

**FACULDADE DE FILOSOFIA, CIÊNCIAS E LETRAS DO ALTO SÃO FRANCISCO**

**CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ANDRE PEREIRA ARAUJO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, UMA FERRAMENTA PARA REDUÇÃO DE  
IMPOSTOS: um estudo de caso em uma empresa do ramo farmacêutico do  
Centro-Oeste de Minas**

**LUZ – MG**

**2018**

**ANDRE PEREIRA ARAUJO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, UMA FERRAMENTA PARA REDUÇÃO DE  
IMPOSTOS: um estudo de caso em uma empresa do ramo farmacêutico do  
Centro-Oeste de Minas**

Monografia apresentada à Faculdade de Filosofia,  
Ciências e Letras do Alto São Francisco, como quesito  
parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

Orientador: Lindomar Ribeiro dos Santos

**LUZ – MG**

**2018**

Catálogo: Antonio Jorge Resende Junior / Biblio. Crb 1/1992

ARAUJO, André Pereira

A687p      Planejamento tributário, uma ferramenta para redução de impostos: um estudo de caso em uma empresa do ramo farmacêutico do Centro-Oeste de Minas. / André Pereira Araujo. Luz-MG: FASF – 2018.  
73    f.

Orientador: Prof. Esp. Lindomar Ribeiro dos Santos  
Monografia apresentada à Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São Francisco, no curso de Ciências Contábeis.

1. Planejamento Tributário. 2. Lucro Real. 3. Lucro Presumido. 4. Simples Nacional. I. Título.

CDD 657

**ANDRE PEREIRA ARAUJO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, UMA FERRAMENTA PARA REDUÇÃO DE  
IMPOSTOS: um estudo de caso em uma empresa do ramo farmacêutico do  
Centro-Oeste de Minas**

Monografia apresentada à Faculdade de Filosofia,  
Ciências e Letras do Alto São Francisco, como quesito  
parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador

Prof. Esp. Lindomar Ribeiro dos Santos

---

Prof. Esp. Graziela Renata dos Santos

---

Prof. Ma. Mônica Lucindo

Luz, 06 de junho de 2018.

A Deus pelo dom da vida; em especial aos meus pais, Otaviano e Augusta (*in memoriam*); a minha irmã Héliida, pelo incentivo e apoio de sempre; e, principalmente, às duas pessoas da minha vida: minha esposa Marli, que sempre me apoiou e esteve ao meu lado torcendo por mim, e você meu filho, Danilo, com muito amor, obrigado pela sua compreensão nos momentos de ausência e em que não te dei a atenção merecida.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela saúde, serenidade e sabedoria, por estar sempre presente em minha vida, mostrando-me o caminho a trilhar, e assim, possibilitando-me conquistar meus objetivos.

Aos meus pais, Otaviano e Augusta (*in memoriam*), pelos valores transmitidos, pois foram fundamentais na formação de meu caráter.

A minha esposa, Marli, amiga e companheira, por sempre estar ao meu lado, compartilhando momentos de alegria, angústia e superação. Gostaria de lhe agradecer não só pelo apoio e carinho, mas por tudo que aprendi com você, sempre me incentivando e me ajudando nos estudos.

Ao meu filho Danilo, pela compreensão nos momentos de ausência, mas sempre torcendo por mim.

A minha irmã Héliida pelo apoio e incentivo de sempre.

Ao meu orientador, Prof. Lindomar Ribeiro dos Santos, por aceitar o desafio de orientar este trabalho com competência, dedicação, paciência e entusiasmo. Obrigado por poder contar com sua orientação em todos os momentos deste trabalho.

Ao Prof. Eliezer Carneiro de Oliveira, um agradecimento especial.

A todos os professores, sem exceção, que transmitiram seus conhecimentos e experiências no decorrer do curso, o meu muito obrigado.

À FASF, que dentro de suas possibilidades, disponibilizou todas as ferramentas que me deram oportunidade de crescimento para concluir este ciclo de maneira satisfatória.

A vocês colegas, ficam os meus agradecimentos pela convivência durante este período, onde pudemos dividir angústias, tristezas, alegrias, incertezas e acima de tudo esperança. Fica a certeza de que tudo valeu a pena!!! Beijos e abraços no coração de cada um de vocês!!!

À Caetano Contabilidade, nas pessoas do Tiago, Talita e Alisson, que através da realização do estágio, contribuíram significativamente para que eu pudesse desenvolver na prática os ensinamentos adquiridos durante este período.

Enfim, a todas as pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para realização desta conquista.

*“O planejamento não é uma tentativa de predizer o que vai acontecer. O planejamento é um instrumento para raciocinar agora, sobre trabalhos e ações que serão necessários hoje, para merecermos um futuro. O produto final do planejamento não é a informação: é sempre o trabalho.”*

Peter Drucker

## **RESUMO**

**O principal objetivo que levou a realização deste estudo, é mostrar a importância do planejamento tributário para as empresas e, conseqüentemente, determinar o regime tributário que melhor se enquadra à empresa estudada, fazendo com que diminua o recolhimento de seus tributos de maneira que esteja amparada pela legislação em vigor. Nesse contexto, nota-se que cada vez mais surgem novas regras tributárias e obrigações acessórias, e o contador e os administradores das empresas devem conhecer as ferramentas que neutralizam o impacto tributário nas finanças da entidade. O desenvolvimento deste estudo foi fundamentado em pesquisas bibliográficas em livros, legislações, artigos, revista e sites. Foi realizado um estudo de caso em uma empresa do ramo farmacêutico do Centro Oeste de Minas e feita uma comparação entre os principais tipos de regimes tributários previstos na legislação tributária para recolhimento dos tributos: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional e, após análise sobre os dados fornecidos pela empresa estudada, pôde se constatar que a melhor forma de recolhimentos de tributos é pelo regime de lucro presumido.**

**PALAVRAS-CHAVE:** Planejamento Tributário. Legislação. Ferramentas. Tributos.

## **ABSTRACT**

**The main objective of this study was to show the importance of tax planning for companies and, consequently, to determine the tax regime that best fits the company studied, causing it to decrease the collection of its taxes in a way that is supported by the legislation in force. In this context, it is noted that new tax rules and ancillary obligations are emerging, and the accountant and company managers must know the tools that neutralize the tax impact on the entity's finances. The development of this study was based on bibliographic research in books, legislation, articles, magazine and websites. A case study was carried out at a pharmaceutical company in the West Center of Minas Gerais and a comparison was made between the main types of tax regimes provided for in the tax legislation for tax collection: Real Profit, Presumed Profit and Simple National and, after analysis of the data provided by the company studied, it was found that the best form of tax collection is by the presumed profit regime.**

**KEYWORDS:** Tax Planning. Legislation. Tools. Taxes.

## LISTAS DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Visão Sistêmica dos Princípios Tributários. ....	28
<b>Quadro 2</b> – Principais tipos de impostos e contribuições e suas características. (continua)...	30
<b>Quadro 3</b> – Demonstração do Resultado do Exercício em: 31/12/2017. ....	58
<b>Quadro 4</b> – Apuração dos Resultados do Exercício Ano 2017 – Lucro Real. ....	61
<b>Quadro 5</b> – Apuração Impostos - Lucro Real. ....	61
<b>Quadro 6</b> – Apuração dos Resultados do Exercício Ano 2017 - Lucro Presumido. ....	62
<b>Quadro 7</b> – Apuração de Impostos - Lucro Presumido. ....	63
<b>Quadro 8</b> – Apuração dos Resultados do Exercício Ano 2017 - Simples Nacional. ....	63
<b>Quadro 9</b> – Apuração de Impostos - Simples Nacional. ....	64
<b>Quadro 10</b> – Apuração dos Resultados: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. ....	65

## LISTA DE TABELAS

<b>TABELA 1</b> – Alíquota e Partilhas do Simples Nacional - Comércio (Lojas em Geral). .....	48
<b>TABELA 2</b> – Percentual de Distribuição dos Tributos - Comércio. ....	48
<b>TABELA 3</b> – Alíquotas e Partilhas do Simples Nacional - Fábricas e Indústrias.....	49
<b>TABELA 4</b> – Percentual de Distribuição dos Tributos - Indústria.....	49
<b>TABELA 5</b> – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços.....	50
<b>TABELA 6</b> – Percentual de Distribuição dos Tributos - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços. ....	50
<b>TABELA 7</b> – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas Decorrentes da Prestação de Serviços.....	51
<b>TABELA 8</b> – Percentual de Distribuição dos Tributos - Receitas Decorrentes da Prestação de Serviços. ....	51
<b>TABELA 9</b> – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Prestação de Serviços. ....	52
<b>TABELA 10</b> – Percentual de Distribuição dos Tributos - Receitas de Prestação de Serviços. ....	52
<b>TABELA 11</b> – Demonstração Cálculo do Simples Nacional – Anexo I (Comércio). ....	64
<b>TABELA 12</b> – Percentual de Repartição dos Tributos – 5ª Faixa – Anexo I (Comércio). ....	64

## LISTAS DE ABREVIATURAS

<b>Art.</b>	Artigo
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>CGSN</b>	Comitê Gestor do Simples Nacional
<b>CIDE</b>	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
<b>CMV</b>	Custo Mercadoria Vendida
<b>COFINS</b>	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
<b>CPP</b>	Contribuição Patronal Previdenciária
<b>CSLL</b>	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>DAS</b>	Documento de Arrecadação do Simples
<b>DRE</b>	Demonstração dos Resultados do Exercício
<b>EC</b>	Emenda Constitucional
<b>EPP</b>	Empresa de Pequeno Porte
<b>FGTS</b>	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
<b>ICMS</b>	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
<b>INSS</b>	Instituto Nacional do Seguro Social
<b>IOF</b>	Imposto sobre Operações Financeiras
<b>IPI</b>	Imposto Sobre Produtos Industrializados
<b>IPVA</b>	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
<b>IPTU</b>	Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana
<b>IR</b>	Imposto de Renda
<b>IRRF</b>	Imposto de Renda Retido na Fonte
<b>IRPF</b>	Imposto de Renda Pessoa Física
<b>IRPJ</b>	Imposto de Renda - Pessoa Jurídica
<b>ISSQN</b>	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
<b>ITBI</b>	Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos
<b>ITCMD</b>	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
<b>ITR</b>	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.
<b>ME</b>	Microempresa
<b>MEI</b>	Microempreendedor Individual
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto

**PIS/PASEP** Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do  
Imposto Sobre Serviços

**RIR** Regulamento do Imposto de Renda

**ST** Substituição Tributária

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>1.1 Justificativa .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2 Problema .....</b>	<b>18</b>
<b>1.3 Objetivos.....</b>	<b>18</b>
<b>1.3.1 Objetivo geral.....</b>	<b>18</b>
<b>1.3.2 Objetivos específicos.....</b>	<b>18</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1 Conceitos de Contabilidade .....</b>	<b>19</b>
<b>2.2 Contabilidade Fiscal e Tributária .....</b>	<b>20</b>
<b>2.3 Princípios Constitucionais Tributários.....</b>	<b>21</b>
<b>2.3.1 Princípio da Legalidade .....</b>	<b>22</b>
<b>2.3.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária .....</b>	<b>23</b>
<b>2.3.3 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária .....</b>	<b>23</b>
<b>2.3.4 Princípio da Anterioridade da Lei .....</b>	<b>24</b>
<b>2.3.5 Princípio da Anterioridade Restrita ou da Noventena .....</b>	<b>24</b>
<b>2.3.6 Princípio da Reserva de Lei para Renúncia Fiscal.....</b>	<b>25</b>
<b>2.3.7 Princípio da Imunidade de Impostos .....</b>	<b>25</b>
<b>2.3.8 Princípio da Capacidade Contributiva.....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.9 Princípio da não-cumulatividade .....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.10 Princípio da Seletividade .....</b>	<b>27</b>
<b>2.4 Sistema Tributário Nacional .....</b>	<b>29</b>
<b>2.5 Formas de Tributação das Pessoas Jurídicas .....</b>	<b>33</b>
<b>2.6 Tributação do IR, CSLL, PIS/PASEP e COFINS .....</b>	<b>34</b>
<b>2.6.1 Tributação do Imposto Sobre a Renda (IR).....</b>	<b>34</b>
<b>2.6.2 Tributação da Contribuição Social Sobre Lucro Líquido – CSLL .....</b>	<b>36</b>
<b>2.6.3 Tributação do PIS/PASEP .....</b>	<b>38</b>

<b>2.6.4 Tributação da COFINS.....</b>	<b>39</b>
<b>2.7 Conceito de Lucro Real.....</b>	<b>40</b>
<b>2.7.1 Vantagens e Desvantagens do Lucro Real.....</b>	<b>42</b>
<b>2.8 Conceito de Lucro Presumido .....</b>	<b>43</b>
<b>2.8.1 Vantagens e Desvantagens do Lucro Presumido .....</b>	<b>44</b>
<b>2.9 Conceito de Lucro Arbitrado .....</b>	<b>45</b>
<b>2.10 Conceito de Simples Nacional.....</b>	<b>46</b>
<b>2.11 Planejamento Tributário .....</b>	<b>53</b>
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>56</b>
<b>3.1 Instrumentos de coleta de dados .....</b>	<b>58</b>
<b>3.2 Tratamentos de dados .....</b>	<b>58</b>
<b>4 RESULTADOS E DISCUSSÃO .....</b>	<b>60</b>
<b>4.1 Apuração dos resultados em cada regime tributário estudado: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional .....</b>	<b>60</b>
<b>4.2 Síntese dos Resultados e Discussão .....</b>	<b>65</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>66</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>68</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento das empresas no Brasil é considerado de extrema importância para o crescimento econômico do país devido à sua contribuição para a geração de emprego e renda para a população. Mas o que se pode notar atualmente é a “mortalidade” destas empresas, devido, principalmente, à alta carga tributária que o país apresenta. Com esta carga tributária e com a grande competitividade em que se encontra o mercado brasileiro, as pequenas e médias empresas, especialmente, ficam impossibilitadas de investir em suas atividades, prejudicando o seu crescimento e conseqüentemente afetando a economia do país.

