FAT – FACULDADE E ESCOLA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
estudo de caso em uma empresa do ramo agrícola

MONIQUE TEIXEIRA PAGNO

TAPEJARA/RS
2017

MONIQUE TEIXEIRA PAGNO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
estudo de caso em uma empresa do ramo agrícola

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis da FAT – Faculdade e Escola.

Orientador: Prof.(a) Esp.Helen Teixeira

TAPEJARA/RS
2017

MONIQUE TEIXEIRA PAGNO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: estudo de caso em uma empresa do ramo agrícola

Este Trabalho de Conclusão de Curso – TCC foi julgado adequado para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovado em sua forma final pelo Curso de Ciências Contábeis da FAT – Faculdade e Escola.

_____

Prof. Me. Edson Pedro Zambon
Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da FAT

Apresenta à comissão examinadora integrada pelos seguintes professores:

_____

Orientador(a): Prof. Esp.Helen Teixeira

_____

Prof. Me. Cézar Volnei Mauss
Membro da Banca Examinadora

_____

Prof. Me. Edson Pedro Zambon
Membro da Banca Examinadora

_____

Prof. Me. Juliano André Pavan
Membro da Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

A gratidão é a memória do coração, é a virtude de reconhecer em Deus e no outro seu valor e o bem que nos faz! Louvo a Deus pela minha vida, pela minha família e meus amigos, e pela oportunidade de ter trilhado esse caminho da graduação.

Sou grata a minha família, meus pais e meus irmãos, por todo carinho e incentivo, muitas vezes sem compreender, sempre se colocaram ao meu lado, me ensinando os valores da vida e me apoiando.

Sou grata ao meu noivo, Cristian Miotto, pelo amor, dedicação e companheirismo, e acima de tudo pelo incentivo em todos os momentos.

Agradeço a FAT, por tornar possível essa conquista, aos professores que me acompanharam nessa jornada, pelos ensinamentos de vida que deixaram a nós, em especial a minha orientadora Helen Teixeira, pela dedicação.

Aos meus colegas de faculdade, hoje grandes amigos, levo de vocês um carinho enorme, uma gratidão por todo companheirismo nesses quatro anos juntos.

Aos meus colegas de trabalho, pela motivação e ensinamentos.

Acredito que Deus tem um propósito para tudo em nossas vidas, com certeza todas as pessoas especiais que fizeram parte dessa caminhada acadêmica deixaram suas marcas, à vocês todos muito obrigada!

Paz e Bem!

“Tudo tem o seu tempo determinado

E há tempo para todo o propósito debaixo do céu” Eclesiastes 3:1.

(BÍBLIA SAGRADA, 2008)

RESUMO

Este estudo trata da apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS, INSS/CPP, nos regimes de apuração do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional para uma empresa do ramo comercial agrícola da cidade de Tapejara/RS, tratada aqui como Empresa Alfa. Sendo sua principal atividade o comércio de peças agrícolas, seguido dos serviços de manutenção e representação comercial. Esse estudo se justifica por proporcionar à empresa um avanço quanto aos aspectos tributários que envolvem o negócio, por meio do planejamento tributário tendo por objetivo apresentar a melhor forma de tributação entre esses regimes, através de uma pesquisa teórica e empírica unido à prática às informações obtidas por meio da revisão teórica sobre planejamento tributário, sendo um estudo de caso, baseando-se numa abordagem quantitativa e qualitativa, foram evidenciados os valores para cada um dos regimes acima referidos para a empresa, trazidos nesta pesquisa na forma anual, a fim de realizar-se um comparativo entre os três regimes de tributação durante os anos 2015, 2016 e 2017. Sendo assim, depois de realizado os cálculos dos tributos referidos baseando-se no critério trazido no referencial teórico, percebeu-se uma maior economicidade no regime de tributação pelo Simples Nacional.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Lucro Real; Lucro Presumido; Simples Nacional.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Receita Líquida Ano Base 2015 52
Tabela 2: Receita Líquida Ano Base 2016 52
Tabela 3: Receita Líquida Ano Base 2017 53
Tabela 4: Cálculo IRPJ e CSLL pelo Lucro Real 2015, 2016 e 2017 54
Tabela 5: Análise dos Indicadores Verticais da DRE 2016 55
Tabela 6: Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Real 2015, 2016 e 2017 56
Tabela 7: Cálculo IRPJ pelo Lucro Presumido 2015 58
Tabela 8: Cálculo IRPJ pelo Lucro Presumido 2016 58
Tabela 9: Cálculo IRPJ pelo Lucro Presumido 2017 59
Tabela 10: Cálculo CSLL pelo Lucro Presumido 2015 59
Tabela 11: Cálculo CSLL pelo Lucro Presumido 2016 60
Tabela 12: Cálculo CSSL pelo Lucro Presumido 2017 60
Tabela 13: Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Presumido 2015 61
Tabela 14: Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Presumido 2016 61
Tabela 15: Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Presumido 2017 62
Tabela 16: Cálculo anual ISS por atividade 63
Tabela 17: Cálculo Simples Nacional 2015 64
Tabela 18: Cálculo Simples Nacional 2016 64
Tabela 19: Cálculo Simples Nacional 2017 65
Tabela 20: Resumo anual por atividade na tributação do Simples Nacional 65
Tabela 21: Planejamento Tributário 2015 67
Tabela 22: Planejamento Tributário 2016 68
Tabela 23: Planejamento Tributário 2017 69

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Faturamento anual detalhado por atividade 50
Gráfico 2: Comparativo anual entre os Regimes Tributários 69

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Percentuais de presunção para determinação do Lucro Presumido.....36
Quadro 2: Contribuições Sociais incidentes sobre a folha de pagamento.....44
Quadro 3: Análise dos CNAEs.....51
Quadro 4: Contribuições Previdenciárias anuais.....66

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
BP	Balanço Patrimonial
CCON	Ciências Contábeis
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação da Receita Federal
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DRE	Demonstrativo do Resultado do Exercício
FAP	Fator Acidentário de Prevenção
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFRS	International Financial Reporting Standards
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial urbano.
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços

ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
NBR	Normas Brasileiras de Regulação
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Interação Social
RAT	Risco Ambiental do Trabalho
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
SEST	Serviço Social do Transporte
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 13
1.1 DEFINIÇÃO DO TEMA 13
1.2 DELIMITAÇÕES DO PROBLEMA 14
1.3 OBJETIVOS 14
1.3.1 Objetivo Geral 14
1.3.2 Objetivos Específicos 14
1.4 JUSTIFICATIVA 15

2 REFERENCIAL TEÓRICO 17
2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA 17
2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 20
2.3 DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL 22
2.4 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA 24
2.4.1 Tributos 25
2.4.2 Fato gerador 26
2.4.3 Contribuinte ou responsável 27
2.4.4 Espécie de tributos 28
2.5 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 29
2.5.1 Tributação pelo Lucro Real 30
2.5.1.1 IRPJ e CSSL para Lucro Real **31**
2.5.1.2 PIS e COFINS para Lucro Real **32**
2.5.2 Tributação pelo Lucro Presumido 33
2.5.2.1 IRPJ e CSSL para Lucro Presumido **36**
2.5.2.2 PIS e COFINS para Lucro Presumido **37**
2.5.3 Simples Nacional 39
2.6 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO 44

3 METODOLOGIA 46
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA 46
3.2 UNIDADE DE ESTUDO 47
3.3 COLETA DE DADOS 47
3.4 ANÁLISE DE DADOS 48

4 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA 49

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS 51
5.1 TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL 53
5.1.1 Cálculo IRPJ e CSLL pelo Lucro Real 54
5.1.2 Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Real 55
5.2 TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO 57

5.2.1 Cálculo IRPJ pelo Lucro Presumido 57
5.2.2 Cálculo CSLL pelo Lucro Presumido 59
5.2.3 Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Presumido 60
5.3 CÁLCULO ISS 62
5.4 TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL 63
5.5 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A FOLHA 66
5.6 COMPARAÇÃO ENTRE OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO 66

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 71

REFERÊNCIAS 73
APÊNDICE A – DRE 2015 78
APÊNDICE B – DRE 2016 79
ANEXO A – SIMPLES NACIONAL ANEXO I COMÉRCIO 80
ANEXO B –SIMPLES NACIONAL ANEXO III SERVIÇO DE MANUTENÇÃO E REPARO 81
ANEXO C –SIMPLES NACIONAL ANEXO VI SERVIÇO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL 82

1 INTRODUÇÃO

O mercado econômico, acompanhando a evolução da tecnologia e da globalização, vem sofrendo constantes variações. As empresas enfrentam um cenário competitivo, onde os clientes buscam por menores preços e os empresários buscam por redução nos custos e maximização nos lucros. A redução dos custos é uma necessidade a todas as empresas brasileiras, que se impõe de forma ainda mais urgente ao que se referem os custos tributários, dado o aumento nos últimos anos e suas características de consumir o caixa das organizações.

Diante da necessidade da redução de custos, da proteção ao patrimônio, de resguardar o direito de contribuinte, e possuir informações úteis para as tomadas de decisões, faz-se imperioso ás empresas o planejamento tributário. Entendido pela legislação brasileira como a conduta preventiva e lícita, praticada pelo contribuinte com o intuito da redução da carga tributária.

O profissional de contabilidade tem uma atribuição importante, que na maioria das vezes é vital para a sobrevivência de uma empresa, ou seja, realizar o planejamento tributário. Reduzir a carga tributária é um desafio para contadores e administradores. Fazer um planejamento tributário para diminuir a carga fiscal de uma entidade de maneira lícita requer conhecimento da legislação, mesmo quando se trata de microempresas e empresas de pequeno porte.

O objeto dessa pesquisa foi uma empresa do ramo agrícola, sendo a atividade principal o comércio de peças e acessórios, e prestando serviços de manutenção e de representação comercial, constituída a 5 (cinco) anos, atua no mercado de Tapejara/RS, atualmente tributada pelo regime do Lucro Presumido.

Pretende-se, com este estudo, desenvolver um planejamento tributário, analisando o regime de tributação que apresenta economia tributaria para a empresa, entre os regimes do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

1.1 DEFINIÇÃO DO TEMA

O cenário atual é desafiador para as empresas, a competitividade em preço e qualidade, a redução de custos e a alta carga tributária afetam diretamente as organizações. Com isso, os empresários buscam maneiras de reduzir custos, que muitas vezes limitam o crescimento e o investimento da empresa, e uma delas é diminuindo o pagamento de tributos.

Por meio do planejamento tributário é possível encontrar o regime de tributação economicamente promissor. Através de um estudo detalhado desenvolvido pelo consultor

contábil, analisando os limites e exigências da legislação, encontra-se maneiras de reduzir o pagamento de tributos pelo contribuinte.

1.2 DELIMITAÇÕES DO PROBLEMA

Atualmente as empresas apresentam dificuldades de se manter no mercado, as exigências da fiscalização são muitas, e as mudanças na legislação brasileira constantes. O pequeno empresário encontra-se diante de um mercado competitivo, que baseiam suas escolhas na maioria das vezes em produtos de menores preços, portanto, precisa encontrar maneiras legais de reduzir seus custos, sendo um deles o custo tributário.

O planejamento tributário apresenta essa proposta de oferecer um estudo detalhado, por meio da análise dos regimes de tributação disponíveis à empresa. Analisando as exigências de cada regime de tributação e a atividade da empresa, é possível encontrar maneiras lícitas de pagar menos impostos.

O estudo foi aplicado em uma empresa constituída a 5 anos no mercado de Tapejara/RS, tendo como principal atividade o comércio de peças agrícolas, prestando serviço de manutenção das peças e de representação comercial, conta atualmente com 5 colaboradores. Serão analisados os impostos federais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS/CPP) e municipais (ISS).

Esse estudo quer responder a seguinte problemática: Por meio do planejamento tributário, qual regime de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional apresenta redução nos custos tributários para uma empresa do ramo agrícola?

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos dividem-se em: geral e específicos.

1.3.1 Objetivo Geral

Identificar por meio do planejamento tributário qual regime de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional apresenta redução nos custos tributários para a empresa.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Identificar conceitos e definições de planejamento tributário;
- Apontar e verificar a legislação e os aspectos gerais do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional;

- ❖ Coletar por meio dos demonstrativos contábeis quanto a empresa recolheu de tributos no ano de 2015 e 2016 pelo Lucro Presumido;
- ❖ Realizar uma estimativa para o ano de 2017;
- ❖ Desenvolver um comparativo com a tributação do Lucro Real e do Simples Nacional;
- ❖ Concluir por meio de um planejamento tributário qual regime de tributação apresenta economia tributária;

1.4 JUSTIFICATIVA

O mercado está competitivo, a busca por preço e por redução nos custos e a alta carga tributária brasileira afetam diretamente as organizações. Com isso, os empresários buscam maneiras de minimizar os custos e despesas e consequentemente maximizar os lucros. É por meio do planejamento tributário que se torna possível diminuir o pagamento de tributos e fomentar o crescimento do negócio.

No cenário econômico atual, para que seja possível se manter no mercado, as empresas estão investindo em planejamento tributário, que possa resguardar os direitos do contribuinte e ao mesmo tempo proteger o patrimônio da entidade de forma lícita. O objetivo de toda empresa é reduzir seus custos, e os custos tributários influenciam nos seus resultados diretamente, por esse motivo reduzi-los é muito significativo para as empresas.

Segundo levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2015) se observa como um dos maiores problemas para a sobrevivência das empresas brasileiras a elevada carga tributária. Com base nestes dados, identifica-se como prioridade nas empresas a redução desses encargos, que pode ser feito através de um planejamento tributário, também conhecido por elisão fiscal ou economia legal.

As mudanças na legislação tributária brasileira são constantes, existem diversas especificidades dependendo da atividade da empresa e do produto que ela revende ou industrializa. Em 2015 quando a Constituição Federal completava 27 anos, o IBPT (2015) detectou que em respeito à matéria tributária foram editadas 352.366 normas, em torno de 13.050 normas a cada ano, a maioria exigente em excesso, e responsável por exaurir os contribuintes, confundindo-os e exigindo de pessoas físicas e jurídicas um trabalho exaustivo para a compreensão e o cumprimento de todas as regras.

O planejamento tributário se faz imperioso diante da necessidade de uma empresa reduzir seus custos, resguardar seu direito como contribuinte, proteger seu patrimônio e possuir informações úteis para auxiliar a tomada de decisões. Pode ser compreendido como a

conduta preventiva e lícita, praticada pelo contribuinte com o intuito da redução da carga tributária, é este o entendimento predominante na doutrina brasileira.

É preciso salientar a diferença entre planejamento tributário e sonegação fiscal. O primeiro visa por meio de um estudo da legislação, encontrar de maneira lícita uma forma de enquadrar a empresa e reduzir seu pagamento de impostos. Já o segundo consiste em sonegar, ou seja, não declarar ao fisco seu faturamento real, com o objetivo de pagar menos impostos, sendo esse ilegal e não equiparado por lei.

A partir do exposto, esse estudo se justifica por proporcionar à empresa um avanço quanto aos aspectos tributários que envolvem o negócio. Por meio do planejamento tributário proposto, a empresa não só terá o benefício da informação apurada quanto à carga tributária incidente, mas também quanto ao regime de tributação que representará menor custo e, por consequência, maior lucratividade ao negócio.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A pesquisa abrange capítulos sobre Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário, Sistema Tributário Nacional, e os regimes de tributação que uma empresa pode se enquadrar. Apresenta autores que conceituam esses temas e a legislação relacionada.

Os conceitos abordados a seguir darão o amparo necessário ás estratégias que devem ser adotadas na busca de solução para o problema proposto.

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A contabilidade é uma ciência que acompanha a evolução das sociedades. Utilizada sempre em harmonia com as áreas administrativas, com a finalidade de auxiliar nas decisões por meio de suas mensurações.

Nas palavras de Marion,

> A Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresa (2015, p. 30).

A principal atividade da contabilidade é fornecer informações confiáveis que auxiliem na tomada de decisão dos gestores, a apuração de impostos é uma imposição, um serviço agregado.

Segundo Oliveira *et.al.* (2015) a essência da contabilidade está em estudar e praticar as funções de orientação, controle e registros dos atos e fatos de uma administração. Servindo como ferramenta na gestão da evolução do patrimônio, principalmente no momento de uma prestação de contas.

Por meio dos registros contábeis, é possível apresentar demonstrativos que servem como base na orientação de uma decisão, seja de investimento, seja de redução de custos. Na visão de Iudícibus (2010, p. 14) "O objetivo principal da Contabilidade [...] é fornecer informação econômica, física, de produtividade, social e ambiental relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança".

Portanto a contabilidade é uma ciência social, que objetiva o controle patrimonial, devendo fornecer o maior número de informações úteis aos seus usuários, auxiliando e proporcionando maior segurança nas tomadas de decisões.

Os usuários da contabilidade são apresentados por Oliveira,

> A noção de entidade, campo de aplicação da Contabilidade, é bastante ampla, abrangendo as pessoas físicas (ou naturais) e as jurídicas de direito privado (Associações, fundações, sociedades simples, sociedades em nome coletivo, sociedades em comandita simples, sociedades em comandita por ações, sociedades limita- das, sociedades anônimas) ou de direito público (união, estados, municípios, autarquais, fundações públicas, agências executivas e agências reguladoras) que detenham um patrimônio (OLIVEIRA *et.al.* 2015, p. 6).

