

FACULDADE DE FILOSOFIA, CIÊNCIAS E LETRAS DO ALTO SÃO FRANCISCO

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GUILHERME FERREIRA SILVA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E
SIMPLES NACIONAL: um estudo de caso em uma drogaria**

LUZ-MG

2019

GUILHERME FERREIRA SILVA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E
SIMPLES NACIONAL: um estudo de caso em uma drogaria**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São
Francisco, como quesito parcial para a obtenção do
título de bacharel em Ciências Contábeis.**

**Área de Concentração: Contabilidade Fiscal e
Tributária.**

Orientadora: Prof. Graziela Renata dos Santos

LUZ-MG

2019

Catálogo: Antônio Jorge Resende Júnior / Biblio. Crb 6/2041

Silva, Guilherme Ferreira.

S58a Planejamento tributário – lucro real, lucro presumido e simples nacional: um estudo de caso em uma drogaria. / Guilherme Ferreira Silva. Luz – MG: FASF -- 2019.
79 f.

Orientadora: Prof. Esp. Graziela Renata dos Santos.

Monografia apresentada à Faculdade de Filosofia Ciências e Letras do Alto São Francisco no Curso de Contabilidade.

1. Planejamento tributário. 2. Contabilidade tributária. 3. Tributação.
I. Título.

CDD 657

GUILHERME FERREIRA SILVA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E
SIMPLES NACIONAL: um estudo de caso em uma drogaria**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São
Francisco, como quesito parcial para a obtenção do
título de bacharel em Ciências Contábeis.**

BANCA EXAMINADORA

Orientadora
Prof. Esp. Graziela Renata dos Santos

Prof. Esp. Nathan Carvalho Alves

Prof. Me. Pedro Henrique Melillo

Luz, 11 de novembro de 2019.

Dedico este trabalho aos meus pais e, a Deus, o maior orientador da minha vida. Ele nunca me abandonou nos meus momentos de maior necessidade.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, em primeiro lugar, pela saúde e sabedoria e por sempre me amparar e dar forças quando as dificuldades se mostravam maiores do que eu, possibilitando assim que eu alcançasse meus objetivos.

Aos meus pais, Geldânia e Ferreira (In Memoriam), pelo exemplo de vida e pelos valores transmitidos.

Aos meus irmãos, Jéssica e Nélio, demais familiares e amigos, obrigado por fazerem parte desta conquista.

À minha namorada Laís, amiga e companheira, por sempre me apoiar, compartilhando momentos de alegria, angústia e superação. Obrigado por sempre me incentivar nos estudos.

A todos os professores, sem exceção, que transmitiram seus conhecimentos e experiências em todo o curso, fica aqui a minha eterna gratidão.

Um agradecimento especial ao professor Lindomar Ribeiro dos Santos, pela sua competência, dedicação, entusiasmo e, principalmente, paciência. Obrigado por poder contar com a sua ajuda desde o início deste trabalho.

Agradeço também aos meus orientadores, professor Eliezer, pelas suas sábias orientações que sem dúvidas, agregaram muito neste trabalho. E professora Graziela, pela disponibilidade, competência e acreditar no meu potencial.

Aos meus amigos e companheiros de caminhada, fica aqui o meu agradecimento pela convivência durante esses 4 anos, em que pudemos dividir angústias, tristezas, alegrias e, acima de tudo esperança. Fica a certeza de que, no final, tudo valeu a pena.

Enfim, obrigado a todos vocês, por ter partilhado comigo um dos momentos mais importantes da minha vida. Gratidão!!!

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível.”

Charles Chaplin

RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso teve como objetivo mostrar a relevância do planejamento tributário para a continuidade das empresas e, conseqüentemente, avaliar a forma de tributação mais adequada para a drogaria em estudo, sob o ponto de vista da redução da carga tributária. A partir disso, foi realizado, um levantamento bibliográfico em livros, artigos, legislações e sites com o propósito de embasamento teórico ao estudo. Foram abordados conceitos referentes aos seguintes temas: Contabilidade Tributária, Legislação Tributária, Planejamento Tributário, Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. A metodologia adotada consiste em uma pesquisa qualitativa/quantitativa, descritiva e foi realizado um estudo de caso em uma drogaria do Centro-Oeste de Minas Gerais, exercício fiscal 2018 e realizada uma comparação entre os três regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Foi elaborada uma simulação com os demais regimes tributários, diferente do atual, com o intuito de identificar o regime tributário menos oneroso e, apresentar a melhor forma de tributação para a empresa em estudo. A análise foi construída por intermédio da demonstração do resultado do exercício em 31.12.2018 nos três regimes tributários e, após o tratamento de dados, conclui-se que a forma de tributação mais econômica e vantajosa é pelo lucro presumido.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento tributário. Contabilidade tributária. Tributação.

ABSTRACT

This study is aimed at showing the relevance of the tax planning for the continuity of businesses, and therefore, to evaluate the most accurate form of taxation for the studied drugstore, from the point of view of the tax burden reduction. Based on that, a literature survey was done, involving books, articles, legislations and websites, in order to give the study a theoretical background. Concepts related to the following topics were addressed: Tax Accounting, Tax Legislation, Tax Planning, Actual Profit Method (Lucro Real), Deemed Taxable Income (Lucro Presumido) and the Simples Nacional. The methodology adopted consists in a descriptive, qualitative and quantitative research, as well as a case study, which was applied in a drugstore located in the Central West region of Minas Gerais, during the fiscal year of 2018 and compared the three tax regimes: the Actual Profit Method, the Deemed Taxable Income and the Simples Nacional. A simulation was made with the other tax regimes, different from the current one, in order to identify the least expensive tax regime and present the best form of taxation for the company under study. The analysis was constructed by means of the income statement for the year ended December 31, 1818 in the three tax regimes and, after processing the data, it is concluded that the most economical and advantageous form of taxation is by the Lucro Presumido.