Para que se tornem competitivas, inúmeras empresas vêm investindo em meios de informações estratégicas que possibilitam aos administradores, ferramentas gerenciais que possam ajudar nas tomadas de decisões mais seguras e confiáveis. Para isso uma contabilidade bem estruturada se torna o meio indicado para atingir os resultados esperados, pois ela pode identificar mensurar e analisar a real situação financeira das empresas, de maneira que os usuários dessas informações possam enxergar a real situação do patrimônio das mesmas; sendo, portanto, de fundamental importância que o profissional tenha domínio, seja capacitado e tenha experiência para vislumbrar a melhor solução para que a empresa reduza seus tributos.

Por isso a contabilidade tributária exerce uma importância fundamental dentro de uma empresa, pois ela tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.

Diante deste cenário, surge a cada dia a necessidade de um estudo na implantação de ações que permitam às empresas cada vez mais minimizarem os custos e as despesas, e, conseqüentemente, aumentar seus lucros e o crescimento, conforme as leis que regem o sistema tributário nacional, com uma ação estratégica, planejando a redução da carga tributária.

Com isso, o planejamento tributário é necessário para a sobrevivência das empresas, uma vez que sua função principal é a diminuição do pagamento dos impostos, o que representa boa parte do faturamento dessas empresas. Pode-se afirmar que o planejamento tributário é tão importante para empresa quanto o processo de capacitação de seus empregados, o planejamento logístico, o desenvolvimento de novos produtos, serviços, modernização e tecnologia.

O planejamento tributário consiste na realização de estudos da estrutura das empresas, tanto no âmbito fiscal quanto societário, isto é, tem como objetivo estabelecer, dentro da legalidade, estratégias que minimizem a alta carga tributária. Sendo assim pode-se considerar o planejamento tributário como uma ferramenta que faz a projeção das atividades econômicas

da organização e encontra meios válidos, de acordo com a legislação, para diminuir a soma de impostos e tributos a serem pagos. O planejamento tributário busca resultados econômicos para as empresas sem gerar irregularidades perante o fisco, mas para que tenha um bom resultado é indispensável que a empresa tenha uma contabilidade confiável, ou seja, a mesma deve seguir as normas e princípios contábeis normalmente aceitos, considerando o que recebe e gasta realmente.

Este estudo visa mostrar os principais aspectos da tributação das pessoas jurídicas e como as empresas podem se beneficiar com eles, mostrar conceitos relativos ao sistema tributário de acordo com enquadramento dos contribuintes optantes pelo lucro real, lucro presumido e simples nacional.

O objetivo desse estudo é avaliar os regimes de tributação bem como identificar através do planejamento tributário qual a melhor opção de enquadramento para a empresa pesquisada, de maneira que ela possa minimizar a incidência de tributos e consequentemente alcançar melhores resultados econômicos.

De acordo com as informações contábeis fornecidas pela empresa pesquisada, este estudo mostra um comparativo entre os três regimes de tributação permitidos pela legislação brasileira: lucro real, lucro presumido e simples nacional, verificando qual deles é mais indicado para esta empresa.

O desenvolvimento deste trabalho vem mostrar a importância do planejamento tributário para as empresas, acentuando a importância da contabilidade e o papel do contador perante a responsabilidade das informações geradas pela empresa e a análise das demonstrações contábeis como uma ferramenta para tomada de decisões.

Assim, uma contabilidade bem feita, com o profissionalismo do contador, que, ao utilizar as informações geradas e demonstradas contabilmente, consegue buscar formas de amenizar os custos através do conhecimento e do planejamento tributário da empresa.

Nesse contexto pode-se analisar a importância do processo de planejamento tributário, pois sendo bem elaborado, contribui de forma substancial para a melhoria dos resultados das empresas através da otimização dos custos tributários, representando assim, mais uma opção de estratégia competitiva das organizações.

## 1.1 Justificativa

O Brasil cobra impostos num patamar equivalente a países desenvolvidos tendo a maior carga tributária da América Latina. Segundo dados da Receita Federal e da (OCDE) Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, o país tinha uma carga tributária acima de 32% do PIB em 2014, junto com a Argentina, enquanto outros países vizinhos como México, Chile e Equador apresentaram 19%. No comparativo com países da OCDE, o Brasil aparece ao lado do Reino Unido (32,57%) e Nova Zelândia (32,37%) (BRASIL, 2015).

Em 2016, a carga tributária apresentou aumento pelo segundo ano consecutivo, atingindo o índice de 32,38% do PIB, ainda aquém dos 33,66% observado em 2007, antes da crise econômica de 2008. Já no ano de 2017, carga tributária bruta no país ficou praticamente estável, passando de 32,38% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2016 para o valor estimado de 32,36% do PIB em 2017 segundo dados do Tesouro Nacional que foram assim distribuídos o governo federal teve carga de 21,2% do PIB no ano passado; os Estados de 8,91% e os municípios de 2,25%, (NAKAGAWA, 2016).

Com as altas cargas tributárias existentes no Brasil algumas empresas se extinguem por não conseguir honrar seus compromissos fiscais e outras acabam cometendo evasão fiscal, não pagando seus impostos corretamente. Reduzir custos é uma necessidade em qualquer empresa brasileira em razão da alta competitividade de mercado, por isso a questão tributária deve ser uma preocupação de todos os empresários.

A sobrevivência das empresas é de grande importância para a economia do país, já que elas oferecem uma maior geração de emprego e renda para a sociedade. Para que elas continuem competindo e avançando no mercado é necessário aplicar o regime de tributação que seja o mais adequado à realidade da empresa.

Diante desse cenário, faz-se necessário que as empresas se organizem de maneira a diminuir sua carga tributária. Todavia, algumas empresas nem sempre estão atentas às possibilidades legais de redução da carga tributária.

O planejamento tributário, muitas vezes negligenciado ou até mesmo desconhecido por muitas empresas, pode ser uma fonte imensa de oportunidades para a empresa reduzir custos e melhorar seus resultados, principalmente em um país com uma das maiores cargas tributárias do mundo. Sendo assim, um correto planejamento tributário, bem elaborado, estruturado e respeitando os princípios da lei vem representar um impacto positivo para as empresas. O planejamento tributário deve estar presente no aproveitamento de incentivos fiscais, no

pagamento de juros sobre o capital, na distribuição de lucros e nas diversas formas de tributação das pessoas jurídicas e de seus acionistas e cotistas.

É definido como planejamento tributário a forma lícita que se encontra em conformidade com a lei de reduzir a carga fiscal imposta à pessoa jurídica, ou seja, nada mais é do que um estudo prévio à concretização dos fatos geradores. No entanto, é preciso ficar atento para não confundir esse tipo de análise com sonegação fiscal, pois planejar é escolher, entre duas ou mais opções legais, a que resulte o menor custo tributário. Por outro lado, sonegar é utilizar formas ilegais para atingir o objetivo de recolher menos tributos, onde são encontrados indícios de fraude. Assim cabe ao contador a função de elaborá-lo por dispor das informações necessárias dentro da sua contabilidade, para as empresas que necessitam de alternativas para diminuir a carga de seus tributos, cabe ao contador conhecer a legislação pertinente de maneira que sua aplicabilidade não seja considerada ilícita.

Neste sentido, este trabalho tem uma significância para a empresa objeto do estudo, pois através deste, a mesma conhecerá como funciona cada método de tributação, cabendo ao seu gestor escolher dentre os métodos de tributação apresentados, aquele que será mais vantajoso para empresa.

Este estudo contribui para a apresentação do planejamento tributário, pouco utilizado pelas empresas, contribuindo assim como fonte de pesquisa para aqueles que se interessam pelo assunto.

Como acadêmico, o trabalho representa um maior conhecimento da área tributária uma das áreas mais importantes da contabilidade e uma das mais carentes de profissionais capacitados, permitindo com que se possa colocar em prática uma rotina constante como contador ou até mesmo gestor.

O planejamento tributário constitui-se como peça eficaz dentro das empresas, pois serve como apoio à tomada de decisão. Desta forma, cabe ao responsável pela tomada de decisão da empresa entender as limitações previstas em lei e planejar a sua estratégia de atuação. Em consequência disso, as empresas buscam ferramentas que possibilitem a sobrevivência financeira e competitiva no mercado em que atuam, assim os empresários e os profissionais da área devem estar preparados para se planejarem diante de um mercado competitivo onde as mudanças são constantes.

## **1.2 Problema**

O planejamento tributário é uma importante ferramenta para a escolha do melhor regime tributário. A partir de tal observação, foi delimitada a seguinte questão-problema: Qual o melhor regime tributário para uma empresa do ramo farmacêutico, localizada no Centro Oeste de Minas Gerais?

## **1.3 Objetivos**

### **1.3.1 Objetivo geral**

Desenvolver uma pesquisa sobre Planejamento Tributário, identificando seus benefícios e a possível minimização da carga tributária dentro das determinações legais, com base nos demonstrativos contábeis do ano de 2017, em uma empresa do ramo farmacêutico, do Centro Oeste de Minas.

### **1.3.2 Objetivos específicos**

Os objetivos específicos do trabalho são:

- Apresentar conceitos e definições de Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional;
- Descrever os conceitos e definições de Planejamento Tributário;
- Demonstrar uma comparação dos regimes de tributação com base nos demonstrativos contábeis do ano de 2017, de uma empresa do ramo farmacêutico do Centro Oeste de Minas Gerais.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

O presente estudo está estruturado em cinco partes: 1ª parte, introdução e suas respectivas subseções; 2ª parte, referencial teórico, onde os principais tópicos abordados são: conceitos de contabilidade, contabilidade fiscal e tributária, princípios constitucionais tributários, sistema tributário nacional, formas de tributação das pessoas jurídicas, tributação do IR, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, conceitos de lucro real, conceitos de lucro presumido, conceito de simples nacional, planejamento tributário sob a visão de vários autores; 3ª parte, metodologia, onde são descritos os métodos utilizados para realização do estudo; 4ª parte, resultados e discussão, onde são apresentados os resultados do estudo e 5ª parte, conclusão, onde é apresentada uma síntese final do estudo.

Nesta seção busca-se fundamentar teoricamente o trabalho, onde são abordadas questões sobre Conceitos de Contabilidade, Contabilidade Fiscal e Tributária, Princípios Constitucionais Tributários, Sistema Tributário Nacional, Formas de Tributação das Pessoas Jurídicas, Tributação do IR, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, Conceitos de Lucro Real, Conceitos de Lucro Presumido, Conceito de Simples Nacional, Planejamento Tributário, com o objetivo de demonstrar como os autores tratam o assunto.

### **2.1 Conceitos de Contabilidade**

Contabilidade é a ciência da informação que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registros dos atos e fatos gerados de uma administração econômica, permitindo um controle patrimonial e as mudanças ocorridas durante um determinado período, devendo ser instrumento essencial para elaborar um planejamento tributário eficaz (CREPALDI, 2014).

Na contabilidade, o objeto é sempre o patrimônio de uma entidade, define-se como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro (CFC, 2008).

Para Szuzter (2009), o objetivo da contabilidade é verificar os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de toda organização para poder informar quais são esses aspectos. As metas da contabilidade são registrar, classificar e informar como está a situação financeira da empresa através de transações efetuadas pela empresa e as demonstrações contábeis.

A contabilidade é um instrumento que fornece informações úteis para tomada de decisões dentro da empresa e fora dela, ressalta-se, entretanto, que a contabilidade não deve ser feita visando somente às exigências do governo, uma vez que o mais importante são as informações fornecidas para auxiliar os gestores em suas tomadas de decisões, (MARION, 2009).

## **2.2 Contabilidade Fiscal e Tributária**

A contabilidade fiscal e tributária é o ramo da contabilidade que tem por objetivo o estudo da teoria e a aplicação prática dos conceitos, dos princípios e das normas básicas da contabilidade e da legislação tributária de forma simultânea e adequada (CREPALDI, 2014).

A contabilidade tributária tem como objetivo apurar com precisão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para atender de forma extra contábil às exigências das legislações do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSSL), determinando a base de cálculo fiscal para a formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, (FABRETTI, 2012).

Fabretti (2012), relata ainda que a contabilidade fiscal e tributária mostra a situação do patrimônio e o resultado do exercício conforme aos princípios e normas contábeis, gerando informações de maneira que possam auxiliar os gestores em suas tomadas de decisão. Ambas se ocupam da contabilização por meio de lançamentos corretos, operações que criem fato gerador dos tributos incidentes sobre lucros ou resultados positivos, gerando obrigações tributárias.

As principais funções e atividades da contabilidade tributária são: registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher, obedecendo aos princípios fundamentais de contabilidade; escrituração dos documentos fiscais em livros fiscais próprios ou registros auxiliares para apurar e determinar o montante de tributo a ser recolhido; preenchimento de guias de recolhimento, informando o setor financeiro de contas a pagar da entidade sobre o valor e os prazos de recolhimento; orientação fiscal para todas as unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos, ou das sociedades coligadas e controladas; orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos), (CREPALDI, 2014).

## 2.3 Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios tributários previstos na Constituição Federal, funcionam verdadeiramente como mecanismos de defesa do contribuinte, assim tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder.

Os princípios constitucionais tributários estão descritos no Art. 150 da Constituição Federal:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - Cobrar Tributos:

- a) Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) Antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - Utilizar tributo com efeito de confisco;

V - Estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - Instituir impostos sobre:

- a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) Templos de qualquer culto;
- c) Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) Livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) Fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que

haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurado a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).

Segundo Silva (2006, p.1) os princípios tributários encontrados na Constituição Federal funcionam como mecanismos de defesa do contribuinte frente à excessiva carga que o estado impõe no campo tributário, os princípios foram criados para proteger o cidadão contra os abusos do poder, assim o intérprete que tem consciência dessa finalidade busca nesses princípios a real proteção para o contribuinte.

