabilidade tributaria**. UNIFRA centro universitário franciscano, 2014. Disponível em: <https://mafiadoc.com/contabilidade-tributaria-unifra_5a1a04a41723dd3dcd08f225.html>. Acesso em: 07 de abr. 2019.

FONSECA, Luciane Schulz. **Noções de Direito Tributário**. Curitiba: Instituto Federal, 2010. Disponível em: <<https://efivest.com.br/wp-content/uploads/2018/11/tributario.pdf>>. Acesso em: 24 Nov. 2019.

GRAY, Alex. **As 10 Maiores Economias do Mundo em 2017**. Word Economic Forum, 10 mar. 2017. Disponível em: <<https://es.weforum.org/agenda/2017/03/las-10-mayores-economias-del-mundo-en-2017/>>. Acesso em: 17 mar. 2019.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. Teoria da contabilidade; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente – 5 ed. São Paulo: editora Atlas, 1999.

Jornal Contábil. **Conheça quais são os impostos sobre a folha de pagamento**. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/conheca-quais-sao-os-impostos-sobre-a-folha-de-pagamento/>>. Acesso em: 24 nov. 2019.

Jornal Contábil. **Lucro real e suas vantagens: créditos de PIS e COFINS**. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/lucro-real-e-suas-vantagens-creditos-de-pis-e-cofins/>>. Acesso em: 24 nov. 2019.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: impostos de renda das empresas**. 15 Ed. São Paulo, Atlas, 2000 p. 58.

LESSA, Gabriel. Regime de tributação: uma escolha importante. UFMJ consultoria jr, 2018. Disponível em: <<https://ucj.com.br/regime-de-tributacao/>>. Acesso em: 07 de abr. 2019

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual do direito tributário. 10 ed.– São Paulo: Editora Atlas S.A., 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24ª edição Revista, atualizada e ampliada. Editora Malheiros Editores. Disponível em: <https://www.academia.edu/35951267/LIVRO_Curso_de_Direito_Tributario_Hugo_de_Brito_Machado>. Acesso em: 24 Nov. 2019.

MARION, Jose Carlos. Contabilidade empresarial. 16. ed.: editora atlas. 2012. 531 p. Vol. Único

MARION, José Carlos. **Contabilidade Basica**. 10. ed. atual. São Paulo: Editora Atlas SA, 2009.

Moraes, Allan. Competência tributária: instituição e arrecadação de tributos no regime federativo. 2014. 118 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014

OLIVEIRA, Luís Martins de, et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Martins de Oliveira; et al. **Manual da Contabilidade Tributária**. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil SA, 2010.

Portal Tributário. **PIS e COFINS – Síntese dos regimes de incidência**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/pis-cofins-regimes.htm>>. Acesso em: 24 nov. 2019.

PRESIDENCIA DA REPUBLICA. **Lei Complementar Nº 123**, De 14 De Dezembro De 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 19 dez. 2006.

PRESIDENCIA DA REPUBLICA. **Lei Nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, 19 jul. 1965.

PRESIDENCIA DA REPUBLICA. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

PRESIDENCIA DA REPUBLICA. **Emenda constitucional nº 18**, de 1 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, 1 dez. 1965.

PRESIDENCIA DA REPUBLICA. **Lei nº 5172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 27 out. 1966.

PRESIDENCIA DA REPUBLICA. **Lei nº 5172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 27 out. 1966.

PRESIDENCIA DA REPUBLICA. **Lei nº 9.250**, de 26 de dezembro de 1995. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 27 dez. 1995.

RECEITA FEDERAL. **O que é simples nacional ?**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>>. Acesso em: 07 de abr. 2019.

REIS, Tiago. **Fato gerador: entenda como funciona as obrigações tributárias no Brasil**: Suno Research, 7 abr. 2019. Disponível em: <<https://www.sunoresearch.com.br/artigos/fato-gerador/?unapproved=2808&moderation-hash=d02e096f3d0d4aced87ec4fbdca10f6f#comment-2808>>. Acesso em: 24 nov. 2019.

SABATOVSKI , Emilio; FONTOURA, Iara P. **Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. 1. ed.: JURUA EDITORA, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual do direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017. Disponível em: <https://www.academia.edu/36575406/Manual_de_Direito_Tribut%C3%A1rio_2017_-_Eduardo_Sabbag?auto=download>. Acesso em: 24 Nov. 2019.

SANTOS, Antônio Dorvalino dos. Projeto de Educação Continuada: Apuração do IRPJ e CSLL com base no Lucro Real e Presumido. CRC/SC, Florianópolis, maio/2008.

SANTOS, Claudio Gerson dos. **Lucro Presumido versus Simples Nacional para indústria, comércio e serviços**. Orientador: Prof. MSc. Alexandre Zoldan da Veiga. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis.) - Universidade Federal do Estado de Santa Catarina, 2008.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. **A Economia da Sonegação: teorias e evidências empíricas**. Revista de Economia Contemporânea, Set./Dec. 2005. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

SOUZA, Luciene R. B. de; PAVÃO, Ana Celi. A necessidade do planejamento tributário visando a redução dos custos nas organizações. **Revista eletrônica múltiplo saber vol. 17 n. 1**, Faculdade INESUL, 2012. Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/site/revista_eletronica.php?vol=19>. Acesso em: 23 mar. 2019.

VILLENA, Gabriel. **Percentuais de presunção de IRPJ e CSLL**: Econet Editora Empresarial, Boletim Imposto de Renda nº 16 agosto 2011.

YIN, Roberto K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2ª Ed. Porto Alegre. Editora: Bookmam. 2001.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Planejamento Tributário**. Portal tributário. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/regimes-de-tributacao.htm>>. Acesso em: 07 de abr. 2019.