Entre os usuários destaca-se o governo, que por meio das legislações vigentes exige uma série de obrigações fiscais, e para o cumprimento de tais obrigações a contabilidade dispõem de um ramo denominado contabilidade tributária.

O conceito de contabilidade apresentado por Fabretti (2017) diz, que o objetivo é aplicar, na prática, os conceitos, princípios e normas da contabilidade e da legislação tributária, de forma adequada. Assim sendo, é dever dos profissionais contábeis acompanhar as mudanças nas normas e legislações, e buscar estar sempre atualizados.

> Como ramo da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com conceitos, princípios, pressupostos e normas básicas de contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato. Entretanto, a legislação tributária frequentemente atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhes outro valor (resultado fiscal), que nada tem a ver com o resultado contábil (FABRETTI, 2017, p. 34).

A contabilidade tributária deve cumprir os objetivos de apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, e atender a legislação tributária, com suas obrigações acessórias.

> Esse ramo da Contabilidade tem por objetivo o controle e o planejamento dos tributos gerados pelas operações e resultados empresariais, além da realização de analises a todas as implicações tributárias de cada transação relevante. Dessa forma, um confiável sistema de informações contábeis combinado com sólidos conhecimentos sobre a legislação tributária e uma continua atualização são essenciais para que um contador/*controller* possa acompanhar a evolução dos tributos que incidem sobre as atividades de uma empresa, evitando sujeitá-la a possíveis infrações fiscais ou penais (OLIVEIRA *et al*, 2015, p. 3).

Inclusive o autor destaca a importância das informações geradas pelo contador refletirem a real situação financeira e patrimonial da empresa. E a necessidade de acompanhar, de forma continua, as atualizações das legislações, para evitar sujeitar a empresa a uma tributação que não lhe é cabível, ou até mesmo recolher imposto indevido.

Com a aprovação das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, que alteram a Lei das Sociedades por Ações, lei nº 6.404/1979, a contabilidade ganha ênfase, principalmente na questão da transparência das demonstrações contábeis e nas estruturas em que devem ser

publicadas. Alinhado à conversão as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), no ano de 2005 quando o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado no Brasil, os padrões de registros e demonstrativos contábeis foram alterados, e convergiram para um modelo padrão, onde as informações são apresentadas na mesma estrutura em vários países.

A contabilidade tributaria segue alguns princípios que a norteiam como ciência, de forma a unificar seus processos. Nas palavras de Oliveira *et al* (2015, p. 6) "Os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, as quais só tem validade se editadas em rigorosa consonância com eles".

Oliveira *et al* (2015), descreve os princípios da contabilidade tributária,

> a) Princípio da competência: Previsto no art. 150, § 6o, e no art. 151, inciso III, da Constituição Federal, o exercício da competência tributária é dado à União, ao Estado ou ao Município, que, por meio de sua Casa Legislativa, exercitarão as competências tributárias, não sendo permitida qualquer delegação ou prorrogação desta competência para outro ente que não seja aquele expressamente previsto na Constituição.
>
> b) Princípio da uniformidade geográfica: Nos termos do art. 151, inciso I, a tributação da União deverá ser uniforme em todo o território nacional, não podendo criar distinções em relação aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.
>
> c) Princípio da não discriminação tributária: O art. 152, visando à procedência e ao destino dos bens, proíbe a manipulação de alíquotas, bases de cálculo ou qualquer outra fórmula tributária em beneficio ou prejuízo da economia da União, dos Estados ou dos Municípios.
>
> d) Princípio da capacidade contributiva: O art. 145, § 1o, estabelece o princípio da capacidade econômica do contribuinte, que, por mera definição, seria a possibilidade econômica de pagar tributos. É considerada subjetiva quando se refere à condição pessoal do contribuinte (capacidade econômica real); é objetiva quando leva em conta manifestações objetivas de riqueza do contribuinte (bens imóveis, títulos etc. – signos presuntivos de capacidade tributária ou riqueza).
>
> e) Princípio da autoridade tributária: No art. 145, § 1o, aparece o princípio da autoridade tributária, e são justificadas as prerrogativas da administração tributária.
>
> f) Princípio da tipologia tributária: As taxas e os impostos não podem ter a mesma base de cálculo; portanto, as espécies tributárias são definidas pela distinção de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo, conforme se depreende do art. 145, § 2o (OLIVEIRA *et.al.*, 2015, p. 6-7).

Como toda ciência, e diante da grande quantidade de usuários das informações contábeis, os princípios da contabilidade tributária, instituídos por lei, devem ser seguidos e observados.

O ramo da contabilidade tributaria consiste em: a) adequado planejamento tributário (que exige conhecimento da legislação tributária); b) relatórios contábeis eficazes que demonstrem a exata situação das contas do patrimônio e do resultado (que exige conhecimento de contabilidade); c) controle apurado das despesas indedutíveis e das receitas

não tributáveis, temporárias ou definitivas para apuração da base de cálculo dos tributos (FABRETTI, 2017, p. 34).

No resumo apresentado pelo autor, é possível destacar que a contabilidade tributaria inicia com um planejamento tributário, para o enquadramento correto da empresa, mas continua por meio de registros eficazes, de relatórios de acompanhamento, e da observação a legislação específica para cada atividade.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário se faz imperioso diante da necessidade de uma empresa reduzir seus custos, resguardar seu direito como contribuinte, proteger seu patrimônio e possuir informações úteis para auxiliar a tomada de decisões.

Para Oliveira,

> [...] além da escrituração fiscal e do controle dos tributos que incidem sobre as atividades de uma empresa, uma das mais importantes funções da Contabilidade Tributaria corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa (especialmente os contábeis) que levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial, recolhendo exatamente o montante devido que foi gerado em suas operações, fazendo com que venha a obter um patamar superior de rentabilidade e competitividade (2015, p. 189).

Além disso, pode ser compreendido como a conduta preventiva e lícita, praticada pelo contribuinte com o intuito da redução da carga tributária, é este o entendimento predominante na doutrina brasileira.

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

Isso se deve a uma questão de sobrevivência, o autor Oliveira *et.al.* (2015, p. 206) completa ao dizer que "com a economia cada vez mais globalizada e competitiva, os altos custos tributários existentes em nosso País, se não forem equacionados, poderão provocar a extinção de um bom número de empresas despreparadas para esses novos desafios".

No cenário econômico atual, para que seja possível manter-se no mercado, as empresas estão investindo em planejamento tributário, que possa resguardar os direitos do contribuinte e ao mesmo tempo proteger o patrimônio da entidade de forma lícita. O objetivo de toda empresa é reduzir seus custos, e os custos tributários influenciam nos seus resultados diretamente. Por esse motivo reduzi-los é muito significativo para as empresas.

Para entender melhor o que é o planejamento tributário, Fabretti (2017, p. 37) conceitua como, "O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas".

Logo, para ser caracterizado como planejamento tributário, essa ação deve ser realizada antes da ocorrência do fato. Ainda sobre o conceito, entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo (OLIVEIRA *et.al.*, 2015).

O planejamento tributário é uma ação estratégica, com a principal função de reduzir o ônus tributário, conforme o que apresenta o tributarista Latorraca,

> Costuma-se, então, denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal (LATORRACA *apud* OLIVEIRA *et.al.* 2015, p. 23-24).

Visto que o planejamento tributário é uma ação preventiva, Crepaldi (2012, p. 04) define "o planejamento tributário [...] dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com pagamento de tributos", com o objetivo fim de evitar e reduzir a incidência tributária

Desta maneira, torna-se claro o entendimento de que o planejamento tributário é um estudo das formas lícitas de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte passo optar pela forma de tributação que lhe é menos onerosa.

Crepaldi apresenta alguns dos objetivos que o planejamento tributário busca atingir,

> - redução ou eliminação da carga fiscal das empresas, evitando que se concretizem;
> - operações tributáveis e/ou reduzindo-se a base imponível de tributação;
> - postergação do pagamento de tributos, por meio do planejamento das datas de concretização de negócios e da administração adequada do fluxo de caixa;
> - eliminação de contingências tributárias, por meio da manutenção de adequados controles internos e do conhecimento profundo das operações e da legislação tributária;
> - redução do custo burocrático, por meio da racionalização de processos e funções, bem como da padronização e informatização de procedimentos (CREPALDI, 2012, p. 6).

Portanto, pelas palavras de Crepaldi, se confirma que o principal objetivo é a redução ou eliminação da carga fiscal, seja por meio da análise da ação, seja pela postergação, incluindo a análise das datas de pagamento, seja pela padronização das informações.

O contador, com conhecimento acumulado em legislação tributária, traz enormes contribuições para a alta direção das empresas. De acordo com Amaral (*apud* Oliveira 2013, p. 204), a economia legal de tributos pode operar em três esferas,

> a) No âmbito da própria empresa, por meio de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie seu vencimento. Por exemplo, para possibilitar o adiamento do tributo na prestação de serviços, o contrato deve estabelecer o momento da realização da receita.
>
> b) No âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário. Por exemplo, para possibilitar o enquadramento de um produto em uma alíquota menor de IPI, a empresa deve adequá-lo tecnicamente e requerer a nova classificação na Receita Federal.
>
> c) No âmbito do Poder Judiciário, pela adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquotas e contestação quanto à legalidade da cobrança. Por exemplo, como a ânsia do Poder Público em arrecadar é enorme e urgente, nem sempre o legislador toma as cautelas devidas, instituindo a quantidade de normas tributárias, ocorrendo, muitas vezes, contradição entre elas. No Direito Tributário, vige o princípio da dúvida em favor do contribuinte; assim, compete a ele descobrir essas contradições.

A realização de um planejamento tributário eficaz está diretamente ligada aos métodos utilizados, e ao domínio da legislação tributária. Assim, a contabilidade, como ciência, vem ao encontro dessas necessidades, com a finalidade de orientar e registrar os fatos administrativos das entidades. Nas palavras de Oliveira "permitindo o controle patrimonial e as mutações ocorridas em determinado período, exercendo, portanto, grande importância na questão ora apresentada, e deve ser um instrumento essencial para a elaboração de um planejamento tributário eficaz" (OLIVEIRA, 2013, p. 206).

2.3 DIFERENÇA ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Visto que a função principal do sistema tributário é transferir recursos do setor privado para o setor público, com o intuito de financiar as ações do estado, o contribuinte tem o direito de escolher a forma que lhe é menos onerosa.

Cabe ao contribuinte o dever de pagar o tributo conforme a legislação prevê, entretanto pode fazer uso de um bom planejamento tributário para reduzir esses tributos. Não obstante, planejamento tributário jamais deve ser confundido com sonegação fiscal. Planejar é

escolher, entre duas ou mais opções lícitas, aquela que possa dar melhores resultados para a empresa.

> Nesse sentido, a chamada Elisão Fiscal é um exemplo utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, recorrendo a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, em na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro. A Elisão Fiscal é um procedimento legalmente autorizado, que pode contribuir, se bem executado, para reduzir a carga tributária. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, sendo uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributaria desfavorável (OLIVEIRA *et.al.* 2015, p. 25).

Enquanto a elisão é uma forma lícita de redução de tributos, a evasão, que pode ser caracterizada como uma forma de sonegação caracteriza-se pela utilização de meios ilegais para deixar de recolher o tributo que é devido. "Na evasão fiscal o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta", esclarece Oliveira (*et al* 2015, p.25).

A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo, na lei no 8.137/90.

A citada lei define crimes contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas no seu texto.

> Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
> I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
> II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
> III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
> IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
> V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (Lei 8.137/90).

É possível distinguir elisão de evasão pelo caráter lícito ou ilícito e a distinção está no momento da prática do ato ou omissão. Na evasão, o ato é praticado posterior a ocorrência do fato gerador, para recolher a menos o tributo que seria devido. Na elisão o ato ou omissão é praticado anteriormente à ocorrência do fato gerador com o intuito de planejar a operação e poder reduzir a incidência dos tributos.

2.4 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A legislação tributária é o composto de leis que regulamentam as ações tributárias, impondo tributos, normatizando as condutas e os fatos geradores do pagamento. Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), assim se conceitua Legislação Tributária,

> Art. 96 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966: A expressão Legislação Tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem no tudo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

As leis normatizam a conduta humana e, consequentemente, estipulam limites que as fontes secundárias devem respeitar.

Fabretti (2017, p. 107) diz que:

> Lei é norma jurídica emanada do poder competente. Norma jurídica é a regra de comportamento obrigatório, sob pena de sanção. A norma jurídica contém três elementos:
>
> 1. Hipótese prevista em lei;
> 2. Mandamento, ou seja, comando positivo ou negativo de dar, fazer ou abster- se, diante da coerência da hipótese;
> 3. Sanção, ou seja, a penalidade aplicável pela desobediência ao comando positivo ou negativo do mandamento.

O autor destaca que deve existir a ação prevista em lei, o comando, ou o que fazer, diante da hipótese, e a penalidade, caso seja desobedecida. Pode-se dizer que a Lei é o principal elemento da obrigação, pois é ela quem cria os tributos e determina a forma de pagamento, onde só podem ser promulgadas pelo poder legislativo.

Segundo Oliveira (2013, p .4), a Constituição Federal de 1988 trouxe profundas alterações no Sistema Tributário Nacional, não só em relação à quantidade e no campo de incidência dos tributos, mas também quanto à própria distribuição dos valores arrecadados entre União, Estado e Municípios. Essa distribuição, atualmente, vem exigindo uma razoável reforma tributária, principalmente em razão de não haver consenso entre os governantes de como devem ser repartidos os valores arrecadados.

Contudo, o que se discute, é a forma de distribuição dos valores arrecadados, que tem como principal objetivo retornar à população por meio da prestação de serviços públicos, porém adentra-se aqui um estudo complexo, que não é o desejado por esta pesquisa.

O CTN regulamenta as formas de tributos, define de quem é a competência, as formas de apuração, a ocorrência do fato gerador, quem são os sujeitos da ação e as espécies de recolhimento.

2.4.1 Tributos

O conceito de tributos pode ser encontrado no CTN, que em seu art. 3º define: "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".

Decompondo o conceito tem-se um melhor entendimento sobre a definição de tributo:

a) Prestação pecuniária: significa que a única forma de pagamento é em moeda corrente;

b) Compulsória: é uma obrigação, independente da vontade do contribuinte;

c) Em moeda ou cujo valor se possa exprimir: são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores;

d) Que não constitua sanção de ato ilícito: o pagamento de um tributo não decorre da infração de determinada norma ou descumprimento de lei;

e) Instituída em lei: a obrigação de pagar um tributo só existe se existir uma norma jurídica com força de lei que estabeleça essa obrigação;

f) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a lei é que estabelece todos os passos a serem seguidos.

Para Oliveira (2013), para que seja caracterizado como tributo, é necessário que atenda os elementos descritos.

> Diante dessas características, o conteúdo prevalece sobre a forma. Assim, toda obrigação instituída pelo Estado absorverá os elementos descritos anteriormente para serem considerados como tributos, mesmo que a lei que o tenha criado não denomine de tal forma. Por outro lado, se na obrigação criada não estiver inclusa uma dessas características, ainda que seja denominada como tributo, não possuirá tal natureza (OLIVEIRA, 2013, p. 60).

Um tributo é caracterizado pelos seguintes elementos: Fato Gerador, Contribuinte ou Responsável e a Base de Cálculo, sendo o fato gerador quem gera a obrigação tributária, o contribuinte o responsável pela operação, e a base de cálculo é instituída por lei, de acordo com a legislação de cada tributo.

Os tipos de obrigações tributárias estão previstos no Art. 113 do CTN, onde se dividem em obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória, a primeira ligada a ocorrência do fato gerador, e a segunda em relação as exigências da legislação tributária.

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

> § 1o — A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
> § 2o — A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
> § 3o — A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

É possível compreender melhor a colocação, quando analisada segundo a ótica de Oliveira.

> O objeto da obrigação tributária principal, ou seja, o pagamento, é o fator fundamental que diferencia dois tipos de obrigações tributárias. Se a lei exige, por exemplo, que seja feito um pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (multa), então, essa obrigação é configurada como principal; caso contrário, ela será considerada como acessória. Exemplos de obrigações tributárias acessórias: emitir notas fiscais, não receber mercadorias que não estejam acompanhadas da devida documentação legal, escriturar os livros obrigatórios, e utilizar documento oficial para pagamento da obrigação tributária principal (2013 p. 60).

Sendo assim, o tributo é constituído por lei, e quando existe o fato gerador, ou seja, uma ação como a venda de uma mercadoria ou a prestação de um serviço, há a incidência e o pagamento do tributo. A apuração e pagamento do tributo é a obrigação principal, e a obrigação acessória pode ser definida como os processos, a emissão da nota, a escrituração dos livros, a emissão de guias.