KEYWORDS: Tax planning. Tax Accounting. Taxation.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Principais tributos e/ou contribuições pagos no Brasil	26
Quadro 2 – Visão sistêmica dos princípios constitucionais tributários.....	31
Quadro 3 – Bases de cálculo para o lucro presumido (art. 15, Lei n. 9.249/1995).....	43
Quadro 4 – Alíquotas e partilha do simples nacional - comércio	46
Quadro 5 – Percentual de repartição dos tributos - comércio	47
Quadro 6 – Apuração dos impostos – Lucro Real	61
Quadro 7 – Apuração dos impostos – Lucro Presumido.....	64
Quadro 8 – Demonstração dos cálculos – Simples Nacional.....	65
Quadro 9 – Apuração dos impostos – Simples Nacional.....	66
Quadro 10 – Total da carga tributária: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional....	67

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Pesquisa bibliométrica referente ao tema “Planejamento Tributário”, do período de 2016 a 2018	18
TABELA 2 – Apuração do resultado do exercício em 31.12.2018 – Lucro Real.....	60
TABELA 3 – Apuração do IRPJ e CSLL – Lucro Real.....	61
TABELA 4 – Apuração do resultado do exercício em 31.12.2018 – Lucro Presumido	62
TABELA 5 – Apuração do IRPJ e CSLL – Lucro Presumido	63
TABELA 6 – Percentual de repartição dos tributos – Simples Nacional.....	65
TABELA 7 – Apuração do resultado do exercício em 31.12.2018 – Simples Nacional.....	66

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DRE	Demonstração dos Resultados do Exercício
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FAP	Fator Acidentário de Prevenção
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda – Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter Vivos
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
ME	Microempresa
PIS/PASEP	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Imposto Sobre Serviços
RAT	Riscos Ambientais no Trabalho

RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SAT	Seguro Acidente do Trabalho
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 Justificativa	17
1.2 Problema e hipótese	19
1.3 Objetivos	20
1.3.1 Objetivo geral	20
1.3.2 Objetivos específicos	20
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 Contabilidade	21
2.2 Contabilidade tributária	22
2.3 Sistema tributário nacional	23
2.3.1 Tributo	24
2.3.2 Espécies de tributos	25
2.3.2.1 Impostos	25
2.3.2.2 Taxas	28
2.3.2.3 Contribuições de melhorias	28
2.3.2.4 Contribuições sociais	29
2.3.2.5 Empréstimo compulsório	29
2.4 Legislação tributária	30
2.4.1 Princípios constitucionais tributários	30
2.5 Formas de tributação das pessoas jurídicas	33
2.5.1 Tributação do imposto sobre a renda (IR)	34
2.5.2 Tributação da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)	34
2.5.3 Tributação do PIS/PASEP	35
2.5.4 Tributação da COFINS	36
2.5.5 Tributação do ICMS	37
2.5.6 Contribuições sobre a folha de salários	38
2.6 Lucro Real	39
2.7 Lucro Presumido	42
2.8 Simples Nacional	45
2.9 Planejamento tributário	48
2.10 Segmentação farmacêutica	50
2.11 Síntese do referencial	50

3 METODOLOGIA	53
3.1 Sob o ponto de vista da abordagem do problema	53
3.2 Sob o ponto de vista dos objetivos	54
3.3 Sob o ponto de vista dos procedimentos técnicos	54
3.4 Unidade de análise	55
3.5 Quanto ao instrumento de coleta de dados	55
3.6 Tratamentos de dados	56
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	59
4.1 Apuração dos impostos no Lucro Real	59
4.2 Apuração dos impostos no Lucro Presumido	62
4.3 Apuração dos impostos no Simples Nacional	64
4.4 Síntese dos resultados e discussão	67
CONCLUSÃO	69
REFERÊNCIAS	71
APÊNDICE A – Demonstração do resultado do exercício em 31.12.2018	75
APÊNDICE B – Apuração do ICMS no ano de 2018	76
APÊNDICE C – Apuração PIS/COFINS cumulativo e não cumulativo ano 2018	77
APÊNDICE D – Encargos sobre a folha de pagamento em 31.12.2018	78
ANEXO A – Ficha de consentimento para coleta de dados	79

1 INTRODUÇÃO

A alta carga tributária e a sua complexidade é uma das maiores preocupações dos empreendedores no país, pois a mesma atinge diretamente as empresas. As microempresas, as empresas de pequeno porte e os demais tipos de empresas possuem obrigatoriamente a responsabilidade do cumprimento de suas obrigações fiscais no âmbito federal, estadual e municipal, entre impostos, taxas e contribuições, para que possam realizar suas atividades operacionais (compras; venda de mercadorias; prestações de serviços e etc) de acordo com o seu ramo de atividade.

Essas obrigações fiscais acarretam reflexos nas suas finanças, podendo afetar na competitividade da empresa, pois impostos e taxas podem representar 68,4% da lucratividade das empresas (IBPT, 2019).