Nos tópicos a seguir é apresentado um resumo sobre os princípios constitucionais tributários, Princípio da Legalidade, Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária, Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária, Princípio da Anterioridade da Lei, Princípio da Anterioridade Restrita ou da Noventena, Princípio da Reserva de Lei para Renúncia Fiscal, Princípio da Imunidade de Impostos, Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Não – Cumulatividade, Princípio da Seletividade.

### **2.3.1 Princípio da Legalidade**

O princípio da legalidade é a base de todo o sistema democrático, uma vez que estabelece que o Estado só possa exigir determinado comportamento mediante lei, (FABRETTI, 2012).

Este princípio significa que ninguém é obrigado a recolher tributo sem que, anteriormente, haja lei que traga sua definição. Tal princípio guarda determinação de que é vedado às pessoas políticas criar tributos sem lei anterior que os estabeleça, ou seja, que preveja

sua hipótese de incidência. O princípio define que não pode haver a instituição ou um aumento de um determinado tributo sem que exista um dispositivo legal (CREPALDI, 2014).

### **2.3.2 Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária**

O princípio da isonomia confere interpretação objetiva diante da ocorrência do fato gerador independente da ocupação ou função desempenhada pelo contribuinte ou denominação do rendimento, título ou direito. Isto significa que os contribuintes devem ter tratamento igual, quando se encontram em situação equivalente, não podendo haver tratamento desigual entre os contribuintes, (CREPALDI, 2014).

Em relação ao princípio da igualdade, a CF/88 em seu Art. 150, evidencia que:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;  
II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, (BRASIL, 1988, p. 95).

Segundo Fabretti (2012, p.5), a isonomia tributária é, portanto, um dos direitos e garantias fundamentais expressos no caput do art. 5º da CF/88:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo - se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (EC no 45/2004)” (BRASIL, 1988, p.13).

### **2.3.3 Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária**

O Art. 150 da CF/88 em seu inciso III afirma que é vedada a cobrança de tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (BRASIL, 1988).

Em resumo, a lei aplica-se somente aos fatos que ocorrerem após a sua entrada em vigor, não pode retroagir para alcançar fatos já ocorridos na vigência da lei anterior, pela qual se regem (FABRETTI, 2012).

O princípio da irretroatividade veda aplicação retroativa de lei que institua ou aumente tributo, nesse sentido o Art. 150, III da CF/88 proíbe a cobrança do tributo em relação aos fatos

geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentados (CREPALDI, 2014).

### 2.3.4 Princípio da Anterioridade da Lei

Este princípio estabelece que os entes tributados não podem exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que estes foram criados ou majorados (SILVA, 2006).

O princípio da anterioridade é definido na CF/88 no Art. 150, inciso III; alínea b,

**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

III – cobrar tributos:

b) No mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (BRASIL, 1988).

Para instituir um tributo ou aumentá-lo para o exercício financeiro seguinte, a lei tem que ser publicada até último dia do exercício anterior, (FABRETTI, 2012).

Para Crepaldi (2014, p.177), o princípio da anterioridade resguarda a segurança jurídica em relação à tributação, veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicado. A lei que os instituiu ou aumentou, antes de decorridos 90 dias da data em que tenha sido publicada.

### 2.3.5 Princípio da Anterioridade Restrita ou da Noventena

A EC nº 42/03 acrescentou uma nova alínea c ao inciso III do Art. 150 da CF/88, introduzindo o princípio da noventena, vedando não só a cobrança de tributo no mesmo exercício (anterioridade), como também antes de decorridos 90 dias da data da publicação da lei, tendo como finalidade limitar o absurdo que tem sido praticado, burlando o princípio da anterioridade (FABRETTI, 2012).

**Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (EC no 3/93, EC no 42/2003 e EC no 75/2013),

III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”; (BRASIL, 1988, p. 95).

### 2.3.6 Princípio da Reserva de Lei para Renúncia Fiscal

A renúncia fiscal trata-se de o governo abrir mão de parte de um percentual cobrado pelo imposto para que a iniciativa privada possa investir e patrocinar projetos culturais. Estes impostos podem ser federais, estaduais e até mesmo municipais.

Os tributos são instituídos para serem arrecadados, todavia, às vezes o ente federado competente para cobrá-los decide renunciar a parte de sua arrecadação, como incentivo para atrair novos investimentos, (FABRETTI, 2012).

A renúncia fiscal está disposta no art. 150, § 6º da CF/88, que assim prescreve:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g, (BRASIL, 1988, p. 96).

Cumprir observar que a renúncia fiscal está sujeita às disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/01) que impõe regras, segundo as quais a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária decorre da renúncia de receita.

### 2.3.7 Princípio da Imunidade de Impostos

O Art. 150 da CF/88 em seu inciso VI, veda aos entes federados instituir impostos, para os casos nele discriminados, concedendo-lhes, portanto, imunidade:

VI – Instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; (BRASIL, 1988, p. 95).

### 2.3.8 Princípio da Capacidade Contributiva

Na verdade, o que este princípio procura é atender à máxima de justiça tributária, que diz: “Quem pode mais deve pagar mais, quem pode menos deve pagar menos e quem não pode não deve pagar nada”, (FABRETTI, 2012).

Tratar os desiguais de modo desigual, devendo assim, o tributo ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um, não existe uniformidade quanto ao entendimento acerca da capacidade contributiva (capacidade econômica do contribuinte), (CREPALDI, 2014).

Para Martins (2015, p.68), o princípio da capacidade contributiva tem origens no ideal de justiça distributiva, em que cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade, de acordo com a presunção de renda ou capital de sua riqueza.

Segundo o Art. 145 da CF/88, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, (BRASIL, 1988, p.93).

### 2.3.9 Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade refere-se basicamente a dois impostos: ICMS e IPI. Deve-se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (SILVA, 2006).

O princípio da não-cumulatividade vem consagrado na CF, em dois artigos distintos, que dispõem sobre o IPI (inciso IV do artigo 153) e o ICMS (inciso II do artigo 155), respectivamente:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (BRASIL, 1988, p. 96).

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

I – Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, (BRASIL, 1988, p. 98).

A não-cumulatividade leva em conta as operações ou prestações realizadas num período de tempo. Sendo os débitos pelas saídas superiores aos créditos pelas entradas, há imposto a recolher. Se ao contrário, os créditos forem maiores que os débitos, nada há pagar, assim os créditos serão transferidos para o período seguinte (FABRETTI, 2012).

### 2.3.10 Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade abrange uma seleção mínima de impostos, o ICMS quando possível e o IPI (obrigatório pela previsão do inciso IV do Art. 153 da CF/88), sua função é variar a alíquota de acordo com a essencialidade do bem.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV,

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto, (BRASIL, 1988, p. 97).

De acordo com Fabretti (2012, p. 63), os tributos em geral, são utilizados como instrumento de fiscalidade e servem, basicamente, para arrecadar recursos financeiros para os cofres públicos. Não obstante, o ente federativo competente para instituir e cobrar o tributo pode reduzi-lo para atender outros objetivos de sua política econômica e social. Denomina-se esse uso diferenciado de tributo de extra fiscalidade.

Assim, o princípio em questão se cumpre na comparação de produtos, mercadorias ou serviços, com o objetivo de quanto mais supérfluo eles forem, maior será a alíquota que incide sobre eles, e de forma diversa, os de primeira necessidade devem ter alíquotas abrandadas, ou mesmo zeradas, (DOMINGUES, 2012).

No **Quadro 1**, é apresentada uma visão sistêmica dos princípios tributários.

Quadro 1 – Visão Sistêmica dos Princípios Tributários.

<b>VISÃO SISTÊMICA DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS</b>		
<b>PRINCÍPIOS</b>	<b>FOCO PRINCIPAL</b>	<b>MARCA LEGAL</b>
<b>Legalidade</b>	Garante ao contribuinte a existência de uma lei para criar e cobrar o tributo, impedindo abusos de poder.	Art. 150, I, CF/88
<b>Igualdade ou Isonomia Tributária</b>	Dispõe que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza	Art. 150, II, CF/88
<b>Irretroatividade da Lei Tributária</b>	Este princípio veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.	Art. 150, III, “a”, CF/88
<b>Anterioridade da Lei</b>	Estabelece que não haja cobrança de tributo no mesmo exercício fiscal da lei que o instituiu, assim sendo, um tributo só poderá ser cobrado pelo Fisco no ano seguinte àquele em que a lei que o criou fora promulgada.	Art. 150, III, “b”, CF/88
<b>Anterioridade Restrita ou Noventena</b>	Veda a cobrança de tributos no mesmo exercício (anterioridade) como também antes de decorridos 90 dias da data da publicação da lei	Art. 150 III, “c”, CF/88
<b>Reserva de Lei para Renúncia Fiscal</b>	Renúncia Fiscal trata-se de o governo abrir mão de parte de um percentual cobrado pelo imposto para que a iniciativa privada possa investir e patrocinar projetos culturais	Art. 150, § 6º, CF/88
<b>Imunidade de Impostos</b>	É uma proteção que a Constituição Federal confere aos contribuintes. É uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada.	Art. 150, VI, “a”, CF/88
<b>Capacidade Contributiva</b>	Este princípio procura atender à máxima da justiça tributária que diz que quem pode mais deve pagar mais, quem pode menos deve pagar menos e quem não pode, não deve pagar nada.	Art. 145, §1º, CF/88
<b>Não - Cumulatividade</b>	O princípio impõe que seja assegurado o direito ao crédito físico, isso quer dizer creditar o tributo com base nos valores despendidos com insumos e bens adquiridos para a revenda. Já os créditos financeiros, conforme jurisprudências do Supremo Tribunal Federal não fazem parte do conteúdo mínimo deste princípio.	Art. 155, §2º, I; Art. 153, §3º, II; Art. 154, I, CF/88
<b>Seletividade</b>	O princípio da seletividade abrange uma seleção mínima de impostos, o ICMS e o IPI (impostos proporcionais), sua função é variar a alíquota de acordo com a essencialidade do bem.	Art. 153, §3º, CF/88

Fonte: Elaborado pelo autor

Pode-se analisar os princípios que envolvem a matéria tributária dispostos em nossa Constituição Federal, sendo de suma importância se conhecer um pouco de tais princípios, uma vez que estes são verdadeiras limitações ao poder de tributar do estado, assim o contribuinte encontra nesses princípios a efetiva proteção contra os abusos do poder.

## 2.4 Sistema Tributário Nacional

Os tributos constituem a principal receita financeira que o Estado arrecada para financiar as despesas públicas. Por sua vez, a receita pública segundo Crepaldi (2014, p. 18) é dividida em:

**Originária:** proveniente de meios próprios do Estado. Ex: aluguel ou venda de algum bem público;

**Derivada:** proveniente de bens e do patrimônio do Estado, é a imposição deste diante de um particular, fazendo com que o último disponha de parte de sua receita para custear despesas do primeiro. Os tributos constituem o principal exemplo de receita derivada.

O Sistema Tributário Nacional é tratado no capítulo I do título VI da CF/88, dos artigos 145 aos 162, formado pelas normas constitucionais de Direito Tributário.

Segundo Martins (2015, p. 80) tributo constitui uma receita pública derivada, que tem por objetivo uma prestação pecuniária compulsória, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

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 cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada; a partir dessa definição podemos concluir que o tributo é uma obrigação ex lege (decorrente da lei), (CREPALDI, 2014).

A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la, não importando qual o nome que se dá ao tributo, se imposto, contribuição, etc., (MARTINS, 2015).

A tributação só tem validade quando exercida na forma e na medida admitidas pela Constituição Federal. A tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo, (CREPALDI, 2014). Oliveira et al. (2015, p. 5) afirma que, em relação a tributos, o Sistema Tributário Nacional está organizado de forma a permitir ao Estado a cobrança de impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme descrito a seguir:

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

I – Impostos;

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

III – Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos, (BRASIL, 1988, p. 93).

Os impostos ocorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte e não dependem de nenhuma prestação de serviços ao contribuinte. Ex.: IPTU – Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana, IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

No **Quadro 2**, são apresentados os principais tipos de impostos e contribuições e suas características.

**Quadro 2** – Principais tipos de impostos e contribuições e suas características. (continua).

<b>IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO</b>	<b>SIGLA</b>	<b>CARACTERÍSTICAS</b>
Imposto sobre Importação.	II	Incide sobre a importação de mercadorias estrangeiras e sobre a bagagem de viajante procedente do exterior.
Imposto sobre Operações Financeiras.	IOF	Incide sobre empréstimos, financiamentos e outras operações financeiras, e também sobre ações.
Imposto sobre Produto Industrializado.	IPI	Incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros cobrado das indústrias.
Imposto de Renda Pessoa Física.	IRPF	Incide sobre a renda e os proventos de contribuintes residentes no país ou residentes no exterior que recebam rendimentos de fontes no Brasil.

**Quadro 2** – Principais tipos de impostos e contribuições e suas características. (continua).

Imposto de Renda Pessoa Jurídica.	IRPJ	São contribuintes do IRPJ, as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no país, elas devem apurar o IRPJ com base no lucro
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.	ITR	De apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano
Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.	CIDE	Incide sobre petróleo e gás natural e seus derivados, e sobre álcool combustível.
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.	COFINS	Cobrado das empresas, “Incide sobre a receita bruta das empresas”
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.	CSLL	É uma contribuição de natureza tributária, incidente sobre o lucro das empresas em geral, destinada a financiar a seguridade social, a qual abrange a previdência social, a saúde e a assistência social.
Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.	FGTS	Percentual do salário de cada trabalhador com carteira assinada depositada pela empresa.
Instituto Nacional do Seguro Social.	INSS	Percentual do salário de cada empregado cobrado da empresa e do trabalhador para assistência à saúde. O valor da contribuição varia segundo o ramo de atuação.
Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.	PIS/ PASEP	Tem o objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades, tanto para os trabalhadores de empresas públicas, como privadas.
Imposto sobre Circulação de Mercadorias.	ICMS	Incide também sobre o transporte interestadual e intermunicipal e telefonia.