Dispõe o CTN em seu artigo 4º sobre a natureza jurídica do tributo,

> Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
> II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Conforme os incisos I e II do artigo 4º, a natureza jurídica específica do tributo, como imposto, taxa ou contribuição, é determinada por seu fato gerador. Aqui se concretiza determinada hipótese prevista na lei que faz nascer (gera) a obrigação de pagar o tributo.

2.4.2 Fato gerador

Fator gerador é o que dá origem à incidência e posterior recolhimento, dos tributos, pois faz nascer a obrigação tributária. Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em lei, que gera, ou faz nascer, a obrigação tributária (FABRETTI, 2017, p. 156).

Exemplificando a ocorrência do fato gerador que faz nascer a obrigação do pagamento de tributo:

a) prestar serviços é o fato gerador para a incidência e recolhimento do ISS;

b) fazer circular mercadorias é o fato gerador para a incidência e recolhimento do ICMS;

c) receber renda é o fato gerador para incidência e recolhimento do IR.

Com isso, é a ação que define qual será o tipo de tributo que irá incidir. Para cada tributo, ou para cada ação, existe a legislação específica que regulamenta qual será a forma de recolhimento.

O CTN nos artigos 114 e 115 define 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 da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Sendo assim, o fato gerador é um conjunto de fatos que gera a obrigação de pagar um tributo. Sendo a obrigação principal pagar um tributo, enquanto que emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, fazer inscrição no CNPJ, manter e conservar livros e documentos, prestar declarações em formulários próprios etc. é uma obrigação acessória que representa um dever administrativo.

2.4.3 Contribuinte ou responsável

Um dos elementos dos tributos é o responsável pela obrigação tributária, o sujeito passivo da operação, que pode ser considerado como contribuinte ou responsável.

O contribuinte e o responsável estão definidos no art. 121 do CTN,

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Por consequência, o sujeito passivo pode ser caracterizado como contribuinte quando tem relação direta com o fato gerador e responsável, quando mesmo não tendo relação direta ao fato gerador, a responsabilidade do pagamento recai sobre ele.

Fabretti exemplifica,

> Denomina-se *contribuinte* o sujeito passivo da obrigação tributária que tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Por exemplo: proprietário de um prédio – IPTU.
>
> Denomina-se *responsável* a pessoa que a lei escolher para responder pela obrigação tributária, em substituição ao contribuinte de fato, dada a maior complexidade para alcançá-lo (FABRETTI, 2017, p. 157).

Portanto, o Sujeito Ativo é a pessoa jurídica de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), os titulares da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. Bem como o Sujeito Passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

2.4.4 Espécie de tributos

Sobre as espécies de tributos, Fabretti (2017) e Oliveira (2013) apresentam, o que também se trata de uma leitura do CTN, que é possível classificar as espécies de tributos conforme segue:

a) Imposto: de competência de todos os entes da federação, é aquele instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer contraprestação específica do Estado, regulamentado no artigo 145 do CTN. Como exemplo: IPTU, IPVA, ITBI, IPI, ICMS, entre outros.

b) Taxas: de competência de todos os entes da federação, tem como fato gerador o poder de polícia, assim denominado como o poder de limitar ou disciplinar, pelo ente público, o respeito a propriedade e aos direitos individuais ou coletivos, regulamentado no artigo 145 do CTN. Como exemplo: taxa de licenciamento anual de veículos, taxa do registro comercial, entre outros.

c) Contribuição de melhoria: de competência de todos os entes da federação, pode ser cobrada pelos entes Púbicos, em virtude de obra pública, que decorra valorização imobiliária para o contribuinte, para solver o custo da obra pública realizada, regulamentado no artigo 145 do CTN. Como exemplo: a cobrança pela obra de asfalto de uma rua, entre outros.

d) Contribuição social, econômica ou especial: a parte social é direcionada para a seguridade social (INSS, PIS, COFINS e CSLL), a parte econômica é representada pela CIDE (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico) utilizada para enfrentar determinada situação que exijam a intervenção da União na economia do país, e a parte da contribuição especial fica a cargo dos valores recolhidos para órgãos de classe profissionais e sindicatos, regulamentado no artigo do 146 ao 149 do CTN.

Fazendo uma síntese do que os autores colocam, pode-se dizer que o imposto de renda é cobrado com base nos ganhos de capital e vencimentos salariais, patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, sendo que os principais cobrados sobre o patrimônio são IPTU, IPVA e ITBI. Já sobre o consumo, os impostos que incidem na cadeia produtiva são o IPI, ICMS, PIS, ISS e a COFINS.

Logo, a classificação do tributo está ligada ao fato gerador da ação, conforme o fato gerador poderá enquadrar-se em Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria e Contribuição social, econômica ou especial.

2.5 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) é regido pela lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Com as alterações posteriores passou a denominar-se Código Tributário Nacional (CTN), através da publicação do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967.

A Constituição Federal de 1988 traz significativas mudanças no sistema tributário nacional, seja em quantidade e incidência de tributos, quanto à distribuição dos valores arrecadados entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Atualmente, quando uma empresa dá início às suas atividades, ela deve enquadrar-se em uma modalidade de tributação, de acordo com seu ramo de negócio. O período para tal enquadramento é no momento do pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

No Brasil, a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) pode ser feita de três formas:

1. Lucro Real (apuração anual ou trimestral);
2. Lucro Presumido;
3. Simples Nacional (opção exclusiva para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte).

Ainda podem ser aplicados por força de lei maior, os regimes de Lucro Arbitrado, Imunes ou Isentas.

Cada regime de tributação possuiu uma lei que regulamenta e estabelece quais os critérios de cada modalidade, por isso a escolha de tributação deverá ser devidamente estudada pelo profissional contador, sendo que a opção de escolha é irrevogável para tal ano calendário, devendo a empresa arcar com o ônus tributário escolhido.

A seguir será embasado mais amplamente os regimes de tributação Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

2.5.1 Tributação pelo Lucro Real

As pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real poderão determinar o lucro através de balanço anual, levantado no dia 31 de dezembro ou através de balancetes trimestrais, pela Lei n° 9.430/1996.

Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e compensações descritas ou autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda, conforme artigo 6° do Decreto Lei n° 1.598/1977, Instrução Normativa RFB n° 1.700/2017, art. 61.

O lucro líquido do período é a soma algébrica de lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

A adoção do lucro Real com apuração trimestral prevista no artigo 31 da Instrução Normativa RFB n° 1.700/2017 ou a opção pela apuração anual com pagamento mensal por estimativa prevista nos artigos 32 a 47 da Instrução Normativa RFB n° 1.700/2017, será irretratável para todo o ano-calendário.

A opção pela estimativa ocorrerá com o pagamento do DARF do IRPJ com o respectivo código de receita referente ao mês de janeiro do ano-calendário, mesmo após haver decorrido o prazo legal para recolhimento.

O pagamento pode não ocorrer caso a empresa faça levantamento de balanço ou balancete de suspensão. Conforme artigo 14 da Lei n° 9.718/1998 estão obrigadas a apuração pelo Lucro Real as pessoas jurídicas:

> a) cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 78.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;
>
> b) 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;
>
> c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
>
> d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
>
> e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do artigo 2° da Lei n° 9.430/1996;
>
> f) 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);
>
> g) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

As pessoas jurídicas mesmo que não estão obrigadas, poderão apurar seus resultados pelo Lucro Real efetuando a opção através do pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

Uma vez manifestada a forma de arrecadação pelo lucro real estimativa mensal a pessoa jurídica não poderá alterá-la, para a apuração trimestral. O período de apuração trimestral, depois de calculado e recolhido, poderá ser anual, devendo adotarem a opção pelo pagamento por estimativa.

São dedutíveis os gastos não computados nos custos, mas necessários às transações ou operações da empresa, e que, além disso, sejam usuais e normais na atividade por esta desenvolvida, ou à manutenção de sua fonte produtiva, e ainda estejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Nos casos em que o contribuinte se deparar com a falta de legislação que mencione com exatidão a dedução de uma possível despesa, logo deverá se voltar à menção contida no artigo 299 do RIR/99 nos casos em que a operação analisada satisfaça o referido conceito, poderá então considerar como dedutível.

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, lei n° 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 47.

São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. O disposto neste item aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros, lei n° 4.506/1964, art. 45, § 2°.

2.5.1.1 IRPJ e CSSL para Lucro Real

A apuração dos tributos com base no Lucro Real poderá ser na forma de estimativa mensal ou na forma trimestral. As pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual terão que recolher, mensalmente, o IRPJ e a CSLL calculados por estimativa.

Na apuração por estimativa, a base de cálculo do IR a ser pago mensalmente será o resultado do somatório de um percentual aplicado sobre a receita bruta do mês, acrescido dos

ganhos de capital, demais receitas e resultados positivos. Não incluirá na base de cálculo os rendimentos ou ganhos tributados como os de aplicação financeira.

O percentual aplicado será conforme a regra do lucro presumido, ou seja, de acordo com a atividade exercida pela pessoa jurídica, conforme artigo 15 da Lei n° 9.249/1995. A alíquota do IR será de 15%, e do adicional de 10%, sendo que o pagamento do adicional deverá ser efetuado mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R$ 20.000,00.

A base de cálculo da CSLL, para pagamento mensal estimado será a soma do resultado da aplicação de 12%, e quando for prestação de serviços será 32%, sobre a receita bruta, acrescido dos ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos de aplicações financeiras e das demais receitas e resultados positivos.

A pessoa jurídica poderá, ainda, suspender ou reduzir o imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago excede o valor do imposto e do adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Na apuração do lucro real trimestral, as pessoas jurídicas estão dispensadas do pagamento estimado do IR e da CSLL referente às operações durante o ano-calendário. Nessa forma de apuração o imposto e a contribuição serão apurados em cada trimestre, podendo ser pagos em quota única no mês seguinte ao trimestre, sem qualquer acréscimo, ou em três quotas mensais com juros pela taxa Selic até o mês anterior ao do pagamento e de 1% nesse mês.

O adicional do IR irá incidir sobre a parcela do lucro real que exceder o valor resultado da multiplicação de R$ 20.000,00 que compõe o período de apuração. Ou seja, no lucro real trimestral será o limite de isenção será de R$ 60.000,00 enquanto que o anual acumulado será R$ 240.000,00.

O prejuízo fiscal e a base negativa da CSLL poderão ser compensados com o lucro real no limite de até 30% deste. Ou seja, se o lucro real for de R$ 100.000,00 a compensação do prejuízo fiscal não poderá exceder R$ 30.000,00.

2.5.1.2 PIS e COFINS para Lucro Real

As pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real pela regra geral sofrem tributação de PIS e COFINS na modalidade não-cumulativa, mas, em algumas situações, poderão ter a incidência da modalidade cumulativa, com isso, tendo simultaneamente as duas formas de tributação na mesma empresa.

As atividades que estão sujeitas ao regime cumulativo estão dispostas no artigo 10 da Lei n° 10.833/2003, e no artigo 8° da Lei n° 10.637/2002, e a tributação de PIS e de COFINS será de 0,65% e 3%, respectivamente.

A base de cálculo do PIS e COFINS cumulativo é o faturamento mensal, sendo ele, as receitas auferidas, onde no faturamento serão excluídos os itens dispostos no § 2°, artigo 3° da Lei n° 9.718/1998, caso o mesmo, compuseram a receita.

A tributação das pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real será pelo regime não cumulativo, e a tributação de PIS e de COFINS no regime não cumulativo será de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

A base de cálculo do PIS e COFINS não-cumulativo é o faturamento mensal, sendo ele, as receitas auferidas, onde no faturamento serão excluídos os itens dispostos na Lei n° 10.833/2003, artigo 1°, § 3°; Lei n° 10.637/2002, artigo 1°, § 3°; e Instrução Normativa SRF 247/2002, artigo 24, caso o mesmo compuseram a receita, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Para as pessoas jurídicas com tributação pelo regime não-cumulativo poderão descontar créditos de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS dos itens descritos no artigo 3° da Lei n° 10.833/2003, e no artigo 3° da Lei n° 10.637/2002.

Vale ressaltar que poderá ocorrer situação que as alíquotas do PIS e da COFINS podem ficar reduzidas a zero, ter suspensão, isenção ou não ter incidência, quando existir legislação concedendo o benefício.

Conforme artigo 17 da Lei n° 11.033, de 21 de dezembro de 2004, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

2.5.2 Tributação pelo Lucro Presumido

A tributação pelo lucro presumido visou facilitar as rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações, geralmente algumas empresas de menor porte e menor nível de estrutura e cujo pagamento do imposto presumido satisfaz o tesouro nacional (OLIVEIRA *et al*, 2015, p. 207).

Segundo Winter (2016, p. 7) “O Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto sobre Renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigados no ano-calendário, à apuração do lucro real”.

No lucro presumido, as despesas não são consideradas, há um percentual de presunção de lucro, para determinar a base de cálculo do IRPJ e CSSL.

As empresas que optam pela apuração do imposto de renda e contribuição social na modalidade do lucro presumido não estão obrigadas a possuir escrituração contábil detalhada de suas receitas e despesas, que indique seu lucro real, basta que possua e escriture o livro caixa, que irá mostrar as receitas efetivamente recebidas. Evidentemente, esse livro caixa precisa ser escriturado dentro dos princípios e formalidades previstos na legislação fiscal (OLIVEIRA *et al*, 2015, p. 207).

Sendo assim, a tributação pelo lucro presumido é uma presunção, uma porcentagem, sobre o faturamento da empresa, que o governo entende como sendo o possível lucro que esta apresentaria, e sobre esse valor são aplicados os percentuais dos impostos.

Regra geral, todas as pessoas jurídicas que não estão obrigadas a tributação pelo lucro real, podem fazer opção pelo lucro presumido.

O artigo 13 define as organizações que podem ser do Lucro Presumido em seu artigo 13 da Lei 9.718/98,

> Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.
>
> § 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718/1998).

A pessoa jurídica que optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, poderá optar pelo regime de caixa ou pelo regime de competência. A diferença é que no regime de competência, a empresa pagará os impostos na competência sobre o faturamento. Enquanto que pelo regime de caixa, ela pagará os impostos no momento que receber a venda realizada ao cliente.

Caracteriza-se a opção pelo lucro presumido, com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido, por meio de um DARF, que é o Documento de Arrecadação de Receitas Federais, relativo ao primeiro período de apuração e de acordo com o parágrafo primeiro do artigo 13 da Lei nº 9.718, deve ser definitiva para todo o ano calendário.

A apuração do lucro presumido é trimestral nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário, ou na data de extinção da pessoa jurídica, caso encerre as atividades ou o seu acervo liquido seja totalmente destinado (OLIVEIRA *et al*, 2015, p. 208).

O IRPJ e a CSLL devidos com base no lucro presumido deverão ser pagos até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração trimestral, por meio dos códigos de recolhimento 2089 para IRPJ e 2372 para 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.
>
> Nota: O prazo de decadência do Imposto de Renda é de 5 (cinco) anos.

Definida a legislação do lucro presumido, quem pode optar pelo regime, a forma de recolhimento e apuração, apresenta-se o que se entende por base de cálculo, que segundo Oliveira *et al*,

> A base de cálculo do Imposto de Renda sobre o lucro presumido é apurada a partir da receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital, sendo a receita bruta o produto das vendas de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (OLIVEIRA *et al*, 2015, p. 209).

A receita bruta, para fins contábeis, é o produto da venda, e preço dos serviços prestados. Devem ser excluídos os valores de vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados do comprador.

Esse regime de tributação é caracterizado pela aplicação de um percentual aplicado sobre a receita bruta, para determinação do lucro presumido, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Os percentuais de presunção a serem aplicados sobre a receita bruta do trimestre, são apresentados conforme o quadro.

Atividade Geradora de Receita	Percentual
* Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,60%
* Venda de mercadorias e produtos (exceto revenda de combustível para consumo).	8%
* Atividade Rural.	
* Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante.	
* Prestação de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, fisioterapia e terapia ocupacional, fonoaudiologia, patologia clínica, imagenologia, radiologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, exames por métodos gráficos, procedimentos endoscópicos, radioterapia, quimioterapia, diálise e oxigenoterapia hiperbárica, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).	
* Prestação de serviços de transporte de carga.	
* Atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda.	
* Atividade de construção por empreitada com emprego de todos os materiais indispensáveis à sua execução, sendo tais materiais incorporados à obra.	
* Serviços de transporte (exceto o de cargas).	16%
* Pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral (intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais; e, coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte), cuja receita bruta anual seja de até R$ 120.000,00.	
* Prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.	32%
* Intermediação de negócios.	
* Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.	
* Construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais.	
* Construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais.	
* Coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte.	
* Prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo.	

Quadro 1: Percentuais de presunção para determinação do Lucro Presumido
Fonte: Portal Econect (2017)

Os impostos incidentes sobre o faturamento quanto ao regime do lucro presumido, são quatro impostos federais, Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) que são apurados mensalmente, e o IRPJ e a CSLL sendo sua apuração feita trimestralmente, além da contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

2.5.2.1 IRPJ e CSSL para Lucro Presumido

A base de calculo do IRPJ será determinada mediante aplicação dos percentuais fixados no artigo 15 da Lei nº 9.249 de 1995, regra geral, a aplicação será de um percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita auferida no trimestre, acrescida de outras receitas rendimentos e ganhos de capital.