Diante desse cenário e frente a um mercado altamente competitivo, os empreendedores enfrentam dificuldades para manter uma gestão eficiente dos tributos da empresa e buscam por ferramentas que proporcionem alternativas para a redução de seus custos, e buscam a maximização dos lucros, tentando atingir sucesso e garantir a sua permanência no mercado.

A contabilidade surge como uma importante aliada, já que as informações contábeis fornecem um panorama confiável da vida financeira, fiscal e tributária das organizações, tonando-se uma ferramenta que auxilia no processo decisório dos negócios e possibilita melhor planejamento e acompanhamento da saúde financeira das organizações, de modo que, através dessas informações, sejam tomadas decisões viáveis, refletindo de forma positiva nos resultados das empresas.

Portanto, a fim de garantir uma boa gestão financeira da empresa buscando principalmente a minimização da carga tributária, o planejamento tributário se torna relevante e deve ser adotado como prática nas empresas. Com este podem projetar as suas despesas e fornecer aos gestores informações que vão ao encontro das reais necessidades no que tange ao enquadramento do regime tributário mais adequado para a empresa, buscando a melhor forma de apuração tributária para que consiga reduzir o pagamento de impostos.

Diante dessa situação, as empresas necessitam, cada vez mais, de um planejamento tributário e devem se organizar para redução de seus custos tributários sem afrontar as diversas legislações que regem os tributos e obtenção de melhores resultados financeiros, para que continuem competindo no mercado. Neste contexto, torna-se necessário que um planejamento tributário seja elaborado e aplicado.

O planejamento tributário é um meio lícito que adota procedimentos dentro da legalidade que visam contribuir para a redução dos custos acerca dos pagamentos relativos aos impostos devidos pela empresa, ou seja, uma ferramenta estratégica que a empresa dispõe para determinar a opção de regime tributário mais adequado para o seu respectivo exercício fiscal.

Dentro das empresas, o planejamento tributário tornou-se uma ferramenta de fundamental importância, devido à complexidade da legislação tributária brasileira e suas constantes alterações. O planejamento tributário é utilizado de modo preventivo para avaliar as alternativas e lacunas que existem na legislação buscando-se a redução da carga tributária dentro da legalidade, gerando eficiência para a gestão dos tributos, uma vez que a identificação da melhor forma de tributação para as micro e pequenas empresas pode torná-las mais competitivas, possibilitando novos investimentos graças aos recursos economizados.

Este estudo mostra a relevância do planejamento tributário e seus benefícios, sendo utilizado como uma ferramenta que auxilia nas tomadas de decisões buscando meios válidos e estratégias que minimizem a alta carga tributária e na escolha do regime tributário mais adequado, interligando diretamente com a contabilidade tributária, esta desempenha um papel muito importante dentro das empresas ao oferecer eficiência na gestão de tributos, orientando o empreendedor nas decisões e escolhas gerenciais, visando ao crescimento constante da organização.

Este estudo trata de um Trabalho de Conclusão de Curso sobre o tema planejamento tributário, com o objetivo de avaliar, sob o ponto de vista da redução da carga tributária, as formas de tributação Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, apurando a forma de tributação mais econômica e vantajosa para uma drogaria estabelecida em um município do Centro-Oeste de Minas Gerais, com base nos demonstrativos contábeis do ano fiscal de 2018.

Para a realização deste trabalho de conclusão de curso, a metodologia adotada consiste em uma abordagem qualitativa e quantitativa, realizada através de pesquisa descritiva e exploratória, específica a um estudo de caso. Para a coleta de dados, foi realizada a coleta documental por meio dos demonstrativos contábeis da empresa.

A base teórico-conceitual foi sustentada pela obra de Crepaldi (2017), sobre Planejamento Tributário; Fabretti (2015), sobre Contabilidade Tributária; Chaves (2017), sobre Planejamento Tributário na Prática; Crepaldi e Crepaldi (2014), sobre Contabilidade Fiscal e Tributária e Martins (2015), sobre Manual de Direito Tributário.

Na próxima seção apresenta-se a justificativa deste estudo.

1.1 Justificativa

No Brasil, segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), a carga tributária é considerada uma das mais elevadas do mundo, equivalente a países de primeiro mundo, e a maior da América Latina. Em 2017, a carga tributária no Brasil somou 32,43% do produto interno bruto contra 32,29% em 2016, ou seja, esses são os impostos pagos em relação à riqueza gerada no país. Em relação ao total de arrecadação e a distribuição da carga tributária entre a união, estados e municípios, em 2017, a união arrecadou 68,02% da arrecadação total, os estados 25,72% e municípios 6,26% (BRASIL, 2019).

A alta carga tributária existente no Brasil, acarreta reflexos nas finanças das empresas, já que a mesma recai principalmente sobre o faturamento. Diante desse cenário, é necessário que as empresas se organizem, mantendo sua vida fiscal bem gerada e uma gestão eficiente de seus tributos, buscando a redução dos seus custos tributários, para obter melhores resultados financeiros e assim conseguir se manter competitiva no mercado.