**Quadro 2** – Principais tipos de impostos e contribuições e suas características.

Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.	IPVA	Incide sobre a propriedade de veículos. É um imposto estadual, ou seja, somente os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituí-lo de acordo com o art.º 155, III da Constituição Federal.
Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação	ITCMD	É um tributo de competência dos estados e Distrito Federal o fato gerador é a transmissão causa mortis de imóveis e a doação de quaisquer bens ou direitos, O imposto incide sobre o valor venal (de venda) da transmissão de qualquer bem ou direito havido: I - por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória; II - por doação.
Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.	IPTU	Imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município
Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	ISSQN	Imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços, a partir de 01.08.2003, o ISS é regido pela Lei Complementar 116/2003,
Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos.	ITBI	Imposto de competência dos estados e do Distrito Federal incide sobre a mudança de propriedade de imóveis.

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Já as taxas estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte de serviços públicos específicos e divisíveis, ou seja, pagamentos referentes à utilização de serviços públicos. Ex.: Taxa referente à coleta de lixo, taxa referente à limpeza pública, Taxa referente à iluminação pública (MARTINS, 2015), segundo o mesmo autor as contribuições de melhoria são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas, ou

seja, dessa forma o poder público pode cobrar uma contribuição graças a esse benefício. Ex.: Quando a prefeitura asfalta uma determinada rua.

A obrigação tributária é a relação jurídica existente entre o fisco e um particular, cujo objeto é a prestação de pagar o tributo, é a relação de direito público na qual o Estado pode exigir do contribuinte uma prestação (objeto) nos termos e nas condições descritos na lei (fato gerador), os elementos básicos da obrigação tributária são: a lei, o objeto e o fato gerador (OLIVEIRA, et al., 2015).

## **2.5 Formas de Tributação das Pessoas Jurídicas**

A escolha do regime tributário e seu enquadramento é que irão definir a incidência e a base de cálculo dos impostos federais. Convém ressaltar que cada regime tributário possui uma legislação própria que define todos os procedimentos a serem seguidos pela empresa a fim de definir um enquadramento mais adequado.

O regime de tributação como pessoa jurídica é obrigatório para as empresas individuais, enquadradas como tais, inclusive as pessoas físicas que exploram, habitual e profissionalmente, atividades de vendas de bens ou de serviços com fim especulativo de lucro, (RODRIGUES; SILVA, 2007).

As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas: Lucro Presumido, Lucro Real, Lucro Arbitrado e Simples Nacional.

Com relação ao sistema tributário brasileiro, o Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 3.000 de 26/03/1999, trata da tributação das pessoas jurídicas no Livro 2 (dois), dispondo que o imposto de renda pode ser apurado de três formas distintas: lucro presumido, lucro real e lucro arbitrado. Existe, ainda, a possibilidade do imposto de renda ser apurado conjuntamente com outros tributos federais por meio do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES. O imposto de renda é o segundo imposto de maior arrecadação no Brasil, ficando atrás apenas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e serviços de comunicações – ICMS (BRASIL, 1999, p. 127-65-127-49).

Contudo, é importante que fique claro a extrema importância do regime de tributação ser escolhido com muita atenção no plano de estratégia da empresa, pois a escolha certa é que fará com a empresa tenha redução de seus tributos, por isso é importante que o contador sempre esteja atualizado com as idéias de investimentos do empreendedor, pois só a partir dessa comunicação é que se pode chegar à melhor escolha.

## 2.6 Tributação do IR, CSLL, PIS/PASEP e COFINS

Os tributos citados; IR, CSLL, PIS/PASEP e COFINS requerem por parte do contribuinte e do Estado controles para que as apurações sejam efetivas, assim a contabilidade entra como ferramenta gerencial para real controle das organizações.

### 2.6.1 Tributação do Imposto Sobre a Renda (IR)

Para Martins (2015, p. 262), a denominação constitucional do imposto é incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza, na prática são chamados de imposto de renda ou é utilizado a sigla IR.

O Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza está disposto em três instrumentos legais, que são: a) Art. 153, III, da CF/88; b) Arts. 43 a 45, do CTN; c) e no Decreto N° 3.000/1999 (RIR), (CREPALDI, 2014).

Do art. 153 da CF/88:

**Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre: (EC no 20/98 e EC no 42/2003)

- I – importação de produtos estrangeiros;
- II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III – renda e proventos de qualquer natureza;
- IV – produtos industrializados;
- V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI – propriedade territorial rural;
- VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar, (BRASIL, 1988, p.96).

Dos artigos 43 ao 45 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: 54.

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo, (BRASIL, 2012, p. 66).

O fato gerador do IR é, por definição legal, um fato periódico, ou seja, não resulta de um único ato, em determinada data. Ele desenvolve-se durante todo o período de apuração, que é trimestral, como regra geral (FABRETTI, 2012).

Desta forma o CTN incluiu qualquer tipo de aumento do patrimônio da pessoa física ou jurídica como fator gerador do IR e é justamente esse incremento que constituíra a base de cálculo do imposto, assim entende-se por rendas e proventos a renda de capital, renda de trabalho, renda da combinação de capital e trabalho, proventos de qualquer natureza, assim fato gerador é a receita líquida que é total das receitas auferidas e deduzidas das despesas e gastos autorizados, (CREPALDI, 2014).

A incidência do imposto independe da denominação da receita ou rendimentos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção, se a fonte perceber renda, haverá a incidência do imposto, (MARTINS, 2015).

O Art. 44 do CTN define que a base de cálculo do imposto é o montante, real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis (BRASIL, 2012).

O rendimento é a base de cálculo do imposto de renda e a base de cálculo do IR da pessoa jurídica é o lucro real, presumido ou arbitrado. Lucro para teoria econômica é considerado o resíduo da divisão da atividade produtiva, depois de todos os pagamentos dos fatores da produção (MARTINS, 2015).

Já o Art. 45 do CTN estabelece que o contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam, (BRASIL, 2012, p. 67).

O decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999, regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, conforme os artigos abaixo:

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, Art. 27):

I - as pessoas jurídicas (Capítulo I);

II - as empresas individuais (Capítulo II).

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, Art. 27, § 2º).

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, Art. 60).

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.430, de 1996, Art. 55).

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (CF, art. 173, § 1º, e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de 1975, Arts. 1º a 3º).

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 6º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º).

§ 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo, (BRASIL, 1999, p.40).

## 2.6.2 Tributação da Contribuição Social Sobre Lucro Líquido – CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é um tributo federal brasileiro que incide sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda.

Estão sujeitas ao pagamento da CSLL as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no país. A alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento) para as pessoas jurídicas em geral. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ. Aplicam-se à CSLL no que couberem, as disposições da legislação do imposto sobre a renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da referida contribuição ( Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º , e Lei nº 8.981, de 1995, art. 57 ), (BRASIL, 2015, p.1 ).

A base de cálculo da CSLL, inicialmente normatizada pela lei nº 7.689/88, foi alterada pela lei nº 8.034/90, em seu Art. 2º, (OLIVEIRA et al., 2015).

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

- 1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- 2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;
- 3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

- 4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;
- 5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- 6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item três que tenham sido baixadas no curso de período-base, (BRASIL,1990, p.1-2).

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real trimestral devem apurar trimestralmente a CSLL. A base de cálculo da CSLL corresponde ao resultado contábil do período ajustado pelas adições determinadas, pelas exclusões admitidas e pelas compensações de base de cálculo negativa até o limite definido em legislação específica vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, e alterações posteriores). O valor da CSLL não pode ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º) (BRASIL, 2015).

A pessoa jurídica que apurar anualmente o imposto sobre a renda com base no lucro real também deve apurar a CSLL anualmente com base no resultado ajustado, em 31 de dezembro de cada ano. Os valores de CSLL efetivamente pagos calculados sobre a base de cálculo estimada mensalmente, no transcorrer do ano-calendário, podem ser deduzidos do valor de CSLL apurado anualmente (ajuste) (BRASIL, 2015).

As pessoas jurídicas submetidas à apuração pelo lucro presumido e lucro arbitrado a base de cálculo da CSLL em cada trimestre, apurada com base no resultado presumido ou arbitrado, corresponde à soma dos seguintes valores:

- 1) 12% (doze por cento) ou 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida no período de apuração;
- 2) 12% (doze por cento) ou 32% (trinta e dois por cento) da parcela das receitas auferidas, no respectivo período de apuração, nas exportações a pessoas vinculadas ou para países com tributação favorecida, que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da legislação específica;

**Atenção:**

- 1) O percentual da receita bruta para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL é de 32 % (trinta e dois por cento) para as atividades de:
  - 1.1) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;
  - 1.2) intermediação de negócios;
  - 1.3) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
  - 1.4) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, e compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring), (BRASIL, 2015, p. 9).

### 2.6.3 Tributação do PIS/PASEP

Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

**Art. 239.** A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº: 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo,

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição (BRASIL, 1988, p. 136).

Conforme dispositivos legais a contribuição para o PIS/PASEP é apurada e recolhida com base na receita bruta (faturamento) e devida mensalmente pelas seguintes pessoas: pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do IR, (OLIVEIRA et al., 2015).

O PIS é um tributo que tem sua estrutura dependente do regime de incidência tributária podendo ser cumulativo ou não cumulativo. Cumulativo é quando o seu valor declarado no documento fiscal não é recuperável (passível de aproveitado), já no regime não cumulativo, a empresa recupera os tributos pagos dentro das compras, abatendo os tributos calculados nas suas vendas, (PADOVEZE et al., 2017).

Oliveira et al. (2015, p. 253), afirma que são modalidades de contribuição, as quais estão diretamente vinculadas à atividade operacional da pessoa jurídica:

- 1º) PIS/PASEP sobre faturamento mensal, cuja alíquota é de 1,65% para as empresas tributadas pelo lucro real;
- 2º) PIS/PASEP sobre faturamento mensal, cuja alíquota é de 0,65% para as empresas tributadas pelo lucro presumido; e
- 3º) PIS/PASEP sobre a folha de pagamento, cuja alíquota é de 1%.

## 2.6.4 Tributação da COFINS

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), criada pela Lei Complementar nº 70/1991 criou-se com objetivo de financiar as áreas de saúde, previdência e assistência social; são contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as pessoas físicas, (PADOVEZE et al., 2017).

**Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (EC no 20/98, EC no 42/2003 e EC no 47/2005)

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, (BRASIL, 1988, p. 117).

A COFINS possui duas modalidades de contribuição uma sobre o faturamento (3% ou 7,6%) e outra sobre a importação (9,75% + 1% Adicional). Existem também dois regimes de apuração para da COFINS, o regime cumulativo e o regime não cumulativo.

O regime da cumulatividade é método de apuração no qual o tributo é exigido na sua plenitude, ou seja, toda vez que houver saídas tributadas, deve-se efetuar o cálculo em cima do total destas saídas, sem direito à amortização dos tributos incididos nas operações anteriores; resumindo, as empresas obrigadas a apurar COFINS no regime cumulativo, não possuem direito a qualquer tipo de crédito, este regime de apuração é aplicado nas empresas tributadas pelo lucro presumido (VITER, 2016).

Para COFINS a partir de 01.02.1999, com a edição da Lei 9.718/1998, a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o

tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, (CAMARGO, 2017).

No regime de incidência cumulativa a base de cálculo é a receita operacional bruta da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Nesse regime, a alíquota da contribuição para COFINS é de 3%, já no regime de incidência não cumulativa a alíquota da contribuição para a COFINS é de 7,6% sendo o aparato legal da contribuição para COFINS a lei 10.833/2003, (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2017).

Art. 55. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Vigência).

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º, (BRASIL, 2014, p.29-30).

## 2.7 Conceitos de Lucro Real

O lucro real é a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada de acordo com os registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente conforme as leis comerciais e fiscais, (CREPALDI, 2014).

O lucro real nada mais é que o lucro tributável, ou seja, lucro líquido obtido na demonstração de resultados do exercício, ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação vigente, conforme artigo 247 do RIR/99, (PADOVEZE et al., 2017).

**Art. 247.** Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º) (BRASIL, 2006, p.65).

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro com base em balanço anual levantado no dia 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei nº 9.430/96. A pessoa jurídica que se enquadrar em qualquer dos incisos do art. 14 da Lei nº 9.718/98 terá que, obrigatoriamente ser tributada com base no lucro real, para as demais pessoas jurídicas a tributação pelo lucro real é uma opção, (HIROMI, 2013).

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

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

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

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

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

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

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

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010), (BRASIL, 1998, p. 11).

A tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real dá-se mediante a apuração contábil dos resultados, com os ajustes determinados pela legislação fiscal à pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, apurado em conformidade com o regulamento. O disposto neste item aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural, a parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%, (PEREIRA, 2017).

Já na tributação da CSLL a partir de 01.05.1999, a alíquota foi majorada para 12% (doze por cento) e a partir de 01.02.2000 a alíquota é de 9% (nove por cento) para as empresas em geral, (BRASIL, 2015).

Da apuração trimestral:

Art. 220, (RIR/99), o imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto nos §§ 1º a 5º do art. 235 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 2º), (BRASIL, 2006, p. 57).

Da apuração anual:

Art. 221, (RIR/99), A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 3º).

Parágrafo único. Nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 220, o lucro real deverá ser apurado na data do evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, §§ 1º e 2º), (BRASIL, 2006, p. 57).

Entretanto as empresas que optam pelo lucro real, o recolhimento anual é o mais adotado, porque tem vantagens significativas em relação ao recolhimento trimestral.

### **2.7.1 Vantagens e Desvantagens do Lucro Real**

Para Oliveira (2016, p.2) o Lucro Real tem uma complexidade maior, mas pode acabar compensando e reduzindo a carga tributária da empresa. Assim, este sistema de tributação apresenta suas vantagens e desvantagens.