Após identificar a base de cálculo do lucro presumido, o imposto de renda é calculado mediante aplicação da alíquota de 15% sobre a totalidade do lucro presumido apurado no trimestre. Também incidirá um adicional de 10% sobre a parcela do lucro presumido trimestral que exceder a R$ 60.000,00 ou, no caso de início ou encerramento de atividades no trimestre, sobre o limite equivalente ao resultado da multiplicação de R$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração.

Portanto, o IRPJ calculado trimestralmente no lucro presumido é basicamente encontrado na aplicação do percentual de presunção fixado pela legislação sobre a receita bruta, onde poderá ser recolhido em uma única quota ou em três quotas mensais, desde que o valor não seja inferior a mil reais cada. O prazo de pagamento desse imposto será até o último dia útil do mês subsequente e em quota única ou em três parcelas mensais, onde cada uma não seja inferior a mil reais.

A Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL) foi instituída pela Lei nº 7.689 de 1988. Para a CSLL são aplicadas as mesmas normas de apuração e pagamento do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, mantidas a base de cálculo e alíquotas do artigo 57 da Lei nº 8.981 de 1995.

> Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei (Lei nº 9.065, de 1995).

Para efeito de pagamento, a base de cálculo da CSLL será a receita bruta mensal, determinada pela aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta. A alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo. (FABRETTI, 2017, p. 291). Logo, a CSLL tem uma variação de alíquota para base de cálculo que vai de 12% a 32%, de acordo com a atividade econômica da entidade, aplica-se então a base de cálculo encontrada a alíquota de 9% obtendo-se o valor da CSLL a pagar.

2.5.2.2 PIS e COFINS para Lucro Presumido

O PIS/Pasep e a COFINS são apurados com base na receita bruta ou faturamento, devido mensalmente, desde que não haja produtos com tributação monofásica. Porém não integram a base de cálculo as receitas:

> I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

> II - 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; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
>
> V - referentes a:
>
> 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.(Lei nº 10.833/2003).

O PIS assim como a COFINS, também é apurado no regime cumulativo, que a partir da competência de dezembro de 2002, para fins de cálculo do PIS, conforme trata a Lei nº 10.637 de 2002, é necessário que seja feita separação entre o critério de incidência cumulativa, no Lucro Presumido e incidência não cumulativa no Lucro Real.

Segundo a Lei Complementar 10.637/2002, o PIS tem como fatos geradores:

> a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda;
>
> b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 13 e das cooperativas que excluírem da receita qualquer dos itens enumerados no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, e
>
> c) as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas pelas pessoas jurídicas de direito público interno, exceto as fundações públicas.

No Lucro Presumido a COFINS é apurada pelo regime cumulativo. A partir de 1º de fevereiro de 2004, de acordo com a Lei nº 10.833 de 2003, determina que a opção por esse regime unificado implica, em regra, na vedação à apropriação e à transferência de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional, bem como na vedação à utilização ou à destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, isto significa que o empresário não possui vantagens de créditos que possam vir a reduzir o valor das contribuições.

Mesmo após as mudanças na legislação a alíquota da COFINS para os contribuintes do regime de Lucro Presumido continua sendo de 3% (três por cento), e a alíquota para o PIS de 0,65% (sessenta e cinco décimos por cento), cuja base de cálculo é o valor da receita bruta, desde que não incida tributação monofásica.

2.5.3 Simples Nacional

O SIMPLES Nacional conhecido como Super SIMPLES, em vigor na parte fiscal, desde 1º de julho de 2007. Foi instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, esta lei substitui integralmente a Lei nº 9.841de 1999 que tratava do Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, assim como a Lei nº 9.317 de 1996 que instituía as normas do SIMPLES Federal.

Na definição de Oliveira,

> Desde 1997, as pessoas jurídicas devidamente enquadradas como Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte poderão optar em recolher os impostos e contribuições devidos, calculados sobre a receita bruta, mediante a aplicação de alíquota única, pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) (OLIVEIRA, 2013, p. 164).

O SIMPLES estabelece normas gerais no que se refere ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

As empresas que podem se enquadrar no SIMPLES são as que auferirem receita bruta anual de até 3.600.000.000 (três milhões e seiscentos mil reais). Conforme apresenta Andrade, as definições de ME e EPP consideradas pelo SIMPLES,

> Considera-se microempresa (ME), para efeito do Simples Nacional, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufira, em cada ano-calendário, Receita Bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00.
>
> Considera-se empresa de pequeno porte (EPP), para efeito do Simples Nacional, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufira, em cada ano-calendário, Receita Bruta superior a R$ 360.000,00 e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (ANDRADE *et al*, 2015, p. 142-143).

Este sistema unifica em um único documento de arrecadação tributos; Federais, Estaduais e Municipais, chama-se Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS). O artigo 13 da lei 123/06, apresenta os impostos e contribuições incluídos nas alíquotas do Simples,

> Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:
>
> I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
>
> II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI
>
> III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
>
> IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
>
> V - Contribuição para o PIS/Pasep;

> VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP;
> VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
> VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Assim, o recolhimento do Simples Nacional implica na apuração de 8 impostos e contribuições em uma única guia, sendo que as alíquotas variam conforme o faturamento da empresa.

O artigo primeiro da Lei Complementar nº 123 de 2006 estabelece as 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.

Segundo os incisos primeiro a terceiro do artigo primeiro da Lei Complementar 123/2006,

> 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.

A legislação vigente trata a micro e pequena empresa de forma diferenciada, no recolhimento de impostos, mediante ao regime único de arrecadação, no cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, bem como no acesso a créditos. Elas são beneficiadas, tendo preferência na aquisição de bens e serviços pelos poderes públicos a tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

De acordo com a Lei Complementar 123/2006 existem duas listas distintas de entidades que não se enquadram no regime de contribuição do SIMPLES Nacional.

A primeira lista encontrada no parágrafo 4º do artigo 3º não trata especificamente do regime de tributação, mas sim às entidades que não estão para nenhum efeito legal sujeitas à lei 123/2006,

> I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
> II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
> III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar

> IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar
>
> V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins
>
> VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
>
> VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;
>
> VIII - que exerça atividade de banco comercial e demais instituições financeiras, de câmbio e seguro
>
> IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer desmembramento de pessoa jurídica, ocorrido à menos de 5 (cinco) anos-calendário.
>
> X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

A segunda lista que dispõe o artigo 17 da Lei Complementar nº 123 de 2006, trata das entidades proibidas de optar pelo regime de tributação do SIMPLES Nacional, que eventualmente podem se beneficiar de algumas outras vantagens, não tributárias, mas, previstas na lei, referentes à participação em licitações para contratos com o poder público e simplificação de obrigações trabalhistas.

De acordo com o artigo 17, não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do SIMPLES Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte,

> I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos.
>
> II - que tenha sócio domiciliado no exterior;
>
> III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
>
> IV - (REVOGADO);
>
> V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
>
> VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
>
> VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
>
> VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
>
> IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;
>
> X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
>
> a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
>
> b) bebidas a seguir descritas:
>
> 1 - alcoólicas;
>
> 2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas, gaseificadas;
>
> 3 - preparações compostas, não alcoólicas para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;
>
> 4 - cervejas sem álcool;
>
> XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual,
>
> XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
>
> XIII - que realize atividade de consultoria;
>
> XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.
>
> XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

As micro e pequenas empresas que atuam na área financeira, em atividades de créditos, não podem recolher impostos com base no SIMPLES Nacional. Assim como as micro e pequenas empresas que tenham sócios com domicílio no exterior; as que tenha débitos com o INSS, Fazenda; as que tenham qualquer relação de prestação de serviços com os órgãos públicos; que exerçam atividades de importação ou fabricação de automóveis ou motocicletas; as que importam combustíveis; as que exercem atividades de produção ou venda no atacado de cigarros, arma de fogo, bebidas alcoólicas e cerveja sem álcool, refrigerantes; as que prestem serviços decorrentes da atividade intelectual; as que realizem atividades de consultoria; as que realizem loteamento de imóveis e cessão ou locação de mão-de-obra.

O artigo 28 da Lei Complementar nº 123 de 2006, estabelece a regulamentação pelo comitê gestor e quando da exclusão das entidades pelo Simples Nacional, mediante comunicação das empresas optantes.

Já o artigo 29, prevê a exclusão quando,

> I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
> II - for oferecido embaraço à fiscalização, pela falta de apresentação de livros e documentos à que estiverem obrigadas e informação sobre movimentação financeira.
> III - for oferecida resistência à fiscalização ou negado acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
> IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
> V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;
> VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;
> VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
> VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;
> IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;
> X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, superaram aumento de 80% do valor de estoque, salvo hipóteses justificadas;
> XI - houver descumprimento da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26 desta Lei Complementar;
> XII - omitir da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária.

A micro e pequena empresa passa a ser excluída do SIMPLES nacional, quando ela deixar de cumprir com as suas obrigações estabelecidas na legislação vigente.

Na base de cálculo utilizada, as entidades que se enquadram ao regime do SIMPLES Nacional, são com base na receita bruta do mês, podendo o contribuinte adotar como base de

cálculo a receita bruta recebida no mês (regime de caixa), de acordo com a regulamentação estabelecida pelo comitê gestor, porém a opção escolhida deverá ser usada em todo o ano calendário sem que haja troca.

A definição de base de cálculo para o Simples Nacional, segundo a definição de Andrade "é a receita bruta do contribuinte", completando que será considerado como receita bruta "o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos" (ANDRADE *et al*, 2015, 143-144).

Incidirão sobre a receita bruta alíquotas determinadas por uma das cinco tabelas contidas nos anexos I a V da Lei Complementar nº 123 de 2006, de acordo com a atividade que tenha gerado a receita da empresa. Essas tabelas contém uma ordem de escala progressiva de valores, sendo que quanto maior a receita maior será a alíquota, os valores serão da receita bruta acumulada nos últimos doze meses, quando se tratar de empresa em início de atividade, usa-se a receita bruta acumulada proporcional ao número de meses de atividade de acordo com o artigo 18, parágrafo 2º da Lei Complementar nº 123 de 2006.

O Anexo A, apresenta o tabela do SIMPLES Nacional para empresas do setor de comércio, onde são determinadas as alíquotas em que a empresa será tributada, com base na receita bruta em 12 meses.

O Anexo B apresenta a tabela do SIMPLES Nacional para empresas do setor de Serviço, para a atividade de manutenção e reparo, onde são determinadas as alíquotas em que a empresa será tributada, com base na receita bruta em 12 meses.

O Anexo C apresenta a tabela do SIMPLES Nacional para empresas do setor de Serviço, para a atividade de representação comercial, onde são determinadas as alíquotas em que a empresa será tributada, com base na receita bruta em 12 meses.

Para o anexo VI a legislação 123/2006, prevê o calculo do fator r.

> Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5o-I do art. 18 desta Lei Complementar.
>
> 1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:
>
> (r) = Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)
>
> Receita Bruta (em 12 meses)
>
> 2) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B do Anexo V desta Lei Complementar.
>
> 3) Independentemente do resultado da relação (r), as alíquotas do Simples Nacional corresponderão ao que segue na tabela. ANEXO C.

No caso desta pesquisa será calculada a receita proveniente da representação comercial no anexo VI pelas alíquotas da tabela Anexo C, não considerando o fato r com base na legislação.

Em suma, a tributação pelo Simples Nacional dependerá do contribuinte ser permitido pela legislação, sem nenhuma exclusão, de optar pelo regime, e auferir receita bruta acumulada até R$ 3.600.000.000 (três milhões e seiscentos mil reais). O DAS corresponde ao recolhimento de 8 tributos, as alíquotas mudam conforme a atividade e a faixa de enquadramento, e o pagamento será no dia 20 do mês seguinte.

2.6 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

Um fator relevante no desenvolvimento de um planejamento tributário onde se busca redução do ônus tributário por meio da análise dos regimes de tributação são os custos tributários incidentes sobre a folha de pagamento. Esses custos vinculados à folha de pagamento estão previstos na legislação brasileira e devem ser obrigatoriamente recolhidos pelo empregador.

Devido à relevância dos percentuais de encargos sobre a folha de salário, os autores reportam no quadro a seguir os percentuais das obrigatoriedades sobre a folha.

Encargos sobre a folha de pagamento	**%**
Contribuições ao INSS – parte da empresa	20,00
Sesi, Sesc ou Sest	1,50
Senai, Senac ou Senat	1,00
Incra	0,20
Sebrae	0,60
Salário-educação	2,50
RAT Seguro de Acidentes do Trabalho-média	2,00

Quadro 2: Contribuições Sociais incidentes sobre a folha de pagamento
Fonte: Adaptado de Oliveira et al. (2015, p. 173)

Além do salário pago ao empregado, a empresa tem que considerar os valores pagos diretamente ao trabalhador como férias, 13º salário, adicional noturno, repouso semanal remunerado, aviso prévio, entre outros. O custo de um funcionário vai além do seu salário, ademais, cabe à empresa ainda o recolhimento das contribuições previdenciárias exigidas por lei.

Os percentuais apresentados são considerados custos para empresa, visto que a obrigatoriedade do pagamento é sua responsabilidade. A título de planejamento tributário, os valores de FGTS (Fundo de Garantia de Tempo de Serviço) seguem a mesma tributação nas

empresas da Modalidade Geral e Simples Nacional, diante disso, não foram considerados esses valores no planejamento tributário.

Empresas optantes pelo Lucro Real ou Lucro Presumido, recolhem os tributos sobre a folha conforme o quadro 1 apresentado acima. Entretanto, empresas optantes pelo Simples Nacional tem tributação diferenciada, são desobrigadas a recolher as Contribuições de Terceiros e o CPP (Contribuição Previdenciária Patronal) é recolhido conforme a atividade, seguindo as alíquotas dispostas nas tabelas da lei 123/2006.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo é apresentada a metodologia utilizada para desenvolver o estudo proposto, com a descrição da pesquisa e as técnicas usadas para coleta e análise de dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Para responder aos objetivos proposto neste trabalho, tornou-se necessário o conhecimento do método de pesquisa e procedimentos de coleta e análise de dados, para Marconi e Lakatos (2010, p. 2) "a finalidade da pesquisa é descobrir respostas para as questões mediante a aplicação de métodos científicos". A metodologia para a realização da pesquisa é colocada pelo autor Pereira como "o emprego do conjunto dos métodos, procedimentos e técnicas que cada ciência em particular põe em ação para alcançar os seus objetivos" (PEREIRA, 2012, p. 31), por esse motivo, ao caracterizar a pesquisa é possível compreender os passos planejados para a execução do estudo.

Quanto à natureza, classifica-se como teórico, em função da revisão bibliografica e da legislação, e empírico quanto à analise dos dados, devido à busca à campo na empresa objeto desse estudo. A pesquisa teórico-empírico unirá à prática às informações obtidas por meio da revisão teórica sobre planejamento tributário. Os termos teórico e empírico são apresentados pelo autor Gil em básica e aplicada, e na sua definição "a pesquisa básica reúne estudos que tem como propósito preencher uma lacuna no conhecimento", enquanto a denominada pesquisa aplicada "abrange estudos elaborados com a finalidade de resolver os problemas identificados" (GIL, 2010, p. 26).

A pesquisa classifica-se quanto aos fins, como exploratória que, para Gil (2010), é um método que tem como objetivo a formulação de um problema para análises e respostas mais aprofundadas ou para levantamento de hipóteses. No caso desse estudo, busca-se responder ao problema proposto que é encontrar o regime de tributação que apresenta economia tributária, por meio de um planejamento tributário para a empresa em estudo.

A pesquisa será desenvolvida através de análise de dados numéricos, portanto, ao tratamento dos dados se caracteriza em quantitativa. De natureza quantitativa quando "o método quantitativo, conforme o próprio nome sugere, tem como principal característica a utilização da quantificação, seja nas modalidades de coleta de informações ou no tratamento das mesmas" (PEREIRA, 2012, p. 84). Os dados para realização do planejamento tributário são números que envolvem o valor do faturamento da empresa, as vendas canceladas, as deduções e o lucro líquido da empresa, entre outros números extraídos do balanço patrimonial e do demonstrativo de resultado.

Os dados obtidos também serão qualitativos, “no método qualitativo a pesquisa é descritiva, ou seja, as informações obtidas não podem ser quantificáveis[...] os dados obtidos são analisados de forma indutiva”, sendo características básicas “a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados no processo de pesquisa qualitativa” (PEREIRA, 2012, p.84). Neste estudo, os dados qualitativos estão relacionados à análise das legislações específicas para enquadramento da empresa no regime tributário.

Quanto aos procedimentos o estudo será caracterizado como estudo de caso. O estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo detalhamento” (GIL, 2010, p. 37). Também se caracteriza “pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, [...] suas principais vantagens são: o estímulo a novas descobertas, a ênfase na totalidade e a simplicidade dos procedimentos” (DIEHL e TATIM, 2004, p. 61).