Assim, entende-se que o planejamento tributário é uma ferramenta importante que as empresas devem utilizar para melhor apuração e gestão de seus tributos, com objetivo de buscar melhores resultados através da redução dos seus custos. Através do planejamento tributário, é possível estruturar meios para gerenciar o pagamento de tributos devido pelas empresas, buscando alternativas para a maximização do lucro. Ele está ao alcance de todas as empresas, inclusive micro e pequenas empresas que, muitas vezes, desconhecem os benefícios de um planejamento tributário.

Neste sentido, espera-se que este estudo auxilie a empresa rumo à otimização da gestão de seus tributos, pois, através deste, será possível obter conhecimento sobre as particularidades e benefícios de cada regime de tributação vigente na legislação, auxiliando para que o gestor da empresa, diante das opções dos regimes tributários, escolha a opção mais econômica e vantajosa para a empresa.

O planejamento tributário serve como ferramenta para que os gestores mantenham uma gestão eficiente dos tributos e busquem evitar procedimentos mais onerosos sob o ponto de vista fiscal, e, quando aplicado de forma correta, possibilita às empresas maior competitividade, pois consegue-se reduzir o percentual de tributos sobre o faturamento, permitindo, assim, que haja redução dos preços de seus produtos e/ou serviços e novos investimentos, devido aos recursos que foram economizados.

Diante do exposto, para verificar a viabilidade de material bibliográfico sob o ponto de vista acadêmico, foi realizada uma pesquisa bibliométrica em cinco universidades brasileiras:

Universidade de São Paulo (USP); Universidade de Brasília (UNB); Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS); Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) entre os anos de 2016 a 2018 a fim de verificar o número de estudos que foram realizados em nível de mestrado e doutorado, com a palavra-chave "Planejamento tributário", conforme apresentados na **Tabela 1**.

TABELA 1 - Pesquisa bibliométrica referente ao tema "Planejamento Tributário", do período de 2016 a 2018.

Bibliometria da palavra-chave "Planejamento Tributário", período (2016-2018)									
IES	2016		2017		2018		Total		Total Geral
	M	D	M	D	M	D	M	D	
USP	1	1	1	-	-	1	2	2	4
UnB	-	2	-	-	2	-	2	2	4
PUC-SP	8	11	5	5	22	4	35	20	55
UFRGS	-	2	1	3	1	-	2	5	7
UFMG	3	-	1	-	2	-	6	-	6
Total	12	16	8	8	27	5	47	29	76

Fonte: Biblioteca Digital USP; UNB; PUC-SP; UFRGS; UFMG (2019).

De acordo com os resultados apresentados na (**Tabela1**), nota-se que houve maior incidência de estudos ao nível de mestrado e doutorado com a palavra-chave planejamento tributário na PUC-SP, sendo 35 (trinta e cinco) dissertações de mestrado e 20 (vinte) teses de doutorado, entre os anos de 2016 a 2018. Todavia, nas universidades USP e UNB foram totalizadas apenas 4 (quatro) pesquisas, dentre elas dissertações de mestrado e teses de doutorado.

No total, foram produzidas nas 5 (cinco) universidades 76 (setenta e seis) pesquisas entre os anos de 2016 a 2018 ao nível de mestrado e doutorado relacionadas à palavra-chave “planejamento tributário”.

Portanto, o planejamento tributário é uma ferramenta imprescindível para uma tomada de decisão, ou seja, auxilia os gestores em uma gestão eficiente dos tributos. A quantidade de estudos encontrados, associada à relevância do tema “Planejamento Tributário” para a empresa estudada e acrescida a curiosidade do pesquisador em adquirir conhecimento a respeito deste assunto, justificam a realização do trabalho.

Como acadêmico, o presente trabalho representa uma fonte para a construção do conhecimento da área tributária e sua aplicação dentro das empresas, uma das áreas de maior relevância dentro da contabilidade e que necessita de profissionais capacitados, pois o sistema tributário brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo.

Na próxima seção será apresentado o problema e a hipótese deste estudo.

1.2 Problema e hipótese

As empresas devem se atentar na escolha da forma de tributação mais adequada. Conforme Crepaldi (2017) relata, não é permitida a mudança de regime tributário no mesmo período, a opção torna-se definitiva durante todo o exercício fiscal. Contudo, se a decisão for equivocada, ela terá efeito ao longo de todo o exercício.

Diante deste cenário, ao trabalhar por um período na drogaria em estudo, o autor observou o questionamento constante por parte da proprietária a respeito dos montantes pagos relativos aos tributos da empresa.

Durante as aulas expositivas de Contabilidade Fiscal e Tributária, o autor pôde conhecer os regimes tributários vigentes no Brasil e suas particularidades e despertou o interesse em verificar se o regime tributário adotado pela drogaria é o mais adequado, conforme o planejamento tributário adotado.

Considerando que o planejamento tributário seja uma ferramenta importante para a escolha do regime tributário, pois pode contribuir para a redução dos custos acerca dos pagamentos relativos aos impostos devidos pela empresa, utilizando procedimentos dentro das normas legais, o autor pretende encontrar resposta para a seguinte questão investigativa: Qual o regime tributário menos oneroso para que a drogaria consiga ter o menor custo tributário possível?

Diante da questão problema levantada em relação ao tema em estudo, ao avaliar o porte da empresa e o seu faturamento, entende-se que o regime tributário mais adequado seja o Lucro Presumido, por ser mais simplificado que o Lucro Real, pois tanto o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) são calculados sobre uma base presumida de lucro. Em termos gerais trata-se de um percentual que a legislação determina visando facilitar a apuração dos impostos a serem recolhidos sem que precise analisar o cenário específico da empresa.