As principais vantagens são:

- O IRPJ e CSLL são calculados com base no resultado real da empresa, diminuindo distorções;

- É possível compensar prejuízos realizados em apurações futuras de lucro na base de cálculo;
- Existem duas formas de apuração, a trimestral e a anual por estimativa, nesta escolha é possível contribuir para o caixa da empresa;
- O regime não cumulativo do PIS e COFINS pode contribuir para reduzir a carga destes tributos.

As principais desvantagens são:

- Complexidade no tratamento e obrigações acessórias;
- Requer um rigoroso controle e observância dos princípios contábeis;
- As obrigações acessórias são mais complexas e exigem extrema atenção.

Fica clara a enorme abrangência da base para apuração dos tributos sobre o lucro, uma vez que a legislação contempla objetivamente o conceito “proventos de qualquer natureza”. Nesse sentido, exceto as exclusões determinadas objetivamente pela legislação, que qualquer rendimento seja objeto de tributação (PADOVEZE et al., 2017).

## 2.8 Conceitos de Lucro Presumido

O regime do Lucro Presumido é muito utilizado por ser considerado mais simples e também exigir menos documentação; assim o IRPJ e CSLL são calculados sobre uma base presumida de lucro, que é um determinado percentual da receita bruta (CREPALDI, 2014).

Dessa forma, esta modalidade de apuração consiste em presumir ou estimar o lucro como percentual sobre a receita bruta; esse percentual, que é fixado em lei, varia de acordo com o tipo de atividade (FABRETTI, 2012).

Art. 516. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a setenta e oito milhões de reais, ou a seis milhões e quinhentos mil reais multiplicados pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13).

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º).

§ 3º A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido.

§ 4º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 26, § 1º).

§ 5º O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observado o disposto neste Subtítulo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25), (BRASIL, 2006, p. 124).

O lucro presumido tem basicamente duas bases de cálculo: a base de cálculo de presunção percentual de lucro tributável sobre a receita bruta e base de cálculo formada por outras receitas, que não da receita bruta, em que não há aplicação de percentual de presunção de lucro, (PADOVEZE et al., 2017).

Conforme o Art. 22 da Lei 10.684/2003 a base de cálculo da CSLL, devida pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido corresponde a 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte; hospitalares e de transporte e 32% para prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza e a alíquota da CSL é de 9% para as empresas em geral, (FEITOSA, 2017).

### **2.8.1 Vantagens e Desvantagens do Lucro Presumido**

De acordo com Oliveira (2016, p. 3) no lucro presumido os principais tributos são calculados tendo como base de cálculo a Receita Bruta, para isso no IRPJ e CSLL são presumidos um percentual de lucro sobre a receita. Já no PIS e COFINS fica no regime cumulativo, ou seja, os impostos são calculados com uma alíquota sobre a receita, sem a possibilidade de deduzir créditos. Contudo, este regime de tributação tem suas vantagens e desvantagens

As principais vantagens são:

- Seu tratamento é bem mais simples do que trabalhar no Lucro Real;
- Se o lucro da sua empresa for superior a presunção há uma vantagem tributária;
- As obrigações são menos complexas, nem por isso devem receber uma menor atenção;
- As alíquotas de PIS e COFINS são menores que as no Lucro Real.

As principais desvantagens são:

- Não há a possibilidade de compensar créditos de PIS e COFINS;

- Se a lucratividade da empresa se reduzir durante o ano não há ajuste de base;
- É necessário balanço apurado para discutir os lucros para os sócios, acima da presunção adotada para o IRPJ.

## 2.9 Conceito de Lucro Arbitrado

Para Fabretti (2012, p. 230) lucro arbitrado é uma prerrogativa do fisco, este poderá arbitrar o lucro na forma da lei, nas hipóteses em que a escrituração contábil e fiscal do contribuinte for desclassificada.

O arbitramento de lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso, (BRASIL, 2017).

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá as disposições previstas neste Subtítulo.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, (BRASIL, 1999, p. 127)

## 2.10 Conceito de Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, previsto na lei complementar nº 123 de 14 de Dezembro de 2006 (TORRES, 2017).

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

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

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

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

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

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

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

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016).

Art. 3º § 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, 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, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, (BRASIL, 2006, p. 1).

O regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte é facultativo, mas quando a opção é manifestada esta não poderá ser mudada para todo ano calendário podendo propiciar benefícios tributários e não tributários aos contribuintes; assim podemos categorizar como benefícios tributários a

apuração e recolhimento dos impostos e contribuições, de competência da União, Estados e Municípios de forma unificada e favorecida (PADOVEZE et al., 2017).

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições: enquadrar-se como microempresa ou empresa de pequeno porte; enquadrar-se nos requisitos da legislação; formalizar opção pelo Simples Nacional (TORRES, 2017).

No mundo real muitos empresários e profissionais acreditam que quando optantes pelo Simples Nacional, estarão dispensados de fazer a contabilidade, mas se deve ter muito cuidado com esta percepção, pois o objetivo da contabilidade é possibilitar que as demonstrações contábeis de ME's e EPP's ofereçam informações sobre mutação patrimonial e os fluxos de caixa da entidade aos proprietários (PADOVEZE et al., 2017).

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação (DAS), dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

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, (BRASIL, 2006, p. 1).

A resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 135 regulamenta diversas matérias aprovadas pela Lei Complementar nº 155/2016, com vigência a partir do 1º de janeiro de 2018, destacando- se os novos limites anuais de faturamento para o Simples Nacional, R\$ 4,8 milhões e para o MEI (Micro Empreendedor Individual), R\$ 81 mil, os limites para recolhimento do ICMS e do ISS na forma do Simples Nacional permaneceram em R\$ 3,6 milhões, assim uma empresa com faturamento entre R\$ 3,6 milhões e R\$ 4,8 milhões poderá ser optante pelo Simples Nacional e, ao mesmo tempo, ter que cumprir suas obrigações relativas ao ICMS e ao ISS no respectivo estado, Distrito Federal ou município.

Foram estabelecidas regras de transição para a empresa que em 2017 faturar entre R\$ 3.600.000,01 e R\$ 4.800.000,00, a qual poderá continuar incluída no Simples Nacional em 2018, sob algumas condições (porém impedida de recolher o ICMS e o ISS), bem como para o MEI que em 2017 faturar entre R\$ 60.000,01 e R\$ 81.000,00 (BRASIL, 2017).

Os anexos I a V da resolução CGSN nº 94, de 2011, ficam substituídos pelos Anexos I a V da resolução CGSN nº 135, de 22 de agosto de 2017, as novas tabelas para 2018 evidenciam a nova forma de tributação progressiva, mecanismo pelo qual a empresa pagará a alíquota das faixas superiores apenas sobre o valor que ultrapassar as faixas anteriores, conforme as alíquotas apresentadas na **TABELA 1**, (BRASIL, 2017)

**TABELA 1** – Alíquota e Partilhas do Simples Nacional - Comércio (Lojas em Geral).

<b>Faixas</b>	<b>Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)</b>	<b>Alíquota Nominal</b>	<b>Valor a deduzir (em R\$)</b>
<b>1ª</b>	Até R\$ 180.0000,00	4,00%	0
<b>2ª</b>	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	R\$ 5.940,00
<b>3ª</b>	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	R\$ 13.860,00
<b>4ª</b>	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	R\$ 22.500,00
<b>5ª</b>	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	R\$ 87.300,00
<b>6ª</b>	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	R\$ 378.000,00

Fonte: BRASIL (2017, p.16).

Segundo os dados apresentados na tabela 1 observa-se que para o comércio as alíquotas vão de 4% a 19%. O primeiro caso ocorre na 1ª faixa de faturamento, que corresponde a receitas até R\$ 180 mil, já quem tem faturamento superior a R\$ 3,6 milhões, chegando até 4,8 milhões, pagará essa porcentagem maior de impostos, o que corresponde à sexta e última faixa de faturamento.

Na **TABELA 2**, são apresentados os percentuais de distribuição dos tributos IPRJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP e ICMS, aplicados ao comércio.

**TABELA 2** – Percentual de Distribuição dos Tributos - Comércio.

<b>Faixas</b>	<b>Percentual de Repartição dos Tributos</b>					
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>	<b>COFINS</b>	<b>PIS/PASEP</b>	<b>CPP</b>	<b>ICMS</b>
<b>1ª</b>	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
<b>2ª</b>	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
<b>3ª</b>	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
<b>4ª</b>	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
<b>5ª</b>	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
<b>6ª</b>	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	–

Fonte: BRASIL (2017, p.16).

Na **TABELA 3**, são apresentadas as alíquotas e partilhas do Simples Nacional aplicadas à fábricas e indústrias. Observa-se que para indústrias haverá recolhimento de uma alíquota de

4,5% na primeira faixa de faturamento e 30% na última. As faixas têm os mesmos tetos e pisos de valores para os cinco conjuntos.

**TABELA 3** – Alíquotas e Partilhas do Simples Nacional - Fábricas e Indústrias.

<b>Faixas</b>	<b>Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)</b>	<b>Alíquota Nominal</b>	<b>Valor a deduzir (em R\$)</b>
<b>1<sup>a</sup></b>	Até R\$ 180.0000,00	4,50%	0
<b>2<sup>a</sup></b>	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	R\$ 5.940,00
<b>3<sup>a</sup></b>	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	R\$ 13.860,00
<b>4<sup>a</sup></b>	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	R\$ 22.500,00
<b>5<sup>a</sup></b>	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	R\$ 85.500,00
<b>6<sup>a</sup></b>	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	R\$ 720.000,00

Fonte: BRASIL (2017, p.16).

Na **TABELA 4**, é apresentada a distribuição em percentuais dos IPRJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP e ICMS aplicados à indústria.

**TABELA 4** – Percentual de Distribuição dos Tributos - Indústria.

<b>Faixas</b>	<b>Percentual de Repartição dos Tributos</b>						
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>	<b>COFINS</b>	<b>PIS/PASEP</b>	<b>CPP</b>	<b>IPi</b>	<b>ICMS</b>
<b>1<sup>a</sup></b>	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
<b>2<sup>a</sup></b>	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
<b>3<sup>a</sup></b>	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
<b>4<sup>a</sup></b>	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
<b>5<sup>a</sup></b>	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
<b>6<sup>a</sup></b>	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	–

Fonte: BRASIL (2017, p.16).

Na **TABELA 5**, são apresentadas as alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços descritos no inciso III do § 1º do art. 25-A, e serviços descritos no inciso V quando o fator “r” for igual ou superior a 28%.

**TABELA 5** – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços.

<b>Faixas</b>	<b>Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)</b>	<b>Alíquota Nominal</b>	<b>Valor a deduzir (em R\$)</b>
<b>1<sup>a</sup></b>	Até R\$ 180.0000,00	6,0%	0
<b>2<sup>a</sup></b>	De 180.000,01 a 360.000,00	11,2%	R\$ 9.360,00
<b>3<sup>a</sup></b>	De 360.000,01 a 720.000,00	13,5%	R\$ 17.640,00
<b>4<sup>a</sup></b>	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,0%	R\$ 35.640,00
<b>5<sup>a</sup></b>	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	2,0%	R\$ 125.640,00
<b>6<sup>a</sup></b>	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,0%	R\$ 648.000,00

Fonte: BRASIL (2017, p.16).

A **TABELA 6**, mostra a distribuição em percentuais dos IPRJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP e ICMS aplicadas à Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços.

**TABELA 6** – Percentual de Distribuição dos Tributos - Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços.

<b>Faixas</b>	<b>Percentual de Repartição dos Tributos</b>					
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>	<b>COFINS</b>	<b>PIS/PASEP</b>	<b>CPP</b>	<b>ISS (*)</b>
1 <sup>a</sup>	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%
2 <sup>a</sup>	4,00%	3,50%	14,05%	3,05%	43,40%	32,00%
3 <sup>a</sup>	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
4 <sup>a</sup>	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
5 <sup>a</sup>	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50% (*)
6 <sup>a</sup>	35,00%	15,00%	16,03%	3,47%	30,50%	–

Fonte: BRASIL (2017, p.16).

A **TABELA 7**, trata do anexo IV da Resolução CGSN nº 94, de 2011. (Art. 25-A, § 1º, inciso IV). Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no inciso IV do § 1º do art. 25-A. Neste anexo que compreende entre outros, serviços de limpeza e obras, os valores começam em 4,5% na primeira faixa e vão até 33% na última.

**TABELA 7** – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas Decorrentes da Prestação de Serviços.

<b>Faixas</b>	<b>Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)</b>	<b>Alíquota Nominal</b>	<b>Valor a deduzir (em R\$)</b>
<b>1ª</b>	Até R\$ 180.000,00	4,5%	0
<b>2ª</b>	De 180.000,01 a 360.000,00	9,0%	R\$ 8.100,00
<b>3ª</b>	De 360.000,01 a 720.000,00	10,2%	R\$ 12.420,00
<b>4ª</b>	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,0%	R\$ 39.780,00
<b>5ª</b>	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,0%	R\$ 183.780,00
<b>6ª</b>	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,0%	R\$ 828.000,00

Fonte: BRASIL (2017, p.16).

A **TABELA 8**, mostra a distribuição em percentuais dos IPRJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP e ICMS. A CPP não está inclusa no percentual do simples nacional e para as empresas enquadradas neste anexo, mas o recolhimento da contribuição previdenciária é feito sobre a folha de pagamento.