O objeto em estudo será uma empresa do ramo agrícola localizada no município de Tapejara/RS. Desta maneira, o trabalho terá um estudo de caso único com enfoque holístico, aonde “um único texto é usado para descrever e analisar o caso. O texto pode ser aumentado com tabelas, assim como com gráficos, figuras e mapas” (YIN, 2015, p.187). Por meio do planejamento tributário será possível identificar o regime de tributação que apresentará economia tributária ao objeto dessa pesquisa.

3.2 UNIDADE DE ESTUDO

O objeto em estudo da pesquisa foi uma empresa localizada no município de Tapejara/RS, que atua no ramo de comercio de peças para maquinário agrícola, manutenção das peças e representação comercial, com 5 anos de mercado, conta com um quadro de 5 colaboradores. Tributada pelo Lucro Presumido, o objetivo será utilizar dos demonstrativos dos anos 2015, 2016 e 2017 e simular uma tributação pelo Lucro Real e Simples Nacional, realizando um planejamento tributário, com o intuito de encontrar qual regime apresenta economia tributária para a empresa.

A fim de evitar a identificação da empresa objeto desse trabalho, será utilizada a denominação “Empresa Alfa”.

3.3 COLETA DE DADOS

A coleta de dados neste estudo de caso aconteceu através de análise de documentos, balanço patrimonial e demonstrativos, onde foram comparados os valores pagos de impostos

nos anos de 2015, 2016 e 2017, pela modalidade que a empresa está enquadrada, Lucro Presumido, apurando suas receitas, número de funcionários, seus custos e despesas. Além de simular esses valores no enquadramento do Lucro Real e Simples Nacional, para assim analisar qual o melhor sistema de tributação para redução de custos tributários de forma lícita.

Os dados foram coletados dos demonstrativos da empresa referentes aos anos de 2015, 2016 e 2017, através do balanço patrimonial (BP), balancete, demonstrativo de resultado do exercício (DRE), e faturamento mensal. Num primeiro momento, foi estruturada a apuração dos tributos pelo Lucro Real, Lucro Presumido e pelo Simples Nacional, num segundo momento tabulados em planilhas eletrônicas, a partir das planilhas, analisados os dados encontrados.

O estudo dos regimes de tributação tem como base a legislação específica, do Simples Nacional pela lei 123/2006, e a apuração pelo Lucro Presumido e Lucro Real será embasada nas leis 9.430/1996, 1.598/1977, 1.700/2017, 9.249/1995, 7.689/1988, 9.718/1998, 10.637/2002, 10.833/2003 e 8.981/1995. As quais definem as alíquotas a serem aplicadas e a forma de recolhimento do tributo. Não foi utilizados cálculos de tributos estaduais (ICMS) pois entende-se que ao realizar um conta corrente de entrada e saídas o mesmo não terá efeito na análise referida.

3.4 ANÁLISE DE DADOS

Após os dados coletados, foram selecionados e tabulados, para facilitar a análise e interpretação dos mesmos. Segundo Markoni e Lakatos (2010, p. 152) "na análise, o pesquisador entra em maiores detalhes sobre os dados decorrentes do trabalho estatístico, a fim de conseguir respostas as suas indagações". A tabulação será estruturada em planilhas eletrônicas.

Os dados foram analisados e interpretados por meio de um comparativo entre os regimes de tributação do Lucro Presumido e Simples Nacional, analisando qual regime apresenta economia tributária. Markoni e Lakatos (2010, p. 152) explicam que a interpretação dos dados "em geral significa a exposição do verdadeiro significado do material apresentado, em relação os objetivos propostos e ao tema.".

Com o embasamento do referencial teórico e a legislação especifica dos regimes de tributação em análise, Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, foi realizado o cálculo comparativo entre os sistemas, e a apuração dos tributos. O objetivo foi encontrar a forma de tributação que gerará benéficos tributários, reduzindo o ônus no pagamento de tributos.

4 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

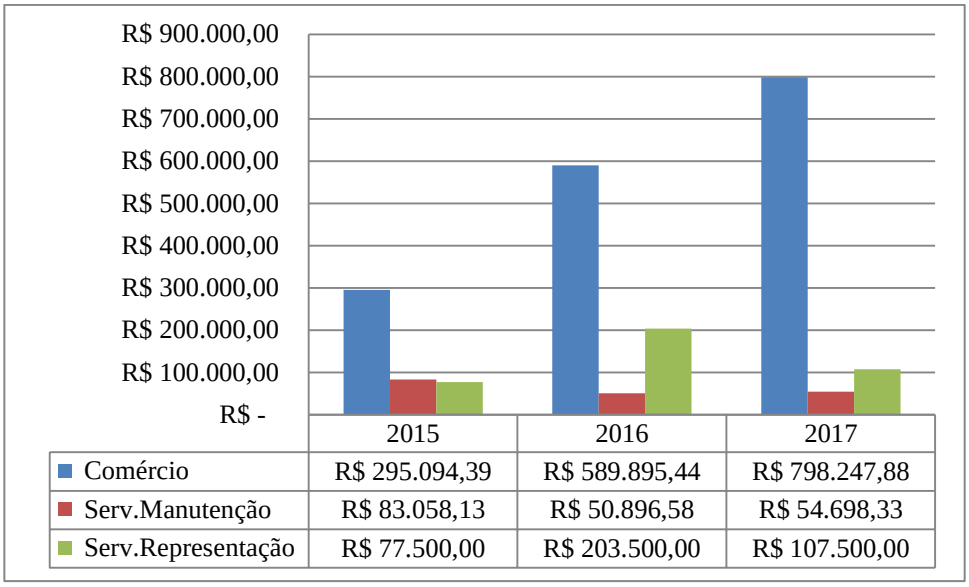
O estudo de caso foi realizado em uma empresa localizada no município de Tapejara/RS, que atua no ramo agrícola, tem aproximadamente 5 anos de mercado e conta atualmente com 5 colaboradores. A fim de evitar a identificação da empresa objeto desse trabalho, foi utilizada ao longo do trabalho a denominação “Empresa Alfa”.

A empresa Alfa tem como atividade principal o comércio de peças agrícolas, prestando o serviço de manutenção e reparto de peças, além da atividade de representação comercial. Serão analisados os impostos federais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS/CPP) e municipais (ISS), nos regimes do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

O estudo consistiu na apresentação da melhor forma de tributação, entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, um comparativo dos anos 2015, 2016 e 2017. Tendo os exercícios de 2015 e 2016 fechados, considerou-se relevante para o estudo utilizar o exercício de 2017, os dados reais foram coletados até Agosto de 2017, e os últimos quatro meses do ano foram estimados.

A atividade principal é a revenda de peças para maquinário agrícola e de defensivos para lavoura, juntamente com o serviço de troca das peças e manutenção. Atende a região norte do Rio Grande do Sul, e partes de Santa Catarina e Paraná, desenvolvendo a atividade de representação comercial na revenda de maquinários agrícolas. Como sua atividade é diretamente ligada ao trabalho sazonal no ramo agrícola, os meses de maior faturamento estão entre Junho e Dezembro.

O gráfico 1 ilustra o faturamento anual da empresa Alfa por atividade: Comércio, Serviços de Manutenção e Serviços de Representação.



	2015	2016	2017
Comércio	R$ 295.094,39	R$ 589.895,44	R$ 798.247,88
Serv.Manutenção	R$ 83.058,13	R$ 50.896,58	R$ 54.698,33
Serv.Representação	R$ 77.500,00	R$ 203.500,00	R$ 107.500,00

Gráfico 1: Faturamento anual detalhado por atividade
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A Empresa Alfa é tributada pelo regime do Lucro Presumido desde que iniciou suas atividades, como aumentou o quadro de funcionários e suas despesas, busca por essa pesquisa identificar através do planejamento tributário uma maneira licita de reduzir o pagamento de impostos.

No decorrer desse capitulo foram desenvolvidos os cálculos de apuração dos tributos, para cada um dos regimes referenciados, a partir dos dados levantados com os valores obtidos pelas demonstrações contábeis da empresa.

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para que o planejamento tributário se concretize, num primeiro momento foi necessário analisar as atividades por meio do CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) realizando um estudo detalhado de enquadramento tributário, identificando as alíquotas de tributação no Lucro Real e no Lucro Presumido, e o anexo que será tributado no Simples Nacional**.**

ENQUADRAMENTO		**CNAE 4661-3/00**	**CNAE 11/07/3314**	**CNAE 4619-2/00**
		Comércio de peças	**Manutenção**	**Representação comercial**
S.NACIONAL	ANEXO	I	III	VI
LUCRO PRESUMIDO	PRES.IRPJ	8%	32%	32%
	ALQ.IRPJ	15%	15%	15%
	PRES.CSLL	12%	32%	32%
	ALQ.CSLL	9%	9%	9%
	PIS	0,65%	0,65%	0,65%
	COFINS	3%	3%	3%
LUCRO REAL	ALQ.IRPJ	15%	15%	15%
	ALQ.CSLL	9%	9%	9%
	PIS	1,65%	1,65%	1,65%
	COFINS	7,60%	7,60%	7,60%

Quadro 3: Análise dos CNAEs
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Identificou-se que a Empresa Alfa não possui nenhum CNAE impeditivo, e também não é limitada a nenhum regime por faturamento, sendo assim, pode ser enquadrada em qualquer um dos regimes em estudo.

Apresenta-se a seguir a formação detalhada da receita líquida da empresa nos anos de 2015, 2016 e 2017. Os dados foram extraídos do Demonstrativo de Faturamento e DRE, identificados por atividade.

ANO BASE 2015								
Comp.		**Comércio**		**Serv.Manutenção**		**Serv.Representação**		**Fat.mensal**
jan/15	R$	-			R$	55.500,00	R$	55.500,00
fev/15	R$	-	R$	-			R$	-
mar/15	R$	-	R$	-			R$	-
abr/15	R$	1.660,00	R$	-			R$	1.660,00
mai/15	R$	-			R$	22.000,00	R$	22.000,00
jun/15	R$	2.800,00	R$	400,00			R$	3.200,00
jul/15	R$	23.797,60	R$	16.000,00			R$	39.797,60
ago/15	R$	24.300,00	R$	8.000,00			R$	32.300,00
set/15	R$	60.955,90	R$	16.000,00			R$	76.955,90
out/15	R$	51.009,89	R$	8.000,00			R$	59.009,89
nov/15	R$	50.300,00	R$	16.000,00			R$	66.300,00
dez/15	R$	80.271,00	R$	18.658,13			R$	98.929,13
TOTAL	**R$**	**295.094,39**	**R$**	**83.058,13**	**R$**	**77.500,00**	**R$**	**455.652,52**

Tabela 1: Receita Líquida Ano Base 2015
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No exercício de 2015, a atividade de maior representatividade no faturamento total foi o comércio de peças, seguido pelos serviços de manutenção e por último a representação comercial.

								ANO BASE 2016
Comp.		**Comércio**		**Serv.Manutenção**		**Serv.Representação**		**Fat.mensal**
jan/16	R$	26.667,02	R$	28.566,62			R$	55.233,64
fev/16	R$	9.811,40	R$	10.000,00			R$	19.811,40
mar/16	R$	11.389,99			R$	83.500,00	R$	94.889,99
abr/16	R$	11.962,00	R$	-			R$	11.962,00
mai/16	R$	76.062,08	R$	1.684,00			R$	77.746,08
jun/16	R$	24.576,00			R$	50.000,00	R$	74.576,00
jul/16	R$	1.837,00			R$	35.000,00	R$	36.837,00
ago/16	R$	62.156,40	R$	280,40	R$	20.000,00	R$	82.436,80
set/16	R$	98.146,16	R$	4.505,56			R$	102.651,72
out/16	R$	74.122,12			R$	15.000,00	R$	89.122,12
nov/16	R$	77.192,81	R$	1.780,00			R$	78.972,81
dez/16	R$	115.972,46	R$	4.080,00			R$	120.052,46
TOTAL	**R$**	**589.895,44**	**R$**	**50.896,58**	**R$**	**203.500,00**	**R$**	**844.292,02**

Tabela 2: Receita Líquida Ano Base 2016
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No ano de 2016 a empresa teve um grande avanço em relação a 2015, esse crescimento se justifica pelo investimento nos serviços de representação. Apresentou com

maior representatividade no faturamento total a atividade de comércio, depois os serviços de representação comercial e por último os serviços de manutenção.

Para que o fosse possível utilizar o ano 2017 no planejamento tributário, se fez necessário utilizar de uma projeção de faturamento para os últimos quatro meses do ano, visto que, quando os dados foram coletados a empresa possuía faturamento real somente até Agosto/2017. A projeção do faturamento foi realizada em conjunto com o proprietário da empresa, e o critério utilizado foi à análise do mercado, dados históricos e projeção da colheita.

								ANO BASE 2017
Comp.		**Comércio**		**Serv.Manutenção**		**Serv.Representação**		**Fat.mensal**
jan/17	R$	18.006,32	R$	5.400,00			R$	23.406,32
fev/17	R$	81.182,51	R$	4.940,00			R$	86.122,51
mar/17	R$	28.749,39	R$	2.576,00			R$	31.325,39
abr/17	R$	9.264,46	R$	-			R$	9.264,46
mai/17	R$	61.996,55	R$	1.238,55			R$	63.235,10
jun/17	R$	109.698,42	R$	8.229,50	R$	37.000,00	R$	154.927,92
jul/17	R$	57.350,23	R$	414,28	R$	47.500,00	R$	105.264,51
ago/17	R$	62.000,00	R$	400,00			R$	62.400,00
set/17	R$	100.000,00	R$	6.000,00			R$	106.000,00
out/17	R$	70.000,00	R$	-	R$	23.000,00	R$	93.000,00
nov/17	R$	70.000,00	R$	20.000,00			R$	90.000,00
dez/17	R$	130.000,00	R$	5.500,00			R$	135.500,00
TOTAL	**R$**	**798.247,88**	**R$**	**54.698,33**	**R$**	**107.500,00**	**R$**	**960.446,21**

Tabela 3: Receita Líquida Ano Base 2017
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O exercício de 2017, utilizando faturamento real até o mês de Agosto, e de projeção para o fechamento do ano calendário, estima-se possuir maior faturamento no comércio de peças, seguido das representações e dos serviços de manutenção. Os apêndices A e B apresentam o DRE do ano de 2015 e 2016 com as contas em formato analítico.

5.1 TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

Nesse capítulo apresentam-se os cálculos para apuração dos impostos IRPJ e CSSL, e das contribuições de PIS e COFINS pelo regime do Lucro Real, evidenciando os valores anuais, a fim de comparação posterior.

5.1.1 Cálculo IRPJ e CSLL pelo Lucro Real

As tabelas a seguir apresentam os cálculos do Imposto de Renda e da Contribuição Social no regime do Lucro Real anual.

O valor do imposto é calculado com base no Resultado Operacional Líquido da empresa, considerando adições e exclusões para ajustar a base de cálculo, conforme apresentado no referencial teórico. Sobre a base de cálculo ajustada, aplica-se uma alíquota de 15% para IRPJ e 9% para CSLL. No caso em estudo, a empresa não apresentou base cálculo anual a maior de R$ 240.000.00, não tendo incidência do ADIR (Adicional do Imposto de Renda).

LUCRO REAL ANUAL 2015	**2015**	**2016**	**2017**
Receita Operacional	**455.652,52**	**844.292,02**	**960.446,21**
- Vendas à Vista de Mercadorias	*295.094,39*	*481.335,44*	*547.454,34*
- Vendas à Prazo de Mercadorias		*108.560,00*	*124.858,01*
- Prestação à Vista de Serviços	*160.558,13*	*254.396,58*	*288.133,86*
Devoluções e abatimentos		(6.800,00)	(7.741,20)
Impostos sobre vendas e Serviços	(31.594,27)	(41.464,91)	(47.167,51)
(-) PIS/COFINS/ICMS/ISS			
(-) Custos Mercadorias Vendidas	(159.573,12)	(378.306,11)	(430.347,13)
(-) Custo do Material de Consumo	(9.218,65)	(15.163,68)	(17.249,61)
Lucro Bruto	**255.266,48**	**402.557,32**	**457.940,75**
Despesas com Pessoal	(82.105,98)	(163.392,39)	(185.873,57)
Despesas Administrativas	(12.156,00)	(14.160,00)	(16.110,36)
Despesas com Vendas	(56.676,99)	(52.894,33)	(60.173,41)
Despesas Tributarias	(4.879,27)	(1.379,32)	(1.570,74)
Despesas Financeiras	(33.738,16)	(24.531,28)	(27.906,91)
Receitas Financeiras	2.418,62	21,33	33,92
Resultado Operacional Líquido	**68.128,70**	**146.221,33**	**166.339,68**
Resultado Antes do IR	**68.128,70**	**146.221,33**	**166.339,68**
ADIÇÕES		136,20	
EXCLUSÕES			
Base para cálculo IRPJ e CSLL	68.128,70	146.357,53	166.339,68
IRPJ 15%	**10.219,31**	**21.953,63**	**24.950,95**
ADIRPJ 10%			
CSLL 9%	**6.131,58**	**13.172,18**	**14.970,57**
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	**51.777,81**	**111.231,72**	**126.418,16**

Tabela 4: Cálculo IRPJ e CSLL pelo Lucro Real 2015, 2016 e 2017
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Estruturou-se uma DRE, apresentando as contas de forma sintética, para evidenciar o Resultado Operacional Líquido da empresa Alfa em 2015. Consultando as contas contábeis

por meio de um balancete, verificou-se que não houve ajustes para a base de cálculo dos impostos. Sendo assim, sobre o valor da base de cálculo aplicou-se as alíquotas de IRPJ e CSLL, resultando R$ 10.219,31 para IR e R$ 6.131,58 para CS.