Assim, teve-se como hipótese deste trabalho que o Lucro Presumido poderá ser a opção de regime tributário menos oneroso, pois, segundo Crepaldi e Crepaldi (2014), quando a empresa é muito lucrativa, ou seja, com ganhos fixos acima de 8% da receita, existe a possibilidade de que o Lucro Presumido seja o mais adequado.

A seguir, serão apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos deste trabalho de conclusão de curso.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Avaliar as formas de tributação Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional apurando a forma de tributação mais econômica e vantajosa para uma drogaria estabelecida em um município do Centro-Oeste de Minas Gerais, exercício fiscal de 2018.

1.3.2 Objetivos específicos

- Levantar os dados acerca dos demonstrativos contábeis da empresa, ano fiscal 2018.
- Apresentar, a partir dos demonstrativos contábeis, os resultados relativos ao regime tributário adotado no ano fiscal de referência.
- Comparar o resultado do regime tributário adotado pela empresa com os demais regimes permitidos na legislação e indicar, descrevendo suas principais vantagens o mais adequado para a empresa em estudo, em relação ao regime tributário que gera menor impacto tributário.

Este trabalho de conclusão de curso está estruturado em cinco (5) partes: a parte 1, que trata desta Introdução e suas respectivas subdivisões (Introdução, Justificativa, Problema e Hipótese e Objetivo geral e específicos); a parte 2, abrange o Referencial Teórico, em que são abordados a Contabilidade Tributária, os Regimes Tributários e sobre o Planejamento Tributário; a parte 3 trata da Metodologia que descreve os métodos e a classificação de pesquisa adotados; a parte 4 trata dos Resultados e Discussão, na qual são apresentados os resultados da pesquisa e feitas as considerações; a parte 5 trata da Conclusão, com as conclusões apresentadas, a questão de investigação respondida e a hipótese confirmada. Na sequência, têm-se as Referências utilizadas neste trabalho de conclusão de curso, seguidas pelo **APÊNDICE A**, que compreende a demonstração do resultado do exercício, pelo **APÊNDICE B**, que compreende a apuração do ICMS, pelo **APÊNDICE C**, que compreende a apuração do PIS/COFINS cumulativo e não cumulativo, pelo o **APÊNDICE D**, que compreende a apuração dos encargos previdenciários sobre a folha de pagamento em 31.12.2018 e pelo **ANEXO A**, que compreende a ficha de consentimento para a coleta de dados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção abordam-se os seguintes assuntos: contabilidade, contabilidade tributária, sistema tributário nacional, tributos, legislação tributária, lucro real, lucro presumido; simples nacional e planejamento tributário.

2.1 Contabilidade

Para Fabretti (2015, p. 7), “a contabilidade é a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade”.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 35), “a contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade”.

De acordo com Ribeiro (2013, p. 3), “contabilidade é um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade”.

A contabilidade estuda e controla o patrimônio das empresas, por intermédio do registro, demonstrações e interpreta os fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial (CREPALDI, 2013).

A contabilidade tem como principal objetivo o controle econômico de uma entidade. Isto é feito por meio da identificação, classificação, registro e mensuração econômica dos eventos que causam a existência e a alteração do patrimônio da entidade objeto (PADOVEZE, 2016).

A contabilidade informa os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio das entidades. Constitui um instrumento para a gestão e controle das entidades, representando um suporte para a sociedade se informar sobre o resultado da aplicação dos recursos conferidos as entidades (SZUSTER et al., 2013).

Por força da legislação tributária, a contabilidade se torna importante para a apuração dos valores devidos pelas empresas ao governo, sendo assim, mais um grande interessado nas informações contábeis. Por isso, técnicos do governo analisam constantemente a

contabilidade da empresa, buscando dentro das informações a apuração da regularidade fiscal (CREPALDI, 2013).

Nesse tópico foram abordados assuntos a respeito da contabilidade, segundo os autores Fabretti (2015), Crepaldi e Crepaldi (2014), Ribeiro (2013) e Szuster et al. (2013). Entende-se que a contabilidade controla a vida econômica e financeira de uma empresa, gerando informações relevantes que auxiliam os gestores nas tomadas de decisões.

Na próxima seção, será feita uma revisão sobre contabilidade tributária, que representa uma ramificação da contabilidade.

2.2 Contabilidade tributária

A contabilidade tributária avalia na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma conjunta e adequada, sendo assim o seu principal objetivo (FABRETTI, 2015).

A contabilidade tributária se dedica ao estudo, mensuração, reconhecimento e evidenciação das mutações patrimoniais decorrentes da aplicação da legislação tributária sobre um patrimônio específico. As atividades da contabilidade tributária englobam o planejamento tributário, a escrituração de livros fiscais, a elaboração de declarações exigidas pelas normas fiscais, a apuração de montantes a serem recolhidos aos cofres públicos como decorrência da aplicação de regras tributárias e respectivos registros contábeis de despesas, passivos e ativos tributários (SOUSA, 2018).

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014), por meio da contabilidade fiscal e tributária os profissionais se dedicam aos cálculos de tributos de ordem municipal, estadual e federal lançados sobre as pessoas jurídicas em virtude de diferentes atividades de uma ou de diversas empresas.