**TABELA 8** – Percentual de Distribuição dos Tributos - Receitas Decorrentes da Prestação de Serviços.

<b>Faixas</b>	<b>Percentual de Repartição dos Tributos</b>				
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>	<b>COFINS</b>	<b>PIS/PASEP</b>	<b>ISS (*)</b>
<b>1ª</b>	18,80%	15,20%	17,67%	3,83%	44,50%
<b>2ª</b>	19,80%	15,20%	20,55%	4,45%	40,00%
<b>3ª</b>	20,80%	15,20%	19,73%	4,27%	40,00%
<b>4ª</b>	17,80%	19,20%	18,90%	4,10%	40,00%
<b>5ª</b>	18,80%	19,20%	18,08%	3,92%	40,00% (*)
<b>6ª</b>	53,50%	21,50%	20,55%	4,45%	–

Fonte: BRASIL (2017, p.16)

A **TABELA 9**, anexo V da Resolução CGSN nº 94, de 2011. (Art. 25-A, § 1º, inciso V) (vigência: 01/01/2018) apresenta as Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas de prestação de serviços descritos no inciso V do § 1º do art. 25-A, quando o fator “r” for inferior a 28%, o anexo V em que se enquadram atividades de jornalismo, publicidade, auditoria etc., corresponde aos serviços mais taxados inicialmente.

**TABELA 9** – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Prestação de Serviços.

<b>Faixas</b>	<b>Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)</b>	<b>Alíquota Nominal</b>	<b>Valor a deduzir (em R\$)</b>
<b>1<sup>a</sup></b>	Até R\$ 180.000,00	15,5%	0
<b>2<sup>a</sup></b>	De 180.000,01 a 360.000,00	18,0%	R\$ 4.500,00
<b>3<sup>a</sup></b>	De 360.000,01 a 720.000,00	19,5%	R\$ 9.900,00
<b>4<sup>a</sup></b>	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,5%	R\$ 17.100,00
<b>5<sup>a</sup></b>	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,0%	R\$ 62.100,00
<b>6<sup>a</sup></b>	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	R\$ 540.000,00

Fonte: BRASIL (2017, p.16).

A **TABELA 10**, apresenta a distribuição em percentuais dos IPRJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP e ICMS relativos à Receitas de Prestação de Serviços.

**TABELA 10** – Percentual de Distribuição dos Tributos - Receitas de Prestação de Serviços.

<b>Faixas</b>	<b>Percentual de Repartição dos Tributos</b>					
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>	<b>COFINS</b>	<b>PIS/PASEP</b>	<b>CPP</b>	<b>ISS (*)</b>
1 <sup>a</sup>	25,00%	15,00%	14,10%	3,05%	28,85%	14,00%
2 <sup>a</sup>	23,00%	15,00%	14,10%	3,05%	27,85%	17,00%
3 <sup>a</sup>	24,00%	15,00%	14,92%	3,23%	23,85%	19,00%
4 <sup>a</sup>	21,00%	15,00%	15,74%	3,41%	23,85%	21,00%
5 <sup>a</sup>	23,00%	12,50%	14,10%	3,05%	23,85%	23,50%
6 <sup>a</sup>	35,00%	15,50%	16,44%	3,56%	29,50%	–

Fonte: BRASIL (2017, p.16).

A partir deste ano de 2018, o cálculo da alíquota efetiva será feito utilizando o faturamento bruto acumulado nos últimos doze meses, aplicando a alíquota nominal de acordo com a faixa de enquadramento do faturamento. Sobre o valor encontrado deduz-se o valor da parcela que consta na mesma faixa de enquadramento do faturamento. Após encontrar o resultado divide-se o valor encontrado pelo faturamento para assim chegar na alíquota efetiva do simples nacional, que será aplicada sobre o faturamento do mês de referência. Essa mudança na forma de calcular o simples nacional pode gerar redução ou aumento de carga tributária para as empresas (BRASIL, 2017).

## 2.11 Planejamento Tributário

Planejamento é uma das funções administrativas, que se antepõe à direção e ao controle. Planejar significa interpretar a missão da empresa e estabelecer os objetivos da organização, bem como os atributos indispensáveis para a consecução desses objetivos com o máximo de eficiência e eficácia (ARRUDA; SILVA, 2009).

Planejamento tributário tem como objeto os tributos e seus reflexos na organização de uma empresa com a finalidade de obter uma maior economia de impostos, adotando procedimentos estritamente dentro das obrigações legais (SIQUEIRA, 2011).

Planejamento tributário é um estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato gerador do tributo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade o que podemos chamar de elisão fiscal (FABRETTI, 2012).

Padoveze et al. (2017, p. 366), afirma que o Planejamento Tributário parte de estudos pontuais, estratégicos e específicos com objetivo de melhorar a carga tributária da empresa; o planejamento tributário busca uma economia lícita de tributos, em algumas situações procura postergar de forma lícita o recolhimento de impostos, taxas e contribuições, tratando de procedimentos lícitos não há o que se falar de sanções.

Entende-se por planejamento tributário como: uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas do meio ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (OLIVEIRA et al., 2015).

Marins (2002, p.21), afirma que o planejamento fiscal ou tributário é a análise do conjunto de atividades econômico-financeiras do contribuinte, em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.

De acordo com Gubert (2003, p. 33), o planejamento tributário é o conjunto de condutas, sejam comissivas ou omissivas, de pessoas físicas ou jurídicas, realizadas antes ou depois do fato gerador, com o intuito de reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e licitamente o ônus da tributação.

O planejamento tributário pode objetivar três finalidades: evitar a incidência do tributo, reduzir o montante do tributo devido e postergar o momento de sua exigibilidade. Com efeito, o que deve ser observado para realizar um planejamento tributário responsável, são os procedimentos contábeis e operacionais da empresa (SILVA, 2013).

Para Oliveira et al. (2015, p. 24), a primeira é de evitar a incidência do fato gerador, um exemplo é a substituição do pró-labore dos administradores da empresa por distribuição de lucros, tendo em vista que no último caso não há a incidência do IRRF e do INSS, a segunda finalidade é a redução do montante do tributo, sua alíquota ou sua base de cálculo, exemplo típico seria a declaração de ajuste de imposto de renda para as pessoas físicas, onde o contribuinte pode optar pelo método do desconto simplificado ou completo, pelas deduções legais, com base em simulações, o próprio contribuinte chegará a conclusão da modalidade que lhe permitirá maior dedução e conseqüentemente um menor imposto de renda a pagar ou maior a restituir. A última finalidade é o retardamento do pagamento do tributo, postergando seu pagamento sem a ocorrência de multas e juros. Exemplificando, transferir o faturamento do último dia do mês para o primeiro do mês subsequente com o intuito de retardar em 30 dias o pagamento dos tributos oriundos das operações tributáveis.

Assim, o contribuinte poderá reduzir seus encargos tributários e deverá fazê-lo de forma legal. A maneira legal chama-se elisão fiscal ou economia legal, ou seja, planejamento tributário; e a forma ilegal denomina-se sonegação ou evasão fiscal. Planejamento tributário não deve e nem pode ser confundido com sonegação fiscal; planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, aquela que possa dar melhores resultados para a empresa (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2017).

Oliveira et al. (2015, p.26) afirma que elisão fiscal é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, recorrendo a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, pressupondo a licitude do comportamento do contribuinte, sendo uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável, já a evasão fiscal constitui meios ilegais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo.

Segundo Borges (2002, p. 71), o processo de elaboração de um planejamento tributário se compreende em cinco fases:

- I) a pesquisa do fato objeto do planejamento tributário;
- II) a articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado;
- III) estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado;
- IV) conclusão;

V) formalização do planejamento elaborado num expediente técnico funcional.

Para Oliveira (2009, p.207), o planejamento tributário aborda atividades de qualquer tipo de empresa, tanto empresas de pequeno porte quanto de grande porte, a partir disso, analisa que o planejamento tributário possui espécies de acordo com o ponto de vista empresarial (estrutura gerencial) e na visão jurídica (efeitos fiscais no tempo).

Do ponto de vista empresarial, o planejamento tributário pode ser operacional ou estratégico. O operacional corresponde “aos procedimentos formais prescritos pelas normais ou pelo costume”, ou seja, não altera as características de determinadas operações na forma de contabilizar, enquanto que o estratégico “implica mudança de algumas características estratégicas da empresa”.

Na visão jurídica, destaca três tipos de planejamento tributário: o preventivo, o corretivo e o especial. O primeiro é desenvolvido continuamente por “manuais de procedimentos e reuniões” entre outras, o segundo por sua vez detecta anormalidades e após é estudada para determinar alternativas que possam ser indicadas para a correção da anormalidade e por fim, o terceiro que “surge em função de determinado fato como, por exemplo, abertura de filiais [...]” (OLIVEIRA 2009, p. 207-208).

De acordo com as exigências do mercado cada vez mais globalizado, para as empresas suprirem a alta demanda exigida pelo fisco devem analisar estudar, conhecer o mercado, realizando o planejamento tributário por meios lícitos para possíveis melhorias na redução do pagamento dos impostos. Assim para realizar o planejamento tributário exige-se uma soma de conhecimentos, tanto para o contábil quanto para o jurídico. O contábil, pois além das informações relacionadas na legislação fiscal, o profissional consegue identificar e aplicar no processo operacional da empresa os fatos geradores de tributos; já os advogados, com conhecimentos jurídicos conseguem identificar na legislação tributária as oportunidades de redução da carga tributária, (CHAVES, 2010).

É importante lembrar que o Planejamento Tributário não é exclusividade das grandes empresas, desde um pequeno estabelecimento até uma empresa de grande porte com unidades por todo o Brasil, todos podem realizar esse tipo de análise e gestão dos tributos, o que muda claro, é a forma como esse planejamento será aplicado, em empresas maiores, por exemplo, deverão ser levados em conta os impactos em todos os processos da operação (estrutura gerencial, contábil, financeira etc.).

### 3 METODOLOGIA

Esta seção tem por objetivo apresentar os procedimentos metodológicos adotados para realização do estudo em questão: planejamento tributário uma ferramenta para redução de impostos dentro da organização.

O estudo demonstra os procedimentos metodológicos que serão aplicados na pesquisa. Oliveira (1997), aponta que a metodologia de estudo permite ao pesquisador adquirir uma melhor compreensão de vários fatores e elementos que influenciam determinado assunto.

Para Gil (2007, p. 17) a pesquisa pode ser definida como um procedimento racional e sistemático com um único objetivo de buscar resposta aos problemas propostos. A pesquisa é realizada quando não dispõe de informações necessárias para resposta do problema proposto.

Existem muitas razões que determinam a realização de uma pesquisa podendo ser classificadas em dois grupos: razões de ordem intelectual e razões de ordem prática; a primeira decorre do desejo de conhecer pela própria satisfação de conhecer e a segunda do desejo de conhecer com vistas a fazer algo de maneira mais eficiente ou eficaz (GIL, 2007).

Para Selltiz et al. (1965) apud Marconi e Lakatos (2002, p.16), a finalidade da pesquisa é descobrir respostas para questões por meio de aplicação de métodos científicos, mesmos que as vezes não obtenham respostas fidedignas, são os únicos que podem oferecer resultados satisfatórios.

Bunge (1972) apud Marconi e Lakatos (2002, p.16), salienta que são duas as finalidades da pesquisa, acumulação e compreensão dos fatos levantados, a pesquisa sempre parte de um tipo de problema, de uma interrogação, assim ela vai responder às necessidades de conhecimento de certo problema ou fenômeno, muitas hipóteses são levantadas e a pesquisa pode invalidá-las ou confirmá-las.

Já Trujillo (1974, p. 173 e 174), apud Marconi e Lakatos (2002, p. 16) afirma que são duas também as finalidades da pesquisa, a pura e a prática. Pura quando melhora o conhecimento, permitindo o desenvolvimento da metodologia na obtenção de diagnóstico e estudos cada vez mais aprimorados dos problemas ou fenômenos. Prática quando elas são aplicadas com determinado objetivo prático.

A abordagem do problema que será aplicado é a qualitativa; para Paulilo (1999) apud Corrêa (2010), a abordagem qualitativa é empregada para a compreensão de fenômenos caracterizados por um alto grau de complexidade, assim a pesquisa qualitativa trata – se da análise de dados para que possa entender determinado assunto em sua forma mais abrangente,

por meio do estudo de todos os dados, documentos, informações que fazem parte do cálculo do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional

Os objetivos desta pesquisa são descritivos, pois possibilita o desenvolvimento de um nível de análise em que se permite identificar as diferentes formas dos fenômenos, sua ordenação e classificação de maneira que o estudo ofereça ao pesquisador uma melhor compreensão dos diversos fatores que influenciam essa pesquisa, (OLIVEIRA, 1997).

Quanto aos procedimentos técnicos foi utilizada a pesquisa bibliográfica e também estudo de caso. A pesquisa bibliográfica permite ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente, (GIL, 2007). Marconi e Lakatos (2003, p. 153), afirmam que a pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados cobertos de importância por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema.

Para Severino (2007, p. 121), na pesquisa que se concentra em estudo de caso, os dados devem ser coletados e registrados com o necessário rigor e seguindo todos os procedimentos da pesquisa, devendo ser trabalhados mediante análise rigorosa e apresentados em relatórios qualificados.

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros, dissertações e teses, podendo ser realizada independente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental (CERVO, BERVIAN; da SILVA, 2007).

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográficos; comunicação oral como: rádio, gravações; audiovisuais: filmes e televisão, com a finalidade de colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto (MARCONI e LAKATOS, 2002, p.71).

O trabalho apresenta uma pesquisa bibliográfica realizada através de livros, artigos, sites, leis, apresentando definição de contabilidade e sua importância nos registros e análise dos fatos que ocorrem no patrimônio das organizações; a importância da contabilidade fiscal e tributária, em apurar com precisão o resultado do exercício fiscal, bem como, aplicação dos conceitos, princípios e das normas de contabilidade e da legislação tributária de forma adequada, mostrar o sistema tributário nacional os tributos aplicados, impostos aplicados de ordem federal, estadual e municipal, as formas de tributação as quais iremos apresentar neste trabalho, Lucro Real e Lucro Presumido e Simples Nacional, suas definições, suas maneiras de tributação, suas vantagens e desvantagens, as pessoas jurídicas obrigadas a esses regimes e os

incentivos fiscais que as empresas têm pela tributação por estes regimes fazendo um comparativo entre os três tipos de tributação pesquisados e uma coleta de dados secundários onde foi fornecido pelo contador responsável pela empresa estudada a DRE – Demonstração dos Resultados do Exercício do ano de 2017.