Para o cálculo de 2016 sintetizou-se as informações do DRE da empresa, tendo uma adição à base de cálculo dos impostos, um valor de Multas Indedutíveis. Ajustada a base, aplicaram-se as alíquotas de IRPJ e CSLL, resultando R$ 21.953,63 e R$ 13.172,18, respectivamente.

Para que fosse possível desenvolver o cálculo do Lucro Real anual do exercício de 2017, mesmo com o período corrente, utilizou-se de análises de indicadores para estimar os valores. Sendo necessário para a tributação do IRPJ e da CSLL o Resultado Operacional Líquido, em 2016 esse valor representou 17,31% do total da receita, aplicou-se esse percentual de 17,31% sobre a receita estimada para o ano de 2017, e encontrou-se a Base de cálculo para os impostos.

A tabela abaixo ilustra a análise dos indicadores verticais aplicada sobre os valores da DRE de 2016 da Empresa Alfa.

ANÁLISE DOS INDICADORES VERTICAIS DA DRE 2016		
Receita Operacional	844.292,02	**100,00**
Lucro Bruto	402.557,32	**47,68**
Resultado Operacional Líquido	146.221,33	**17,32**

Tabela 5: Análise dos Indicadores Verticais da DRE 2016
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Com a base de cálculo estimada, aplicaram-se as alíquotas de IRPJ e CSLL, resultando um valor de imposto devido de R$ 24.950.95 e R$ 14.970.57, respectivamente.

5.1.2 Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Real

Para calcular o PIS e COFINS quando a empresa é tributada pelo Lucro Real aplicam-se as alíquotas correspondentes aos impostos sobre o faturamento dos produtos com incidência de PIS/COFINS. Nessa modalidade a empresa tem direito de abater do seu valor a pagar algumas despesas e o custo de aquisição desses produtos. As alíquotas para PIS é 1,65% e da COFINS 7,60%.

Sabendo que os créditos de PIS/COFINS na modalidade Real, podem ser tomados sobre o valor de aquisição de produtos com incidência dos mesmos, esse custo é dedutível da base de cálculo, assim como a conta de energia.

Como a empresa Alfa é tributada pelo regime do Lucro Presumido, não possui a informação dos produtos comprados por NCM, para verificar se apresentavam crédito de PIS/COFINS.

Para que fosse possível realizar o cálculo pela modalidade do Lucro Real, foi analisado aleatoriamente um produto por mês do ano de 2016, buscando seu custo e o seu preço da venda, e calculando a margem de contribuição que tal produto oferece à empresa. Encontrou-se que em média, a margem de contribuição dos produtos é 25%, logo, do seu preço de venda, 25% é margem e 75% são referentes ao custo da mercadoria vendida.

A análise dos anos 2015 e 2017 foram fixadas no ano de 2016, que a empresa Alfa possuía o controle dos produtos vendidos com tributação de PIS/COFINS.

Na tabela a seguir é demonstrado e calculado os créditos e débitos do PIS e COFINS referentes a 2015.

Calculo da PIS e COFINS não cumulativo – Lucro Real						
PREMISSAS AOS CALCULOS	**2015**		**2016**		**2017**	
RECEITA BRUTA ANO	R$	455.652,52	R$	844.292,02	R$	960.446,21
BASE PARA CALCULO PIS/COFINS	**R$**	**195.930,58**	**R$**	**361.156,17**	**R$**	**412.991,87**
(=)PIS 1,65% DÉBITO	R$	3.232,85	R$	5.959,08	R$	6.814,37
(=)COFINS 7,60%	R$	14.890,72	R$	27.447,87	R$	31.387,38
DESPESAS PARA CRÉDITO						
(-) Despesa com energia elétrica	-R$	831,28	-R$	1.315,18	-R$	1.103,64
(-) CPV com Credito Pis/Cofins	-R$	146.947,94	-R$	270.867,13	-R$	309.743,90
TOTAL DAS DESPESAS	**-R$**	**147.779,22**	**-R$**	**272.182,31**	**-R$**	**310.847,54**
(-)PIS 1,65% CRÉDITO	-R$	2.438,36	-R$	4.491,01	-R$	5.128,98
(-)COFINS 7,60% CRÉDITO	-R$	11.231,22	-R$	20.685,86	-R$	23.624,41
(=)TOTAL PIS A RECOLHER	**R$**	**794,50**	**R$**	**1.468,07**	**R$**	**1.685,38**
(=)TOTAL COFINS A RECOLHER	**R$**	**3.659,50**	**R$**	**6.762,01**	**R$**	**7.762,97**

Tabela 6: Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Real 2015, 2016 e 2017
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Com base no ano de 2016 analisou-se que do total da receita operacional a receita de produtos tributados com PIS/COFINS representa 43%. A formação da base de cálculo em 2015 considerou que da Receita Bruta do ano, 43% fosse de produtos tributados. Sobre essa base aplicou-se a alíquota de 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS, apresentando o valor de Débito dos impostos.

A composição das despesas para crédito dos impostos ficou composta pela despesa com energia elétrica e o critério mencionado anteriormente, que dessa base de cálculo dos produtos vendidos, 75% é referente ao custo de aquisição, esse valor serviu como base para crédito. Ao final, o total a recolher de PIS e de COFINS representa o valor de Débito, subtraído o valor de Crédito.

Para o cálculo de 2016, a empresa Alfa possuía a informação separada dos produtos vendidos com tributação monofásica e os tributados de PIS/COFINS. A composição das despesas para crédito do imposto ficou composta pela despesa com energia elétrica e o fator considerado de que 75% do valor da receita desses produtos representa o custo de aquisição.

O ano de 2017 utilizou-se do faturamento total projetado para o ano, considerando novamente o critério de 43% das receitas serem referentes a vendas de produtos tributados de PIS e COFINS, baseando-se em 2016.

Para o valor da despesa com energia elétrica, utilizou-se do valor de agosto, coletado do DRE, dividindo pelos 8 meses, buscando o valor médio mensal e multiplicou-se por 12 meses para encontrar o projetado do ano. Na composição do custo dos produtos, considerou-se a análise anterior, onde 75% representa em média o custo de aquisição dos produtos vendidos, permitindo o crédito.

5.2 TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

Nesse capítulo apresentam-se os cálculos para apuração dos impostos IRPJ e CSSL, e das contribuições de PIS e COFINS pelo regime do Lucro Presumido, evidenciando os valores anuais, a fim de comparação posterior.

5.2.1 Cálculo IRPJ pelo Lucro Presumido

As tabelas a seguir apresentam os cálculos do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido, considerando os totais trimestrais e evidenciando o total anual de IRPJ devido. O cálculo do IR pela tributação do Lucro Presumido, utilizou como base as tabelas do faturamento mensal detalhado apresentado anteriormente.

Para que seja possível apurar o valor do imposto é preciso primeiramente encontrar a base de cálculo, aplicando um percentual de 8% sobre o faturamento das vendas, 32% sobre o faturamento da prestação de serviço. Soma-se a base de cálculo final os valores de receitas financeiras, e aplica-se uma alíquota de 15% sobre essa BC, conforme já estudados no capítulo anterior.

Considerou-se ainda o ADIR, o Adicional do Imposto de Renda, quando o faturamento ultrapassar R$ 60.000,00 no trimestre, aplica-se uma alíquota de 10% sobre o valor da diferença entre o faturamento e o limite dos R$ 60.000,00.

TRIBUTAÇÃO IRPJ			**ANO 2015**				
Comp.	**Vendas Liq.**	**Serviço**	**Receitas Financeiras**	**BC IRPJ 8%**	**BC IRPJ 32%**	**IRPJ 15%**	**ADIR 10%**
1/trim	-	55.500,00	32,30	-	17.760,00	**2.668,85**	
2/trim	4.460,00	22.400,00	-	356,80	7.168,00	**1.128,72**	
3/trim	109.053,50	40.000,00	2.370,16	8.724,28	12.800,00	**3.584,17**	8.905,35
4/trim	181.580,89	42.658,13	16,16	14.526,47	13.650,60	**4.228,98**	16.423,90
					IRPJ 2015	**11.610,72**	**29.753,15**
					IR Retido na Fonte 2015	**- 1.655,72**	
					IRPJ DEVIDO 2015	**39.708,15**	**29.753,15**

Tabela 7: Cálculo IRPJ pelo Lucro Presumido 2015
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A fim de identificar o valor devido do IR anual, ao final de cada exercício subtraíram-se os valores de IR Retido na Fonte durante o período, ajustando o valor de IRPJ a pagar. O total devido de IRPJ no ano 2015 é R$ 69.461,30.

TRIBUTAÇÃO IRPJ			**ANO 2016**				
Comp.	**Vendas Liq.**	**Serviço**	**Receitas Financeiras**	**BC IRPJ 8%**	**BC IRPJ 32%**	**IRPJ 15%**	**ADIR 10%**
1/trim	47.868,41	122.066,62	0,05	3.829,47	39.061,32	**6.433,63**	10.993,50
2/trim	112.600,08	51.684,00	9,03	9.008,01	16.538,88	**3.833,39**	10.428,41
3/trim	162.139,56	59.785,96	5,20	12.971,16	19.131,51	**4.816,18**	16.192,55
4/trim	267.287,39	20.860,00	7,05	21.382,99	6.675,20	**4.209,79**	22.814,74
					IRPJ 2016	**19.292,98**	**73.864,90**
					IR Retido na Fonte 2016	**- 4.798,61**	
					IRPJ DEVIDO 2016	**88.359,27**	**73.864,90**

Tabela 8: Cálculo IRPJ pelo Lucro Presumido 2016
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O valor devido de IRPJ no ano de 2016 considerando os valores de ADIR somou um total de R$ 162.224,17.

TRIBUTAÇÃO IRPJ		ANO 2017					
Comp.	**Vendas Liq.**	**Serviço**	**Receitas Financeiras**	**BC IRPJ 8%**	**BC IRPJ 32%**	**IRPJ 15%**	**ADIR 10%**
1/trim	127.938,22	12.916,00	62,85	10.235,06	4.133,12	**2.164,65**	8.085,42
2/trim	180.959,43	46.468,05	-	14.476,75	14.869,78	**4.401,98**	16.742,75
3/trim	219.350,23	54.314,28	-	17.548,02	17.380,57	**5.239,29**	21.366,45
4/trim	270.000,00	48.500,00	-	21.600,00	15.520,00	**5.568,00**	25.850,00
					IRPJ DEVIDO 2017	**17.373,92**	**100.003,82**

Tabela 9: Cálculo IRPJ pelo Lucro Presumido 2017
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Considerando a receita bruta estimada, foi utilizado o cálculo do exercício fechado, o valor devido de IR em 2017 seria de R$ 117.377,74.

5.2.2 Cálculo CSLL pelo Lucro Presumido

Nas tabelas a seguir serão apresentados os cálculos da Contribuição Social com base no Lucro Presumido.

Para o cálculo da Contribuição Social, primeiramente foi aplicado um percentual de presunção de 12% sobre o faturamento das vendas liquidas, para assim encontrar as respectivas bases de cálculo, e sobre os serviços de manutenção e representação foi utilizado o percentual de presunção de 32%, tendo também a base de cálculo sobre serviços Somou-se a base de cálculo os valores provenientes de receitas financeiras. Aplicando um percentual de 9% sobre as bases de cálculo, apresentando o valor do imposto CSLL a recolher.

TRIBUTAÇÃO CSLL		ANO 2015				
Comp.	**Vendas Liq.**	**Serviço**	**Receitas Financeiras**	**BC CSLL 12%**	**BC CSLL 32%**	**CSLL 9%**
1/trim	-	55.500,00	32,30	-	17.760,00	**1.601,31**
2/trim	4.460,00	22.400,00	-	535,20	7.168,00	**693,29**
3/trim	109.053,50	40.000,00	2.370,16	13.086,42	12.800,00	**2.543,09**
4/trim	181.580,89	42.658,13	16,16	21.789,71	13.650,60	**3.191,08**
					CSLL DEVIDO 2015	**8.028,77**

Tabela 10: Cálculo CSLL pelo Lucro Presumido 2015
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No ano de 2015 identifica-se que o valor devido de CSLL sobre o a base de presunção é de R$ 8.028,77.

TRIBUTAÇÃO CSLL		ANO 2016				
Comp.	**Vendas Liq.**	**Serviço**	**Receitas Financeiras**	**BC CSLL 12%**	**BC CSLL 32%**	**CSLL 9%**
1/trim	47.868,41	122.066,62	0,05	5.744,21	39.061,32	**4.032,50**
2/trim	112.600,08	51.684,00	9,03	13.512,01	16.538,88	**2.705,39**
3/trim	162.139,56	59.785,96	5,20	19.456,75	19.131,51	**3.473,41**
4/trim	267.287,39	20.860,00	7,05	32.074,49	6.675,20	**3.488,11**
					CSLL DEVIDO 2016	**13.699,41**

Tabela 11: Cálculo CSLL pelo Lucro Presumido 2016
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No ano de 2016 identifica-se o valor devido de CSLL no total de R$ 13.677,41.

TRIBUTAÇÃO CSLL		ANO 2017				
Comp.	**Vendas Liq.**	**Serviço**	**Receitas Financeiras**	**BC CSLL 12%**	**BC CSLL32%**	**CSLL 9%**
1/trim	127.938,22	12.916,00	62,85	15.360,13	4.153,23	**1.756,20**
2/trim	180.959,43	46.468,05	-	21.715,13	14.869,78	**3.292,64**
3/trim	219.350,23	54.314,28	-	26.322,03	17.380,57	**3.933,23**
4/trim	270.000,00	48.500,00	-	32.400,00	15.520,00	**4.312,80**
					CSLL DEVIDO 2017	**16.534,88**

Tabela 12: Cálculo CSSL pelo Lucro Presumido 2017
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Para o ano de 2017, utilizaram-se as estimativas dos últimos quatro meses, considerando o exercício fechado, com um valor devido de CSLL de R$ 16.534,88.

5.2.3 Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Presumido

Para calcular o PIS e COFINS quando a empresa é tributada pelo Lucro Presumido aplicam-se as alíquotas correspondentes aos impostos sobre o faturamento mensal da empresa, excluindo da base de cálculo os produtos com incidência monofásica. Sendo a alíquota de 0,65 para o PIS e 3,00% para a COFINS.

A base de cálculo mensal utilizada na apuração dos tributos foi retirada do Demonstrativo de Escrituração Fiscal Digital PIS e COFINS, utilizando somente os produtos vendidos que possuem incidência de PIS/COFINS, descontando os produtos com incidência monofásica.

Demonstrativo de Receitas Tributadas PIS/COFINS Cumulativo- 2015						
Mês	**Valor Contábil**	**Exclusões**	**Base de calculo**	**PIS**	**COFINS**	**Vlr Imposto**
jan/15	55.500,00		55.500,00	360,75	1.665,00	2.025,75
fev/15	-			-	-	-
mar/15	-			-	-	-
abr/15	1.660,00		1.660,00	10,79	49,80	60,59
mai/15	22.000,00		22.000,00	143,00	660,00	803,00
jun/15	2.800,00		2.800,00	18,20	84,00	102,20
jul/15	23.500,00		23.500,00	152,75	705,00	857,75
ago/15	4.800,00		4.800,00	31,20	144,00	175,20
set/15	76.955,90		76.955,90	500,21	2.308,68	2.808,89
out/15	59.009,89		59.009,89	383,56	1.770,30	2.153,86
nov/15	66.300,00		66.300,00	430,95	1.989,00	2.419,95
dez/15	98.929,13		98.929,13	643,04	2.967,87	3.610,91
			PIS/COFINS DEVIDO 2015	**2.674,46**	**12.343,65**	**15.018,10**

Tabela 13: Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Presumido 2015
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No exercício de 2015 a empresa não possuía controle das saídas com tributação monofásica, por esse motivo a base de cálculo utilizada é o valor do faturamento. Os dados foram calculados por mês, e o total apresentado foi anual, como o objetivo da pesquisa será um comparativo anual dos impostos devidos.