Para financiar seus gastos, o estado busca recursos financeiros, assim ele se utiliza das informações contábeis. Em grande parte, tais recursos são provenientes das atividades empresariais na forma de tributos. Assim, a contabilidade tributária possui como uma das suas funções o uso de regras e princípios próprios para interpretar e aplicar as normas legais provenientes da legislação tributária, e apurar o que deve ser tributado das empresas (OLIVEIRA, 2013).

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), por intermédio da contabilidade tributária, busca-se cumprir a obrigação principal que é gerar o tributo, e também cumprir as obrigações acessórias, gerando informações de como se chegou ao montante do tributo.

Neste tópicos foram abordados assuntos a respeito da contabilidade tributária, segundo os autores Fabretti (2015), Sousa (2018), Crepaldi e Crepaldi (2014) e Oliveira (2013). Entende-se que, através da contabilidade tributária é possível obter conhecimentos sobre a legislação tributária e sua aplicação, auxiliando na apuração dos cálculos dos tributos através da aplicação das regras tributárias.

No tópico a seguir, serão abordadas características sobre o sistema tributário nacional.

2.3 Sistema tributário nacional

Por Sistema Tributário Nacional (STN), entende-se de acordo com Costa (2018, p. 64) “o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante”.

O sistema tributário brasileiro, segundo Martins (2015, p. 126), “é considerado rígido, ou seja, não há possibilidade de o legislador ordinário estabelecer regras diferenciadas do previsto na Constituição Federal, que disciplina integralmente o sistema”.

A Constituição Federal (CF) constitui a principal fonte do direito tributário no Brasil, e disciplina o STN no capítulo I do título VI em seus arts. 145 a 162. Essencialmente, o STN resulta da junção de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos (COSTA, 2018).

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), os tributos são receitas derivadas, arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública. As receitas públicas podem ser divididas em:

- originária: provenientes dos meios próprios do Estado (arrendamento, aluguel ou venda de bens públicos, entre outros);
- derivada: provenientes de bens do patrimônio de particulares (tributos etc.).

Segundo Crepaldi (2017), o funcionamento do STN é pautado no recolhimento de tributos e, é por meio das receitas tributárias que se viabiliza a manutenção das estruturas políticas e administrativas do Estado e as ações do governo. A tributação somente é permitida quando exercida nas medidas que são admitidas pela CF, pois a tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo.

Neste tópic foram abordados assuntos sobre o Sistema Tributário Nacional, segundo os autores Costa (2018), Martins (2015) e Crepaldi e Crepaldi (2014). O STN abrange todas as normas constitucionais que disciplinam a atividade tributante, sendo sua principal fonte a CF de 1988.

Na próxima seção, serão abordadas as características do tributo

2.3.1 Tributo

Conforme Fabretti (2015, p. 106), o Código Tributário Nacional (CTN) no seu art. 3º, conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 21):

O tributo é a receita derivada, compulsoriamente lançada e arrecadada pelo Estado, na forma da lei, em moeda corrente ou em valor que por ela se possa exprimir, sem contraprestação diretamente equivalente, cujo montante é aplicado na execução das finalidades que lhe são próprias.

O tributo trata de uma relação jurídica na qual o sujeito ativo (o fisco, no caso) pode exigir do devedor, uma prestação em dinheiro, exigível mediante lei. O CTN dispõe que o tributo só poderá ser exigido por lei e cobrado por meio de atividade administrativa plenamente vinculada. Assim, o fisco só pode agir na forma e nos limites fixados em lei, sem haver abuso de lei ou desvio de poder (COSTA, 2018).

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), mediante o recolhimento do tributo, o montante arrecadado é aplicado na execução de suas finalidades, garantindo recursos financeiros para o funcionamento do Estado, portanto é uma receita derivada, uma vez que o cidadão tem a obrigação de dispor de parte de seus recursos para o custeio das atividades administrativas.

Os elementos fundamentais do tributo são: fato gerador, contribuinte ou responsável e base de cálculo, e só podem ser definidos pela lei complementar, conforme está disposto na CF no seu art. 146, III (FABRETTI, 2012).

As partes da obrigação tributária possuem o sujeito ativo e, de outro lado, o sujeito passivo. Neste caso, o sujeito ativo é o ente público (União, Estado ou Município), criador do tributo. O CTN prevê duas espécies de sujeito passivo: o contribuinte, considerado quem tem relação pessoal direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e o responsável

que é quem não pratica o ato que enseja ocorrência do fato gerador, e vê a obrigação de pagar tributo nascer pela força de dispositivo legal (OLIVEIRA et al., 2015).

O valor sobre o qual se aplica o percentual (alíquota) com o objetivo de apurar o montante a ser recolhido é denominado base de cálculo. A base de cálculo, conforme a CF, deve ser definida em lei complementar, podendo ser alterada com base nos princípios constitucionais da legalidade; anterioridade; e da irretroatividade (OLIVEIRA et al., 2015).

Neste tópico, foram abordadas as características do tributo, segundo os autores Fabretti (2015), Crepaldi e Crepaldi (2014), Costa (2018) e Oliveira et al. (2015), entende-se que os tributos são receitas derivadas, ou seja, provêm do patrimônio particular e são destinadas aos gastos do Estado.

Na próxima seção, serão abordadas as espécies de tributos.

2.3.2 Espécies de tributos

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), a importância de distinguir as diversas espécies tributárias e de conseguir identificar, em um caso concreto, de que espécie se cuida está no fato de que a cada uma corresponde um regime jurídico próprio.