### 3.1 Instrumentos de coleta de dados

O instrumento utilizado pelo autor para coleta de dados foi a DRE – Demonstração dos Resultados do Exercício do ano de 2017 (**Quadro 3**), fornecido pelo contador da empresa mediante autorização do sócio proprietário da empresa estudada.

**Quadro 3** – Demonstração do Resultado do Exercício em: 31/12/2017.

<b>DRE - Demonstração Resultado Exercício em: 31-12-17</b>	<b>R\$</b>
<b>Receita Comercial Bruta</b>	<b>2.490.836,63</b>
(-) Deduções das Receitas Comerciais	(102.134,11)
<b>Outras Receitas Operacionais</b>	-
Receitas Financeiras	5.213,45
<b>Custo das Mercadorias Vendidas</b>	-
Custo de Aquisição de Mercadorias	(1.742.298,40)
<b>Despesas Operacionais</b>	-
Despesas Gerais	(25.865,83)
Despesas Trabalhistas	(140.459,92)
Encargos Sociais	(10.643,90)
Despesas Tributárias	(123,30)
Despesas Financeiras	(10.314,75)
<b>Resultado do Exercício</b>	<b>464.209,87</b>

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

### 3.2 Tratamentos de dados

O instrumento de coleta de dados foi submetido a uma análise de conteúdo. Conforme Trujillo (1974) apud Marconi e Lakatos (2003, p. 167), a análise é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre fenômeno estudado e outros fatores. Essas relações podem ser

estabelecidas em função de suas propriedades relacionadas à causa - efeito, produtor-produto, de correlações de análise de conteúdo.

Na primeira fase foi feito um levantamento bibliográfico, onde foi definido o tema e conseqüentemente realizada a introdução, definição do problema, justificativa e os objetivos.

Na segunda fase iniciou-se o referencial teórico onde foram abordados tópicos relevantes como: conceitos de contabilidade e contabilidade tributária, sistema tributário nacional, princípios constitucionais tributários, formas de tributação das pessoas jurídicas, conceitos das formas de apuração do lucro tributável finalizando com os conceitos e importância do planejamento tributário para a empresa, sendo que para melhorar o entendimento da pesquisa foi realizada pesquisa no acervo da biblioteca da Faculdade de Filosofia Ciências e Letras do Alto São Francisco - FASF, descrevendo cada tópico detalhadamente de maneira a melhorar a interpretação do leitor.

Na terceira fase foi feita a discussão e interpretação dos resultados, conforme os dados fornecidos pela empresa estudada, DRE - Demonstração de Resultados do Exercícios do ano de 2017 onde foi realizado um comparativo entre os três regimes de tributação abordados, verificando entre os três regimes qual deles o mais vantajoso em termos e redução impostos para a empresa estudada.

Na quarta fase foi concluída a pesquisa, onde o pesquisador fez a conclusão do que foi mais importante, para isto recorreu às três fases anteriores, vinculando assim os objetivos da pesquisa de maneira que os resultados apresentados possam dar uma resposta para a pergunta investigada.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção tem por objetivo apresentar os resultados e as discussões conforme dados levantados nas informações contábeis, realizada na coleta de dados fornecidas pelo contador, mediante autorização do sócio proprietário da empresa.

Para este propósito a seção dividiu-se em dois grupos da seguinte maneira:

- (1) Análise dos dados coletados nas demonstrações contábeis da empresa
- (2) Síntese dos resultados e discussão.

### 4.1 Apuração dos resultados em cada regime tributário estudado: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional

Nesta seção será apresentado as análises realizadas nos regimes de tributação pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional onde será mostrado a incidência dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS /COFINS, ICMS), despesas administrativas e despesas com folha de pagamento além disso mostra quais impostos podem ser recuperados de acordo com regime tributado.

No **Quadro 4**, é apresentado o resultado da simulação das demonstrações fornecidas com os resultados apurado durante os doze meses do ano de 2017, pelo regime do lucro real, onde podemos verificar que foram aplicadas as alíquotas pertinentes a este regime de tributação bem como a possível recuperabilidade na incidência de determinados impostos, onde se chegou a um lucro líquido no final do exercício no valor de R\$ 369.477,60.

Diante dos dados coletados não foram apresentados nenhum lançamento de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), de maneira que não houve necessidade de escrituração na LALUR e conseqüentemente não tendo alteração no resultado do lucro líquido final apurado no regime pelo lucro real.

**Quadro 4** – Apuração dos Resultados do Exercício Ano 2017 – Lucro Real.

<b>Apuração do Resultado do Exercício – Lucro Real</b>	<b>R\$</b>	<b>%</b>
Venda de Produtos (ST ICMS, e PIS/COFINS Monofásico)	2.366.294,80	
Venda de Produtos (Sem ST)	124.541,83	
<b>Total da Receita</b>	<b>2.490.836,63</b>	
ICMS	(22.417,53)	18,00%
PIS	(2.054,94)	1,65%
COFINS	(9.465,18)	7,60%
<b>Receita Líquida (Vendas - Impostos)</b>	<b>2.456.898,98</b>	
Custo Compra Produto (ST ICMS e PIS/COFINS Monofásico)	(1.655.183,48)	
Custo Compra Produto (Sem ST)	(87.114,92)	
ICMS Recuperável	(15.680,69)	18,00%
PIS Recuperável	(1.437,40)	1,65%
COFINS Recuperável	(6.620,73)	7,60%
<b>Custo Mercadoria Vendida (Custo Compra - Impostos)</b>	<b>1.718.559,58</b>	
<b>Lucro Bruto (Receita Líquida - CMV)</b>	<b>738.339,40</b>	
Despesas Administrativas e Gerais	(31.090,43)	
Despesas C/ Folha de Pagamento (incluso INSS de R\$ 37.625,82)	(183.798,06)	
<b>Lucro Antes dos Impostos (Lucro Bruto - Despesas)</b>	<b>523.450,91</b>	
Base de Cálculo do IRPJ	523.450,91	
IRPJ	(78.517,64)	15,00%
Adicional IRPJ - S/Lucro Que Exceder R\$ 240.000,00	(28.345,09)	10,00%
Base de Cálculo da CSLL	523.450,91	
CSLL	(47.110,58)	9,00%
<b>Total dos Impostos S/Lucro (IRPJ, Adic. IRPJ e CSLL)</b>	<b>(153.973,31)</b>	
<b>Lucro Líquido Final</b>	<b>369.477,60</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por sua vez, no **Quadro 5** são apresentadas a incidência dos impostos pelo lucro real.

**Quadro 5** – Apuração Impostos - Lucro Real.

<b>Impostos - Lucro Real</b>	<b>R\$</b>
ICMS	6.736,84
PIS	617,54
COFINS	2.844,45
INSS	37.625,82
IRPJ	106.862,73
CSLL	47.110,58
<b>Total Impostos</b>	<b>201.797,96</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

No **Quadro 6**, é apresentado o resultado da simulação das demonstrações com os dados apurados durante os doze meses do ano de 2017, pelo regime do lucro presumido onde podemos verificar que foram aplicadas as alíquotas pertinentes a este regime de tributação bem como a possível recuperabilidade na incidência de determinados impostos, onde se chegou a um lucro líquido no final do exercício no valor de R\$ 465.576,04. O IRPJ foi calculado considerando um percentual de presunção lucro de 8% sobre a receita e a CSLL foi calculada considerando um percentual de presunção de lucro de 12%, o **Quadro 7** mostra a incidências dos impostos pelo lucro presumido.

**Quadro 6** – Apuração dos Resultados do Exercício Ano 2017 - Lucro Presumido.

<b>Apuração do Resultado do Exercício – Lucro Presumido</b>	<b>R\$</b>	<b>%</b>
Venda de Produtos (ST ICMS, e PIS/COFINS, Monofásico)	2.366.294,80	
Venda de Produtos (Sem ST)	124.541,83	
<b>Total da Receita</b>	<b>2.490.836,63</b>	
ICMS	(22.417,53)	18,00%
PIS	(809,52)	0,65%
COFINS	(3.736,26)	3,00%
<b>Receita Líquida (Vendas - Impostos)</b>	<b>2.463.873,32</b>	
Custo Compra Produto (ST ICMS e PIS/COFINS Monofásico)	(1.655.183,48)	
Custo Compra Produto (Sem ST)	(87.114,92)	
ICMS Recuperável	(15.680,69)	18,00%
<b>Custo Mercadoria Vendida (Custo Compra - Impostos)</b>	<b>1.726.617,71</b>	
<b>Lucro Bruto (Receita Líquida - CMV)</b>	<b>737.255,61</b>	
Despesas Administrativas e Gerais	(31.090,43)	
Despesas C/ Folha de Pagamento (incluso INSS de R\$ 37.625,82)	(183.798,06)	
<b>Lucro Antes dos Impostos (Lucro Bruto - Despesas)</b>	<b>522.367,12</b>	
Base de Cálculo – 8% S/Total Receita	199.266,93	
IRPJ	(29.890,04)	15,00%
Adicional IRPJ - S/Lucro Que Exceder R\$ 240.000,00	-	10,00%
Base de Cálculo – 12% S/Total Receita	298.900,40	
CSLL	(26.901,04)	9,00%
<b>Total dos Impostos S/Lucro (IRPJ, Adic. IRPJ e CSLL)</b>	<b>(56.791,08)</b>	
<b>Lucro Líquido Final</b>	<b>465.576,04</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor.

**Quadro 7** – Apuração de Impostos - Lucro Presumido.

<b>Impostos - Lucro Presumido</b>	<b>R\$</b>
ICMS	6.736,84
PIS	809,52
COFINS	3.736,26
INSS	37.625,82
IRPJ	29.890,04
CSLL	26.901,04
<b>Total Impostos</b>	<b>105.699,52</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

No **Quadro 8**, foi realizada a simulação das demonstrações fornecidas com os resultados apurado durante os doze meses do ano de 2017, pelo regime do Simples Nacional, conforme o valor da receita bruta e as deduções. A empresa estudada enquadra-se na tabela do anexo I do simples nacional do ano de 2018 destinada ao comércio, na 5ª faixa com uma alíquota nominal de 14,30%, uma alíquota efetiva de 10,795154%, assim pode-se verificar no simples nacional um lucro líquido no final do exercício no valor de R\$ 427.554,05. O **quadro 9**, mostra a incidência dos impostos pelo Simples Nacional.

**Quadro 8** – Apuração dos Resultados do Exercício Ano 2017 - Simples Nacional.

<b>Apuração do Resultado do Exercício – Simples Nacional</b>	<b>R\$</b>	<b>%</b>
Venda de Produtos (ST ICMS, e PIS/COFINS, Monofásico)	2.366.294,80	
Venda de Produtos (Sem ST)	124.541,83	
<b>Total da Receita</b>	<b>2.490.836,63</b>	
ICMS	-	0,00%
PIS	-	0,00%
COFINS	-	0,00%
Simples Nacional	(143.721,51)	
<b>Receita Líquida (Vendas - Impostos)</b>	<b>2.347.115,12</b>	
Custo Compra Produto (ST ICMS e PIS/COFINS Monofásico)	(1.655.183,48)	
Custo Compra Produto (Sem ST)	(87.114,92)	
ICMS	-	0,00%
PIS	-	0,00%
<b>Custo Mercadoria Vendida (Custo Compra - Impostos)</b>	<b>(1.742.298,40)</b>	
<b>Receita Líquida (Vendas - Impostos)</b>	<b>604.816,72</b>	
Despesas Administrativas e Gerais	(31.090,43)	
Despesas c/Folha de Pagamento (INSS incluso no simples Nacional)	(146.172,24)	
<b>Lucro Líquido Final</b>	<b>427.554,05</b>	

Fonte: Elaborado pelo autor

**Quadro 9** – Apuração de Impostos - Simples Nacional.

<b>Impostos - Simples Nacional</b>	<b>R\$</b>
ICMS	-
PIS	-
COFINS	-
INSS	-
IRPJ	-
CSLL	-
Simples Nacional	143.721,51
<b>Total Impostos</b>	<b>143.721,51</b>

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Na **TABELA 11**, é apresentada a demonstração do Cálculo do Simples Nacional – Anexo I (Comércio) e na **TABELA 12**, o percentual de repartição dos tributos.

**TABELA 11** – Demonstração Cálculo do Simples Nacional – Anexo I (Comércio).

<b>Cálculo Simples Nacional - Anexo I (comércio)</b>	<b>%</b>	<b>R\$</b>
Receita Total	-	2.490.836,63
5ª Faixa	14,30	-
Parcela a deduzir	-	87.300,00
Cálculo do Simples Nacional	-	268.889,64
Alíquota Efetiva	10,795154	-

**Fonte:** Elaborada pelo autor.

**TABELA 12** – Percentual de Repartição dos Tributos – 5ª Faixa – Anexo I (Comércio).

<b>Impostos Simples Nacional</b>	<b>Rateio</b>	<b>Rateio Alíquota Efetiva</b>	<b>Faturamento (R\$)</b>	<b>Imposto (R\$)</b>
IRPJ	5,50%	0,593733%	2.490.836,63	14.788,93
CSLL	3,50%	0,377830%	2.490.836,63	9.411,14
COFINS	12,74%	1,375303%	124.541,83	1.712,83
PIS	2,76%	0,297946%	124.541,83	371,07
CPP	42,00%	4,533965%	2.490.836,63	112.933,65
ICMS	33,50%	3,616377%	124.541,83	4.503,90
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>10,795154%</b>		<b>143.721,51</b>

**Fonte:** BRASIL (2017, p.16).

Nesta seção foi demonstrada a tributação nos três regimes pesquisados, onde verificou-se que cada regime apresentou uma carga tributária diferente e as apurações dos lucros também sofreu suas variações. Assim conforme apurado, pode-se perceber que o regime tributário com a maior carga tributária foi o lucro real, já a menor regime com carga tributária observada foi

o lucro presumido, conseqüentemente o lucro líquido apurado, o que teve melhor resultado foi pelo lucro presumido.