Demostrativo de Receitas Tributadas PIS/COFINS Cumulativo- 2016						
Mês	**Valor Contabil**	**Exclusões**	**Base de calculo**	**PIS**	**COFINS**	**Vlr Imposto**
jan/16	55.233,64	23.095,02	32.138,62	208,90	964,16	1.173,06
fev/16	19.811,40	1.740,00	18.071,40	117,46	542,14	659,61
mar/16	94.889,99	3.858,00	91.031,99	591,71	2.730,96	3.322,67
abr/16	11.962,00	9.760,00	2.202,00	14,31	66,06	80,37
mai/16	77.746,08	61.136,99	16.609,09	107,96	498,27	606,23
jun/16	74.576,00	22.360,00	52.216,00	339,40	1.566,48	1.905,88
jul/16	36.837,00	1.147,00	35.690,00	231,99	1.070,70	1.302,69
ago/16	82.436,80	45.259,00	37.177,80	241,66	1.115,33	1.356,99
set/16	102.651,72	96.918,16	5.733,56	37,27	172,01	209,27
out/16	89.122,12	63.368,37	25.753,75	167,40	772,61	940,01
nov/16	78.972,81	63.237,92	15.734,89	102,28	472,05	574,32
dez/16	120.052,46	91.255,39	28.797,07	187,18	863,91	1.051,09
			PIS/COFINS DEVIDO 2016	**2.347,52**	**10.834,69**	**13.182,20**

Tabela 14: Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Presumido 2016
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No ano cálculo do ano de 2016, subtraíram-se as exclusões da base de cálculo, como referenciado anteriormente, quando os produtos possuem incidência monofásica de PIS/COFINS não integram a base de cálculo do imposto.

Demostrativo de Receitas Tributadas PIS/COFINS Cumulativo- 2017						
Mês	**Valor Contabil**	**Exclusões**	**Base de calculo**	**PIS**	**COFINS**	**Vlr Imposto**
jan/17	23.406,32	13.661,03	9.745,29	63,34	292,36	355,70
fev/17	86.122,51	35.555,00	50.567,51	328,69	1.517,03	1.845,71
mar/17	31.325,39	17.596,29	13.729,10	89,24	411,87	501,11
abr/17	9.264,46	-	9.264,46	60,22	277,93	338,15
mai/17	63.235,10	49.815,56	13.419,54	87,23	402,59	489,81
jun/17	154.927,92	87.359,60	67.568,32	439,19	2.027,05	2.466,24
jul/17	105.264,51	39.212,65	66.051,86	429,34	1.981,56	2.410,89
ago/17	62.400,00	37.600,00	24.800,00	161,20	744,00	905,20
set/17	106.000,00	66.000,00	40.000,00	260,00	1.200,00	1.460,00
out/17	93.000,00	65.000,00	28.000,00	182,00	840,00	1.022,00
nov/17	90.000,00	62.000,00	28.000,00	182,00	840,00	1.022,00
dez/17	135.500,00	83.500,00	52.000,00	338,00	1.560,00	1.898,00
			PIS/COFINS DEVIDO 2017	**2.620,45**	**12.094,38**	**14.714,83**

Tabela 15: Cálculo PIS e COFINS pelo Lucro Presumido 2017
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Para que fosse possível concluir a apuração do PIS/COFINS no ano de 2017 mesmo antes de ser encerrado, foi utilizado como critério para determinar a base de cálculo dos produtos tributados, a análise com os meses anteriores.

É possível identificar que em relação ao total do faturamento do mês de janeiro/2017, os produtos com incidência dos impostos somaram aproximadamente 40% do total do faturamento. Utilizou-se essa análise para os meses de agosto à setembro, tributando PIS/COFINS em 40% do total do faturamento estimado para o mês.

5.3 CÁLCULO ISS

Para cálculo do ISS é necessário consultar a Legislação Municipal, onde os municípios estabelecem as alíquotas. A tributação é igual nos regimes do Lucro Real e do Lucro Presumido, entretanto, no Simples Nacional obedecem às alíquotas dispostas nas tabelas da lei 123/2006 conforme a atividade desenvolvida.

No caso da Empresa Alfa situada no município de Tapejara a alíquota para serviços de acordo com a Lei Municipal n º 3.442/10 é de 2% (dois por cento), calculado sobre o

faturamento da atividade de Manutenção, e de 3% (três por cento) calculado sobre o faturamento da atividade de Representação Comercial.

Os cálculos utilizarem como base o faturamento mensal de cada atividade, conforme apresentado acima nas tabelas 1, 2 e 3. Aplicando a alíquota de 2% sobre o faturamento de Manutenção e 3% sobre o faturamento de Representação Comercial, e refletem o valor do imposto a ser pago pelo Lucro Real e Lucro Presumido.

Os resultados foram calculados sobre o faturamento mensal, para fins de análise apresentam-se os resultados anuais.

Período	Manutenção	Representação	ISS 2%	ISS 3%	Valor ISS devido
2015	83.058,13	77.500,00	1.661,16	2.325,00	**3.986,16**
2016	50.896,58	203.500,00	1.017,93	6.105,00	**7.122,93**
2017	54.698,33	107.500,00	1.093,97	3.225,00	**4.318,97**

Tabela 16: Cálculo anual ISS por atividade
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os valores refletem o valor devido de ISS referente a cada ano calendário. É possível identificar que a empresa desembolsou em relação ao pagamento do ISS no ano de 2015 um total de R$ 3.986.16, em 2016 R$ 7.122.93 e em 2017 o valor devido seria R$ 4.318.97.

5.4 TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

A seguir, o cálculo da tributação pelo Simples Nacional com base na legislação 123/2006. Para fins de apuração, foi considerada a receita líquida detalhada mensal por atividade, visto que cada atividade se enquadra em uma tabela diferente.

- Atividade de Venda (Comércio): tributada pelo Anexo I
- Atividade de Manutenção e Reparo de peças (Serviço): tributada pelo Anexo III
- Atividade de Representação Comercial (Serviço): tributada pelo Anexo VI

Para o primeiro enquadramento da RBT 12, fixou-se ao faturamento do ano de 2015, para identificar faixa inicial de tributação, somando o primeiro faturamento com os meses seguintes. Os meses seguintes, a RBT12 é a soma dos últimos 12 meses de faturamento, excluindo o período da apuração.

No anexo do comércio, as tabelas do Simples Nacional consideram no valor da alíquota final um percentual de ICMS, no estudo do caso da empresa Alfa, esse percentual de ICMS foi desconsiderado. Os percentuais referentes ao ISS estão compondo a alíquota final, dentro dos respectivos anexos.

Para a realização do cálculo do ano de 2015, fixou-se a RBT12 no primeiro faturamento, para fazer o enquadramento da faixa de tributação. Os meses seguintes seguem a regra do faturamento acumulado dos últimos 12 meses.

SIMPLES NACIONAL	**ANO 2015**						
Comp.	**Vendas Liq.**	**Serv.Man.**	**Serv.Rep.**	**RBT12**	**% Com.**	**% Man.**	**% Rep.**
jan/15	-	-	55.500,00	55.500,00			16,93
fev/15	-	-	-	55.500,00			
mar/15	-	-	-	55.500,00			
abr/15	1.660,00	-	-	55.500,00	2,75		
mai/15	-	-	22.000,00	57.160,00			16,93
jun/15	2.800,00	400,00	-	79.160,00	2,75	6,00	
jul/15	23.797,60	16.000,00	-	82.360,00	2,75	6,00	
ago/15	24.300,00	8.000,00	-	122.157,60	2,75	6,00	
set/15	60.955,90	16.000,00	-	154.457,60	2,75	6,00	
out/15	51.009,89	8.000,00	-	231.413,50	3,61	8,21	
nov/15	50.300,00	16.000,00	-	290.423,39	3,61	8,21	
dez/15	80.271,00	18.658,13	-	356.723,39	3,61	8,21	
			TOTAL	**1.595.855,48**			

Tabela 17: Cálculo Simples Nacional 2015
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O objetivo de apresentar as tabelas com as alíquotas abertas é para evidenciar a progressão da receita, e sua mudança de percentuais.

SIMPLES NACIONAL	**ANO 2016**						
Comp.	**Vendas Liq.**	**Serv.Man.**	**Serv.Rep.**	**RBT12**	**% Com.**	**% Mant.**	**% Rep.**
jan/16	26.667,02	28.566,62		455.652,52	4,51	10,26	
fev/16	9.811,40	10.000,00		455.386,16	4,51	10,26	
mar/16	11.389,99		83.500,00	475.197,56	4,51	10,26	18,43
abr/16	11.962,00	-		570.087,55	4,51	11,31	
mai/16	76.062,08	1.684,00		580.389,55	4,98	11,31	
jun/16	24.576,00		50.000,00	636.135,63	4,98	11,31	18,77
jul/16	1.837,00		35.000,00	707.511,63	4,98	11,31	18,77
ago/16	62.156,40	280,40	20.000,00	704.551,03	4,98	11,31	18,77
set/16	98.146,16	4.505,56		754.687,83	5,05	11,40	
out/16	74.122,12		15.000,00	780.383,65	5,05	11,40	19,04
nov/16	77.192,81	1.780,00		810.495,88	5,05	11,40	
dez/16	115.972,46	4.080,00		823.168,69	5,05	11,40	
			TOTAL	**7.753.647,68**			

Tabela 18: Cálculo Simples Nacional 2016
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

As alíquotas acompanham a RBT12, é possível identificar que em 2015 e 2016 o acumulado se mantem em ascensão.

SIMPLES NACIONAL		**ANO 2017**					
Comp.	**Vendas Liq.**	**Serv.Man.**	**Serv.Rep.**	**RBT12**	**% Com.**	**% Mant.**	**% Rep.**
jan/17	18.006,32	5.400,00	-	844.292,02	5,05	11,40	
fev/17	81.182,51	4.940,00	-	812.464,70	5,05	11,40	
mar/17	28.749,39	2.576,00	-	878.775,81	5,05	11,40	
abr/17	9.264,46	-	-	815.211,21	5,05	11,40	
mai/17	61.996,55	1.238,55	-	812.513,67	5,05	11,40	
jun/17	109.698,42	8.229,50	37.000,00	798.002,69	5,05	11,40	19,04
jul/17	57.350,23	414,28	47.500,00	878.354,61	5,05	11,40	19,04
ago/17	62.000,00	400,00		946.782,12	5,46	12,42	
set/17	100.000,00	6.000,00		926.745,32	5,46	12,42	
out/17	70.000,00	-	23.000,00	930.093,60	5,46	12,42	19,94
nov/17	70.000,00	20.000,00		933.971,48	5,46	12,42	
dez/17	130.000,00	5.500,00		944.998,67	5,46	12,42	
			TOTAL	**10.522.205,90**			

Tabela 19: Cálculo Simples Nacional 2017
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os dados acima apresentam o faturamento por atividade, visto que cada atividade se enquadra em um anexo diferente do Simples Nacional e possui alíquotas diferentes dos tributos. As alíquotas são aplicadas conforme a RBT12 que define a faixa de enquadramento da empresa, embasados das tabelas dispostas na Lei 123/2006 e nos Anexos A e B.

A tabela abaixo apresenta um resumo anual do total a ser recolhido pelo regime do Simples Nacional.

Período	**Comércio**	**Manutenção**	**Representação**	**TOTAL**
2015	R$ 9.676,69	R$ 5.926,23	R$ 13.120,75	**R$ 28.723,67**
2016	R$ 39.407,57	R$ 5.360,78	R$ 37.953,55	**R$ 82.721,90**
2017	R$ 57.461,68	R$ 6.560,99	R$ 20.675,00	**R$ 84.697,67**

Tabela 20: Resumo anual por atividade na tributação do Simples Nacional
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Identifica-se que pelo regime do Simples Nacional a empresa Alfa apresentaria de imposto devido em 2015 R$ 28.723,67, em 2016 R$ 82.721,90 e em 2017 R$ 84.697,67.

5.5 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A FOLHA

Um fator de relevância quando analisados regimes de tributação através de um planejamento tributário, são os custos com a folha de pagamento dos empregados.

As empresas da modalidade geral recolhem os tributos sobre a folha conforme o quadro 1 apresentado no referencial. Entretanto, empresas optantes pelo Simples Nacional tem tributação diferenciada, são desobrigadas a recolher as Contribuições de Terceiros e o CPP (Contribuição Previdenciária Patronal) é recolhido conforme a atividade, seguindo as alíquotas dispostas nas tabelas da lei 123/2006.

Para fins de análise, os valores foram extraídos do DRE da empresa, da conta Despesas com Pessoal, dentro da conta Previdência Social. Essa conta é composta pelos custos da empresa Alfa com empregados, sendo eles:

- INSS Patronal 20%
- RAT 1%
- Contribuições de Terceiros 5,8%

A tabela apresenta os valores das Contribuições Previdenciárias extraídos do DRE 2015 e 2016.

PREVIDÊNCIA SOCIAL	**2015**	**2016**	**2017**
	18.271,49	34.753,05	37.759,54

Quadro 4: Contribuições Previdenciárias anuais
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os valores de 2017 foram coletados até 31/07/2017, e os últimos meses do ano foram estimados. O critério utilizado foi uma média mensal, do valor total pago de previdência social até 31/07/2017, foi dividido pelos 7 meses, e encontrou-se uma média mensal de R$ 20.332,06. Projetou-se os meses de agosto à dezembro/2017, considerando mais o mês do 13° salário, ou seja, R$ 20.332,06 multiplicado por 6 meses, totalizando um valor estimado de Previdência Social devido de R$ 37.759,54 para 2017.

Não serão considerados os valores pagos de FGTS, visto que o percentual é o mesmo no Lucro Presumido, Lucro Real e Simples Nacional.

5.6 COMPARAÇÃO ENTRE OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

A pesquisa consiste na apresentação da melhor forma de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo agrícola e, após a

apuração dos dados da empresa pelos diferentes regimes de tributação, é possível analisá-las anualmente.

Sintetizando os cálculos realizados em cada regime de tributação, dos impostos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ISS e os impostos sobre a folha, atentando a legislação vigente e aos exercícios em estudo, apresenta-se abaixo o comparativo anual entre os regimes tributários.

De acordo com análise realizada na Empresa Alfa identificou-se que a melhor tributação para a empresa em 2015 era o Regime do Simples Nacional, visto que enquadrada no regime do Lucro Presumido recolheu o valor total de tributos federais e previdência social de R$ 55.259.52. Se comparada com o regime recolhido na época em relação ao Simples Nacional teria uma economicidade de R$ 26.535,85, em percentuais, 48% de economia de tributos. Se tributada pelo Lucro Real, o valor total de tributos federais seria R$ 43.062,54, também apresenta economia em relação ao Lucro Presumido.

RESUMO DOS DADOS

2015					
		Real		**Presumido**	**Simples**
Faturamento Anual	R$	455.652,52	R$	455.652,52	R$ 455.652,52
IRPJ	R$	10.219,31	R$	9.955,00	
CSLL	R$	6.131,58	R$	8.028,77	
PIS	R$	794,50	R$	2.674,46	
COFINS	R$	3.659,50	R$	12.343,65	
ISS	R$	3.986,16	R$	3.986,16	
SIMPLES NACIONAL					R$ 28.723,67
TOTAL IMPOSTOS FEDERAIS	**R$**	**24.791.05**	**R$**	**36.988,03**	**R$ 28.723,67**
PREVIDÊNCIA SOCIAL	R$	18.271,49	R$	18.271,49	
TOTAL IMPOSTOS FEDERAIS E FOLHA	**R$**	**43.062,54**	**R$**	**55.259,52**	**R$ 28.723,67**

Tabela 21: Planejamento Tributário 2015
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Considerando o ano de 2016, identificou-se que a melhor tributação para a empresa em 2016 foi o Regime do Simples Nacional, visto que enquadrada no regime do Lucro Presumido recolheu o valor total de tributos federais e previdência de R$ 83.251,96, em relação ao Simples Nacional o valor devido é de R$ 82.721,90. Se tributada pelo Lucro Real, o valor total de tributos federais e previdência seria R$ 85.231,87.

RESUMO DOS DADOS

2016					
		Real	**Presumido**		**Simples**
Faturamento Anual	R$	844.292,02	R$ 844.292,02	R$	844.292,02
IRPJ	R$	21.953,63	R$ 14.494,37		
CSLL	R$	13.172,18	R$ 13.699,41		
PIS	R$	1.468,07	R$ 2.347,52		
COFINS	R$	6.762,01	R$ 10.834,69		
ISS	R$	7.122,93	R$ 7.122,93		
SIMPLES NACIONAL				R$	82.721,90
TOTAL IMPOSTOS FEDERAIS	**R$**	**50.478,82**	**R$ 48.498,91**	**R$**	**82.721,90**
PREVIDÊNCIA SOCIAL	R$	34.753,05	R$ 34.753,05		
TOTAL IMPOSTOS FEDERAIS E FOLHA	**R$**	**85.231,87**	**R$ 83.251,96**	**R$**	**82.721,90**

Tabela 22: Planejamento Tributário 2016
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Devido à proximidade da finalização do ano calendário de 2017 e escolha da tributação para 2018, buscou-se por meio de analises históricas, comportamento do mercado pelo qual a empresa está inserida e perspectivas da área comercial em negócios, além da análise de gastos, apresenta-se analise deste período para auxiliar o contador e o proprietário da empresa pela melhor opção de regime tributário para o próximo exercício.

Considerando os dados estimados para o ano de 2017, cientes que a empresa está enquadrada no Lucro Presumido, no qual recolheria o total de R$ 88.318,42 de impostos federais e previdência social, o regime com economia tributária é o Simples Nacional, apresentando R$ 84.697,67 de impostos federais e folha. Sendo o Lucro Real inviável, com um valor de R$ 91.493,20 na soma total dos impostos.