Segundo Martins (2015) a análise sistemática da CF nos arts. 145, 148 e 149 mostra que em termos gerais classificam-se as espécies tributárias em cinco, as quais se identificam como: o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria (art. 145), as contribuições sociais (art. 149) e o empréstimo compulsório (art. 148). Todas essas espécies de tributos estão inseridas no capítulo I do título VI da CF. Assim, entende-se que as referidas espécies têm natureza tributária.

Com base no CTN nos incisos I e II do art. 4º, a natureza jurídica específica do tributo, ou seja, se é imposto, taxa ou contribuição, é determinada por seu fato gerador. Este é de concretização de determinada hipótese prevista na lei que gera a obrigação de pagar tributo (FABRETTI, 2015).

Na próxima seção, será abordado sobre os impostos.

2.3.2.1 Impostos

Na visão de Kfoury Junior (2018, p. 102) “os impostos são tributos não vinculados, ou seja, independem da atividade estatal, sendo uma forma de arrecadação de recursos que recai sobre a riqueza do sujeito passivo (imóveis, automóveis, renda)”.

O imposto constitui um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que não depende de qualquer situação estatal específica, o que se atribui à vida do contribuinte, à atividade ou ao seu patrimônio. (SABBAG, 2018).

De acordo com Fabretti e Fabretti (2013), uma vez estabelecidos por lei, os impostos são devidos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculada a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo. O imposto é de competência exclusiva da União; Estados; Municípios ou Distrito Federal.

No **Quadro 1** são descritos os principais tributos e/ou contribuições pagos no Brasil e suas respectivas incidências.

Quadro 1 – Principais tributos e/ou contribuições pagos no Brasil.

(continua)

SIGLA	NOME	CARACTERÍSTICA/INCIDÊNCIA
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico	Incide sobre a importação e comercialização de combustíveis, GLP, derivados de gás natural.
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social	Incide sobre a receita bruta das empresas, em geral.
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Incide sobre o lucro líquido do período-base, antes de a provisão para o IR.
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço	Incide sobre o salário do trabalhador com CTPS assinada.
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	Incide sobre operações relativas a circulação de mercadorias; prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal etc.
IE	Imposto de Exportação	Incide sobre a exportação de mercadorias/produtos do território nacional.
II	Imposto de Importação	Incide sobre a importação de mercadorias/produtos estrangeiros no território nacional.
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social	Incide sobre o salário do trabalhador. Cobrado pela empresa (cerca de 28% varia de acordo com o ramo de atuação.)
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras	Incide sobre as operações de crédito, câmbio e seguro, operações relativas a títulos imobiliários (ações).
IPI	Imposto sobre Produto Industrializado	Incide sobre produtos industrializados (indústria), tanto de produtos nacionais e importados.
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana	É um tributo que incide sobre a propriedade urbana. O fato gerador do IPTU é a propriedade predial e territorial (imóveis, prédios, terrenos e etc).

Fonte: Adaptado de Senado Federal (2019).

Quadro 1 – Principais tributos e/ou contribuições pagos no Brasil.**(continuação)**

SIGLA	NOME	CARACTERÍSTICA/INCIDÊNCIA
IPVA	Imposto Sobre a Propriedade de Veículos	Incide sobre a propriedade de veículos automotores.
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física	Incide sobre o ganho (renda).
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica	Incide sobre o lucro das empresas.
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza	Incide sobre a prestação de serviço (empresas).
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos	Incide sobre a transmissão de bens imóveis (compra e venda).
ITCMD	Imposto Sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação	Incide sobre a transmissão de bens ou direitos de herança, diferença de partilha ou doação.
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural	Incide sobre domínio ou posse de imóvel, localizado fora do perímetro urbano (rural).
PIS/PASEP	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público	Contribuição Social recolhida pela empresa, e que é transformada em benefícios aos trabalhadores, tanto dos setores privados ou públicos.

Fonte: Adaptado de Senado Federal (2019).

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica de cada contribuinte, facultado a administração tributária, identificar, respeitados os direitos individuais conforme a lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (MARTINS, 2015).

Os impostos representam o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para arrecadar recursos para gerir a administração pública e permitir investimentos em obras públicas, como também para direcionar o comportamento da economia (OLIVEIRA et al., 2015).

Assim, conclui-se caber à União a vasta competência tributária, além dos impostos passíveis de serem instituídos mediante o exercício de suas competências. Já os Estados e Municípios possuem competência tributária de apenas três impostos cada um. O Distrito Federal conjuga as competências estaduais e municipais (COSTA, 2018).

Neste tópico foram abordados assuntos a respeito dos impostos, segundo os autores Kfourir Junior (2018), Sabbag (2018), Fabretti e Fabretti (2013), Martins (2015) e Costa (2018). Entende-se que, quando estabelecidos por lei, os impostos são devidos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. O imposto é de competência exclusiva da União, Estados, Municípios ou Distrito Federal.

Na próxima seção, será abordado sobre as taxas.

2.3.2.2 Taxas

De acordo com Martins (2015, p. 92) “taxa é a espécie de tributo que compreende atividade estatal específica em relação ao contribuinte, em razão da prestação de serviço público, trata-se de um tributo vinculado”.