#### 4.2 Síntese dos Resultados e Discussão

A apuração dos resultados relativos ao Lucro Real, Lucro Presumido e Simples, é apresentada no **Quadro 10**.

**Quadro 10** – Apuração dos Resultados: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

<b>Regimes Tributação</b>	<b>Incidência Impostos</b>	<b>Lucro Líquido Final</b>
Lucro Real	R\$ 201.797,96	R\$ 369.477,60
Lucro Presumido	R\$ 105.699,51	R\$ 465.576,04
Simples Nacional	R\$ 143.721,51	R\$ 427.554,05
Redução de Tributos	R\$ 38.022,00	

Conforme as comparações mostradas na seção anterior pode-se verificar que conforme a tributação apresentada em cada regime, o que mostrou maior lucro líquido no período foi o resultado pelo lucro presumido, um valor de R\$ 465.576,04 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e setenta e seis reais e quatro centavos), seguido pelo regime de tributação pelo simples nacional com um lucro líquido, no período, de R\$ 427.554,05 (Quatrocentos e vinte e sete mil quinhentos e cinquenta e quatro reais e cinco centavos) e, por último, a tributação pelo lucro real com o valor de R\$ 369.477,60 (Trezentos e sessenta e nove mil, quatrocentos e setenta e sete mil e sessenta centavos).

Também apresentadas na seção anterior, as comparações entre os regimes tributários pesquisados, mostraram que pelo lucro real a empresa teria um gasto anual com tributos no valor de R\$ 201.797,96 (duzentos e um mil, setecentos e noventa e sete reais e noventa e seis centavos), já pelo lucro presumido o gasto seria de R\$ 105.699,51 (cento e cinco mil, seiscentos e noventa e nove reais e cinquenta e um centavos), e na apuração pelo simples nacional a empresa teria gasto anual de R\$ 143.721,51 (cento e quarenta e três mil, setecentos e vinte e um reais e cinquenta e um centavos), regime pelo qual a empresa opta.

Por fim, diante dos resultados obtidos pode-se afirmar que o regime de tributação pelo lucro presumido é o mais que mais traz rentabilidade para a empresa estudada.

## 5 CONCLUSÃO

Um dos maiores problemas enfrentados pelos empresários é com relação à alta carga tributária, o que faz com que as empresas reduzam seu crescimento, obrigando os empresários a buscarem soluções mais rápidas e eficazes para redução de seus custos.

Com isso, para reduzir os gastos com os tributos, é indicado que as empresas adotem um planejamento tributário, pois este procedimento permite que os gestores tenham um melhor controle sobre a carga tributária da entidade e, desta forma, consiga aderir ao regime tributário menos oneroso conforme a legislação permite.

Com a finalidade de atingir os objetivos específicos propostos foi realizado uma fundamentação teórica onde se demonstrou os conceitos e as formas de tributação dos três regimes estudados, lucro real, lucro presumido e simples nacional. Foram abordados também os princípios constitucionais tributários bem como seu amparo legal perante a constituição federal. Foram descritos ainda o sistema tributário brasileiro e as formas de tributação das pessoas jurídicas, finalmente, chegando ao foco principal da pesquisa: o planejamento tributário.

Para o desenvolvimento da pesquisa foi realizado um estudo de caso, onde foi fornecido pelo contador da empresa estudada, conforme autorização do proprietário, as demonstrações dos resultados do exercício referente ano de 2017. Os dados obtidos foram organizados em planilhas para facilitar as comparações e evitar equívocos nos valores. De posse de tais informações demonstrou-se uma comparação entre os três regimes de tributação, lucro real, lucro presumido e simples nacional.

Diante das comparações feitas foi constatado que a incidência de tributos pelo lucro real foi a maior e a pelo lucro presumido a menor. Sendo assim, se a empresa estudada adotasse o regime de tributação pelo lucro presumido certamente obteria uma redução em seus tributos no valor de R\$38.022,00 (trinta e oito mil e vinte e dois reais) no ano de 2017 em relação ao regime adotado pela empresa, o Simples Nacional.

Já com relação ao lucro líquido apurado, no lucro real, foi apurado um lucro líquido no período avaliado no valor de R\$ 369.477,60 (trezentos e sessenta e nove mil, quatrocentos e setenta e sete mil e sessenta centavos), regime que apresentou o maior valor na apuração dos impostos, no valor de R\$ 201.797,96 (duzentos e um mil setecentos e noventa e sete reais e noventa e seis centavos). Já pelo lucro presumido, o lucro líquido apurado foi de R\$ 465.576,04 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e setenta e seis reais e quatro centavos) e um valor de impostos de R\$ 105.699,51 (cento e cinco mil seiscentos e noventa e nove reais e

cinquenta e um centavos). O menor valor apresentado entre os três regimes foi pelo Simples Nacional, onde o valor do lucro líquido apurado foi de R\$ 427.554,05 (quatrocentos e vinte e sete mil quinhentos e cinquenta e quatro reais e cinco centavos) com os tributos apresentando um valor de R\$ 143.721,51 (cento e quarenta e três mil, setecentos e vinte e um reais e cinquenta e um centavos), lembrando que este é o regime adotado pela empresa em estudo.

Diante dos resultados apresentados conclui-se que os objetivos da pesquisa foram alcançados conforme as pesquisas bibliográficas realizadas e os dados fornecidos pela empresa estudada. Por meio desta análise foi possível concluir que o lucro presumido é a melhor alternativa de tributação para referida empresa e que nem sempre a opção pelo Simples Nacional é sinônimo de economia. Na realidade é necessário analisar e avaliar cada caso individualmente, evitando generalização por setor ou faturamento e a avaliação da relação custo benefício por parte do profissional, deve ser muito bem ponderada.

Assim o planejamento tributário mostra-se uma ferramenta adequada na economia de impostos, tanto por se tratar de procedimento legal, quanto pelos resultados imediatos que apresenta. O planejamento tributário deve ser muito profissional, de modo que não basta somente os conhecimentos contábeis, há necessidade de conhecimento jurídico, gerencial e financeiro, de forma que o projeto de economia dos tributos seja bem fundamentado e legal.

Assim, diante do contexto, pode-se afirmar que é possível sim, através de um planejamento tributário, reduzir pagamento de impostos, sem infringir a legislação, com a correta apuração dos resultados e opção do regime tributário correto, obedecendo sempre os princípios e as determinações da legislação tributária.

Com base nos resultados e conclusões aqui discutidas pode-se concluir que o objetivo deste trabalho foi alcançado ao apontar uma alternativa de tributação fiscal menos onerosa à empresa estudada. Sendo assim recomenda-se à empresa estudada que reveja seu sistema de tributação e faça um planejamento tributário para o ano de 2019, tendo em vista que não se pode alterar a opção dentro do mesmo ano, para que possa realmente tomar a decisão que mais lhe for cabível.

## REFERÊNCIAS

ARRUDA, E.; SILVA, M. **O planejamento tributário das micro e pequenas empresas**. Imperatriz, 2009. Monografia (Pós-Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Tuiuti do Paraná, 2009. 53 p. Disponível em: <<http://tcconline.utp.br/media/tcc/2015/07/O-PLANEJAMENTO-TRIBUTARIO.pdf>>. Acesso em 15 abr. 2018.

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

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 set. 2017.

BRASIL. **LEI 8.034/1990 (LEI ORDINÁRIA) de 12 de abril de 1990**. Câmara dos Deputados, 1990. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8034-12-abril-1990-363649-norma-pl.html>>. Acesso em: 01 Mai de 2018.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 70 de 30 de dezembro de 1991**. Câmara dos Deputados, 1991. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/78985.pdf>>. Acesso em: 09 Dez. 2017.

BRASIL. **Lei Nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998**. Presidência da República, 1998. disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm)>. Acesso em: 10 Dez. 2017.

BRASIL. **Lei Nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003**. Presidência da República, 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 11 Dez. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 14 Abr. 2018.

BRASIL. **Decreto 3.000. Regulamento do Imposto de Renda**. Brasília: Congresso Nacional, 1999. Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em: 29 Nov. 2017.

BRASIL. **Escrituração 2012**. Receita Federal. 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloVII-escrituracao2012.pdf>>. Acesso em: 29 Nov. 2017.

BRASIL. **Contribuição Social sobre o lucro líquido**. Receita Federal. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/CSLL>>. Acesso em: 03 Dez. 2017.

BRASIL. **Resolução CGSN nº 135**. Receita Federal. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto85679&visaoanotado>>. Acesso em: 22 Abr. 2018.

BRASIL. **Lucro Arbitrado**. Receita Federal. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2017-arquivos/capitulo-xiv-lucro-arbitrado-2017.pdf/view>>. Acesso em: 10 Jun. 2018.

BUNGE, M. **Teoría Y Realidad**. Barcelona: Ariel, 1972.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. **Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHAVES, F. C. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CAMARGO, R. F. **Por dentro do COFINS: o que é e como funciona a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social**. Treasy, 2017. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/cofins.html>>. Acesso em: 09 Dez. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. 3 ed. Brasília: CFC, 2008.

CORRÊA, A. F. **Lucro real ou lucro presumido: um estudo de caso sobre a melhor forma de tributação para uma empresa comercial do sul de Santa Catarina**. 2010, disponível em: <<http://www.bib.unesc.net/biblioteca/sumario/00004B/00004BE5.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2017.

CREPALDI, S. A. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DOMINGUES, C. A. **A Importância dos Princípios Constitucionais do Direito Tributário. Conteúdo Jurídico**, Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.37333>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

FABRETTI, L. C. **Direito Tributário Aplicado: Impostos e Contribuições das Empresas.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FEITOSA, A. O que é lucro presumido? Características, prós e contras. **Conube**, 2017. Disponível em: < <https://conube.com.br/blog/o-que-e-lucro-presumido/>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GUBERT, P. A. **Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética.** 2 ed. São. Paulo: Juruá Editora, 2003.

HIROMI, H. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática.** 38 ed. São Paulo: IR Publicação, 2013.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de Pesquisa: Planejamento e Execuções de Pesquisas, Amostragens e Técnicas de Pesquisas, Elaboração, Análise e Interpretação de Dados.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 5 ed. São Paulo: Atlas 2003.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARINS, J. **Elisão tributária e sua regulação.** 1 ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, S. P. **Manual de Direito Tributário.** 14 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NAKAGAWA, F. Brasil tem maior carga tributária da América Latina, diz OCDE. **Estadão**, São Paulo, 2016, 16 jun. 2016. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias>>. Acesso em: 03 Fev. 2018.

OLIVEIRA, S. L. de. **Tratado de Metodologia Científica: Projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses.** São Paulo: Pioneira, 1997.

OLIVEIRA. G. P. **Contabilidade Tributária.** 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes Com Resposta**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, L. Conheça as vantagens e desvantagens do lucro presumido e do lucro real. **Capita Social**, 2016. Disponível em: <<https://capitalsocial.cnt.br/vantagens-desvantagens-do-lucro-presumido-real/>>. Acesso em: 13 Dez. 2017.

PADOVEZE, L. C. et al. **Contabilidade e Gestão Tributária: Teoria, Prática e Ensino**. São Paulo: Cengage Learning, 2017.

PAULILO, M. A. S. **A Pesquisa Qualitativa e a História de Vida**. Disponível em: <[http://www.uel.br/revistas/ssrevista/c\\_v2n1\\_pesquisa.htm](http://www.uel.br/revistas/ssrevista/c_v2n1_pesquisa.htm)>. Acesso em: 15 Mar. 2018.

PEREIRA, J. A. **Lucro Presumido ou lucro real ?**. 2017. Disponível em: <[http://www.cebrasse.org.br/downloads/html/lucro\\_presumido\\_real.html](http://www.cebrasse.org.br/downloads/html/lucro_presumido_real.html)>. Acesso em: 12 out. 2017.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **PIS E COFINS - Síntese dos Regimes de Apuração**. 2017. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/pis-cofins-regimes.htm>>. Acesso em: 29 Nov. 2017.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**. 2017. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso em: 08 abr. 2018

RODRIGUES, A. I.; SILVA M. J. **LALUR: Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real**. 5 ed. São Paulo: Cenofisco, 2007.

SELLTIZ, C. et al. **Métodos de Pesquisa nas Relações Sociais**. São Paulo: Helder: Edusp, 1965.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, A. R. D. da. Os Princípios Constitucionais Tributários. **Boletim Jurídico**, Uberaba/MG, v. 4, n. 189, 2006. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1458>>. Acesso em: 28 Out. 2017.

SILVA, F. da. **O planejamento tributário e sua importância para a economia da empresa**. 2013. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/o->

planejamento-tributario-e-sua-importancia-para-a-economia-da-empresa/71816/>. Acesso em: 01 abr. 2018.

SIQUEIRA, E. B.; CURY, L. K. P.; GOMES, T. S. **Planejamento tributário**. Revista **CEPPG**, v.2, n. 25, p.184-196, 2011.

SZUSTER, N. **Contabilidade Geral: Introdução a Contabilidade Societária**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

TORRES, V. **Simplex Nacional: Guia Completo do Super Simplex 2017**. **Contabilizei**, 2017. Disponível em: < <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/tabela-simples-nacional/>>. Acesso em: 10 Out. 2017.

TRUJILLO, A. F. **Metodologia da Ciência**. 3 ed. Rio de Janeiro: Kennedy, 1974.

VITER, J. **PIS e COFINS e Sua Complexidade: É Hora de Aprender e Expandir Seus Conhecimentos**, Contabilidadenobrasil.com.br, 2016. Disponível em: <<https://www.contabilidadenobrasil.com.br/pis-e-cofins/>>. Acesso em: 09 Dez. 2017.