RESUMO DOS DADOS

	2017		
	Real	**Presumido**	**Simples**
Faturamento Anual	R$ 960.446,21	R$ 960.446,21	R$ 960.446,21
IRPJ	R$ 24.950,95	R$ 14.990,20	
CSLL	R$ 14.970,57	R$ 16.534,88	
PIS	R$ 1.693,38	R$ 2.620,45	
COFINS	R$ 7.799,80	R$ 12.094,38	
ISS	R$ 4.318,97	R$ 4.318,97	
SIMPLES NACIONAL			R$ 84.697,67
TOTAL IMPOSTOS FEDERAIS	**R$ 53.733,66**	**R$ 50.558,88**	**R$ 84.697,67**
PREVIDÊNCIA SOCIAL	R$ 37.759,54	R$ 37.759,54	
TOTAL IMPOSTOS FEDERAIS E FOLHA	**R$ 91.493,20**	**R$ 88.318,42**	**R$ 84.697,67**

Tabela 23: Planejamento Tributário 2017
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O gráfico abaixo ilustra num comparativo anual o total de impostos federais e os custos com a folha de pagamento devidos, entre os regimes do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

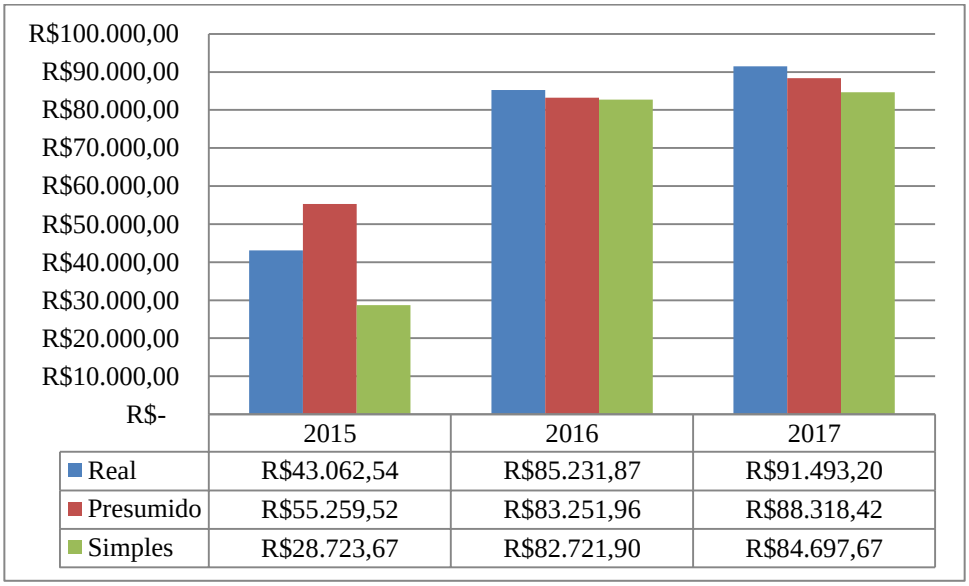


Gráfico 2: Comparativo anual entre os Regimes Tributários
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Ao final do período estes dados deverão ser substituídos pelos realizados e servirão de base para a escolha de sua tributação e, ainda, analise entre o orçado e o realizado para que assim seja realizada a mesma analise anualmente trazendo um conforto ao empresário

realizando um planejamento tributário consistente e que o auxilie efetivamente no ganho através do menor desembolso possível em impostos que é atualmente uma etapa importante em meio ao recesso econômico vivido e a busca pela perpetuidade de empresas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo de caso, objetivado em planejar a melhor forma de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicando a uma empresa do ramo agrícola situada na cidade de Tapejara – RS permitiu levantar o regime mais vantajoso economicamente à empresa.

Atualmente, economizar não diz somente respeito poupar dinheiro da empresa, mas também num sentido muito mais amplo, como o planejamento. Planejar os tributos é tonar-se eficiente no que tange ao recolhimento de tributos (impostos, taxas e contribuições) de forma lícita e menos onerosa.

Contudo, em reflexo aos dados apresentados nos capítulos anteriores, levantaram-se os valores dos impostos federais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS/CPP) e municipais (ISS) dentro de cada regime tributário acima exposto, para poder-se realizar de forma satisfatória e coerente um comparativo entre si. Assim, sendo suficientes para atingir o principal objetivo deste estudo, evidenciou-se o Simples Nacional como sendo a melhor forma de tributação, ou seja, foi a que gerou menores valores de recolhimento de tributos.

Ao analisar o gráfico 2, que apresenta um comparativo anual entre os regimes tributários, é observada uma economia tributária quando aplicado as alíquotas do Simples Nacional, nos três exercícios estudados. Não obstante, sendo o regime do Simples Nacional um sistema simplificado de apuração dos tributos, as obrigações acessórias são reduzidas em relação a atual tributação do Lucro Presumido.

Ao final do período estes dados deverão ser substituídos pelos realizados e servirão de base para a escolha de sua tributação e, ainda, análise entre o orçado e o realizado para que assim seja realizada a mesma análise anualmente trazendo um conforto ao empresário realizando um planejamento tributário consistente e que o auxilie efetivamente no ganho através do menor desembolso possível em impostos que é atualmente uma etapa importante em meio ao recesso econômico vivido e a busca pela perpetuidade de empresas.

A partir do exposto, esse estudo se justifica por proporcionar à empresa um avanço quanto aos aspectos tributários que envolvem o negócio. Por meio do planejamento tributário proposto, a empresa não só recebeu o benefício da informação apurada quanto à carga tributária incidente, mas também quanto ao regime de tributação que representou menor custo e, por consequência, maior lucratividade ao negócio.

Por fim, o planejamento tributário hora desenvolvido mostrou-se de um modo benéfico e vantajoso para a empresa, uma vez que demonstrou uma redução efetiva do recolhimento de tributos, despesa esta determinada por força da legislação. Cabe então a

empresa, buscar sempre a cada período, preferencialmente todo ano, um novo planejamento de tributos preventivo afim de evidenciar uma correta elisão fiscal.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Euridice Mamede de Andrade. LINS, Luiz dos Santos. BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade tributária:** um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal. 2 ed.São Paulo: Atlas, 2015.

ANDRADE, Filho. OLIVEIRA, Edmar. **Imposto de renda das empresas**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2016.

BARTH, Fabiano Luís. **Planejamento tributário:** um estudo de caso sobre a melhor forma de tributação entre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional aplicado a uma empresa do ramo Comercial de Autopeças situada na cidade de Carazinho. Carazinho, 2014. Disponível em: <http://repositorio.upf.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/569/CAR2014Fabiano_Luis_Barth.pdf?sequence=1 >. Acesso em 02/05/2017.

BÍBLIA SAGRADA. 177 ed. São Paulo: Ave Maria, 2008.

BONAT, Débora. **Metodologia da Pesquisa**. 3. Ed. - Curitiba IESDE Brasil S.A., 2009.

BORGES, Humberto Nonavides. **Planejamento tributário:** IPI, ICMS, ISS e IR. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL, Código Tributário Nacional Lei n. 5.172 de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 11/05/2017.

BRASIL, Lei Complementar nº 123 de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 15/04/2017.

BRASIL, Lei n. 10.637 de 2002. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lei10637.htm>. Acesso em: 21/04/2017.

BRASIL, Lei n. 10.833 de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em 21/04/2017.

BRASIL, Lei n. 11.638 de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em 11/05/2017.

BRASIL, Lei n. 5172 de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 11/05/2017.

BRASIL, Lei n. 7787 de 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7787.htm>. Acesso em 11/05/2017.

BRASIL, Lei n. 8.137 de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em 04/04/2017.

BRASIL, Lei n. 8981 de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em 11/05/2017.

BRASIL, Lei n. 9.172 de 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 21/04/2017.

BRASIL, Lei n. 9.718 de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em 21/04/2017.

BRASIL, Lei n. 9065 de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm>. Acesso em 11/05/2017.

BRASIL, Lei n. 9249 de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em 11/05/2017.

BRASIL, Lei n. 13.875 de 2011. Disponível em: <http://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156086>. Acesso em 28/08/2017.

BRASIL, Lei n. 3.442 de 2010. Disponível em: <http://www.tapejara.cespro.com.br/visualizarDiploma.php?cdMunicipio=7986&cdDiploma=20103442&NroLei=3.442>. Acesso em 29/08/2017.

BRASIL, Lei n. 9.430 de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em 06/09/2017.

BRASIL, Lei n. 978 de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em 06/09/2017.

BRASIL, Lei n. 4.506 de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em 06/09/2017.

BRASIL, Lei n. 1.598 de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em 06/09/2017.

BRASIL, Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 09/10/2017.

BRASIL, Instrução Normativa n. 1.700 de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado .Acesso em 06/09/2017.

CALDART, Tatiane. **Planejamento tributário:** Comparativo entre regime de tributação estudo de caso da empresa Eletronic Service. Passo Fundo, 2013. Disponível em: <http://repositorio.upf.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/652/PF2013Tatiane_Caldart.pdf ?sequence=1 >. Acesso em 02/05/2017.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 11/05/2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 2012.

DIEHLL, Astor. TATIM, Denise. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** métodos e técnicas. São Paulo. Pearson Prentice Hall, 2004.

Econect Editora Empresarial Ltda. Disponível em: <http://www.econeteditora.com.br/index.asp>. Acesso em 02/05/2017.

Econect Editora Empresarial Ltda. Disponível em: <http://www.econeteditora.com.br/boletim_imposto_renda/ir-11/boletim-10/assun_div_contadores_responsabilidade_civil.php>. Acesso em 25/08/2017.

ERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**.16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FRIEDRICH, Ana Paula. **Planejamento tributário:** um estudo comparativo entre Lucro Real e Lucro Presumido de uma revenda de implementos agrícolas. Passo Fundo, 2013. Disponível em:
<http://repositorio.upf.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/615/PF2013Ana_Paula_Friedrich.pdf?sequence=1 >. Acesso em 02/05/2017.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HAUPTLI, Emanuelle Brito. **Lucro Presumido x Simples Nacional:** Um comparativo em uma empresa prestadora de serviços contábeis. Florianópolis, 2007. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis293854.pdf >. Acesso em 02/05/2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (2014). Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/noticia/1951/Brasil-cria-em-media-46-novas-regras-de-tributos-a-cada-dia-util>. Acesso em 23/03/2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (2014). Disponível em: <www.ibpt.com.br/noticia/2272/Mais-de-700-normas-sao-editadas-diariamente-no-Brasil-desde-a-constituicao-de-88>. Acesso em 23/03/2017.

IUDICIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MADALOSO, Vinicius. **Planejamento Tributário:** um estudo de caso em uma empresa do ramo de ferro e aço. Passo Fundo, 2013. Disponível em: <http://repositorio.upf.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/656/PF2013Vinicius_Madalosso.pdf?sequence=1>. Acesso em 02/05/2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARKONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia científica**. 7ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MIOTTO, Cristian. **Marketing de Relacionamento ferramenta CRM**. Tapejara, 2016.

NAKAGAWA, Fernando. **Brasil tem maior carga tributária da América Latina**. Revista EXAME 2016. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/economia/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina>. Acesso em 16/02/2016.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luíz Martins de *et al*. **Manual de contabilidade tributária:** textos e teses com respostas. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PEREIRA. José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

TABELAS DO SIMPLES NACIONAL VIGENTES DE 01.01.2012 a 31.12.2017. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/novatabelasimples.htm> Acesso em 22/05/2017.

RECEITA FEDERAL. **Contribuições previdenciárias pessoa jurídica**. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/contribuicoes-previdenciarias-pj>. Acesso em 09/10/2017

ROSARIO, Helena Coelho do. **Viabilidade de substituir regime tributário de indústria Simples para Presumido**. Videira, 2012. Disponível em: <http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2014/01/Helena-Coelho-do-Rosario.pdf >. Acesso em 02/05/2017.

SIGNORI, Genir. **Ponto de equilíbrio tributário momento decisório de opção:** Lucro Presumido ou Simples Nacional. Florianópolis, 2010. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/120808/283912.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 02/05/2017.

SOMMA, Giovana Mattioli. BASSOLI, Marlene Kempfer. **Planejamento tributário:** Análise entre o simples nacional e o lucro presumido. Revista de Direito Público v.5, n. 2, p 221-232. Londrina: Agosto de 2010. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/7384/6514>. Acesso em 02/05/2017.

WINTER, Maria Ilene Imlau. **Semi Extensivo em Tributos Federais Volume II**. Porto Alegre: Lefisc Legislação Fiscal, 2016.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso:** Planejamento e Métodos. 5th edição. Porto Alegre: Bookman, 2015. Disponível em: <https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2014/02/yinmetodologia_da_pesquisa_estudo_de_caso_yin.pdf>. Acesso em 11/05/2017.

APÊNDICE A – DRE 2015

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31/12/2015		
Receita Operacional		455.652,52
Impostos sobre vendas e Serviços		(31.594,27)
(-) Custos Mercadorias Vendidas		(159.573,12)
(-) Custo do Material de Consumo		(9.218,65)
Lucro Bruto		255.266,48
Despesas com Pessoal		
Contribuições para o FGTS/empregados	(4.728,41)	
Décimo Terceiro Salário	(4.529,96)	
Despesas com Férias	(1.404,56)	
Previdência Social	(18.271,49)	
Salários e Ordenados	(53.171,56)	(82.105,98)
Despesas Administrativas		
Pro-Labore	(9.456,00)	
Honorários pagos a Pessoa Física	(2.700,00)	(12.156,00)
Despesas com Vendas		
Aluguéis pagos a Pessoa Física	(14.075,00)	
Combustíveis e Lubrificantes	(3.263,71)	
Despesas com Bens de Pequeno Valor	(336,00)	
Despesas com Energia Elétrica	(831,28)	
Despesas com Seguros	(16.637,78)	
Despesas com Software e Internet	(4.266,50)	
Despesas com Veículos e Máquinas	(5.735,61)	
Despesas de Viagens e Estadias	(146,00)	
Despesas Diversas	(5.238,65)	
Material de Expediente	(136,25)	
Material de Uso e Consumo	(3.087,57)	
Telefone	(2.922,64)	(56.676,99)
Despesas Tributarias		
Impostos e Taxas Diversos	(4.879,27)	(4.879,27)
Despesas Financeiras		
Despesas Bancárias	(1.829,27)	
Juros Passivos em Geral	(31.449,19)	
Multas Diversas - Indedutíveis	(459,70)	(33.738,16)
Receitas Financeiras		
(-) Descontos Obtidos	2.372,22	
(-) Juros Ativos	46,40	2.418,62
Resultado Operacional Líquido		68.128,70
Resultado Antes do IR		68.128,70

APÊNDICE B – DRE 2016

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31/12/2016		
Receita Operacional		844.292,02
Devoluções e abatimentos		(6.800,00)
Impostos sobre vendas e Serviços		(41.464,91)
(-) Custos Mercadorias Vendidas		(378.306,11)
(-) Custo do Material de Consumo		(15.163,68)
Lucro Bruto		402.557,32
Despesas com Pessoal		
Contribuições para o FGTS/empregados	(9.529,33)	
Décimo Terceiro Salário	(10.009,92)	
Despesas com Férias	(6.473,56)	
Previdência Social	(34.753,05)	
Salários e Ordenados	(102.626,53)	(163.392,39)
Despesas Administrativas		
Pro-Labore	(10.560,00)	
Honorários pagos a Pessoa Física	(3.600,00)	(14.160,00)
Despesas com Vendas		
Aluguéis pagos a Pessoa Física	(13.043,00)	
Despesas com Energia Elétrica	(1.315,18)	
Despesas com Seguros	(14.873,19)	
Despesas com Software e Internet	(4.692,00)	
Despesas com Veículos e Máquinas	(500,00)	
Despesas Diversas	(8.743,89)	
Manutenção de Máquinas e Equipamentos	(621,00)	
Material de Expediente	(239,50)	
Serviços de Terceiros pagos a P.Jurídica	(1.675,50)	
Telefone	(7.191,07)	(52.894,33)
Despesas Tributarias		
Impostos e Taxas Diversos	(1.379,32)	(1.379,32)
Despesas Financeiras		
Despesas Bancárias	(3.070,49)	
Juros Passivos em Geral	(21.323,16)	
Multas de Mora - Dedutíveis	(1,43)	
Multas Diversas - Indedutíveis	(136,20)	(24.531,28)
Receitas Financeiras		
(-) Descontos Obtidos	0,58	
(-) Juros Ativos	20,75	21,33
Resultado Operacional Líquido		146.221,33
Resultado Antes do IR		146.221,33

ANEXO A – SIMPLES NACIONAL ANEXO I COMÉRCIO

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

ANEXO B –SIMPLES NACIONAL ANEXO III SERVIÇO DE MANUTENÇÃO E REPARO

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

ANEXO C –SIMPLES NACIONAL ANEXO VI SERVIÇO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	Alíquota	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%