Segundo Costa (2018, p. 145), “taxas são tributos vinculados a uma atuação diretamente referida ao sujeito passivo, que pode consistir no exercício do poder de polícia ou na prestação de serviço público específico e divisível, em utilização efetiva ou potencial”.

Diferente dos impostos, a taxa constitui uma modalidade de tributo vinculado, a determinada prestação estatal, tendo sua arrecadação destinada ao custeio de tal serviço (KFOURI JUNIOR, 2018).

As taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos, conforme estabelece a CF no § 2º do art. 145. As taxas constituem o tributo de maior exigência em relação à sua destinação, pois, além de serem tributos vinculados, são exigidos requisitos adicionais, como exemplo a especificidade e a divisibilidade (KFOURI JUNIOR, 2018).

Por especificidade, consideram-se os serviços que possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade ou necessidades públicas segundo a definição do CTN no art. 79, II. Por divisibilidade são considerados os serviços suscetíveis de utilização, separados por parte de cada um dos seus usuários (KFOURI JUNIOR, 2018).

Neste tópico foram abordados assuntos a respeito das taxas, segundo os autores Martins (2015), Costa (2018) e Kfourir Junior (2018). Entende-se que a taxa constitui uma espécie de tributo vinculado a uma determinada prestação estatal e tem sua arrecadação destinada à manutenção de tal serviço.

Na próxima seção, serão abordadas as contribuições de melhorias.

2.3.2.3 Contribuições de melhorias

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 140), “as contribuições de melhorias se referem a um tributo sobre a valorização de imóvel particular, oriundo das obras públicas realizadas”. Dessa forma, a contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização do imóvel do contribuinte em decorrência de obra pública.

As contribuições de melhorias têm por objetivo a proporção de benefícios ao contribuinte, decorrentes de obras públicas realizadas pelo poder público (SABBAG, 2018).

Na próxima seção, serão abordadas as contribuições sociais.

2.3.2.4 Contribuições sociais

Segundo Martins (2015, p. 109), “contribuição social é o tributo destinado a custear atividades específicas, que não são inerentes à função do Estado.” Caracterizam-se assim, pela finalidade específica de custear a seguridade social.

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), a contribuição social tem destinação certa, sendo recolhida com uma finalidade predeterminada, indicada na lei que a instituiu. A sua finalidade está relacionada ao financiamento de atividades de ordem social, que têm como objetivo o bem-estar e a justiça social.

Conforme estabelecido na CF no seu art. 149, as contribuições sociais podem ser de intervenção no domínio econômico, de interesses de categorias profissionais ou econômicas e para o custeio da seguridade social (MARTINS, 2015).

Neste tópico o tema abordado foram as contribuições sociais que, segundo os autores Martins (2015) e Crepaldi e Crepaldi (2014), estão relacionadas ao financiamento de atividades sociais.

Na próxima seção, o tema abordado será o empréstimo compulsório.

2.3.2.5 Empréstimo compulsório

O empréstimo compulsório caracteriza-se como um tributo não vinculado, uma vez que os recursos arrecadados deverão ser utilizados para suprir as despesas gerais da nação, portanto somente a União tem a competência para criar esse tributo nas condições estabelecidas pela CF (FABRETTI, 2015).

Em relação a sua competência tributária, o empréstimo compulsório é de competência exclusiva da União, já o seu fato gerador fica a cargo da lei complementar selecionar para o contribuinte o dever de pagar. Logo, o legislador federal, com base na CF, goza da liberdade de escolha e definição do fato gerador (SABBAG, 2018).

Somente a União tem competência para criar esse tributo e nas condições estabelecidas pela CF, para atender às despesas extraordinárias que sejam decorrentes de calamidade pública, iminência de guerra e em casos de investimento públicos urgentes e de relevante interesse nacional (FABRETTI, 2015).

Neste tópico foi abordado o empréstimo compulsório, segundo os autores Fabretti (2015) e Sabbag (2018), o empréstimo compulsório é de competência da União e os recursos arrecadados devem ser utilizados para suprir as despesas gerais da nação.

Na próxima seção, será descrito sobre a legislação tributária.

2.4 Legislação tributária

Segundo Borba (2019, p. 255), “a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

A Legislação tributária abrange todos os atos normativos que tratam de matéria tributária, independentemente da posição hierárquica que ocupem no ordenamento jurídico (leis, decretos, portarias, etc.) (SEGUNDO, 2018).

A legislação tributária abarca atos normativos de diversas naturezas, cujo ponto comum é o objeto, ou seja, o regime jurídico dos tributos e das relações jurídicas a eles referentes (COSTA, 2018).

O CTN no seu art. 101 aponta que a vigência da legislação tributária obedece às normas jurídicas, em geral, reguladas pela Lei de Introdução de Normas do Direito Brasileiro — LINDB — decreto-lei nº 4.657, 4 de setembro de 1942 (BORBA, 2019).

Neste tópico foi abordado sobre a legislação tributária, diante da visão dos autores Borba (2019) e Segundo (2018). Entende-se que a legislação tributária engloba as leis, decretos e normas complementares que tratam de matéria tributária.

Na próxima seção, será descrito sobre os princípios constitucionais tributários.

2.4.1 Princípios constitucionais tributários

Os princípios tributários, segundo Mazza (2018, p. 1), “são preceitos fundamentais de observância obrigatória pelo Legislador e pelo Fisco, cujo descumprimento causa a nulidade do tributo ou de sua cobrança.”

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), a CF apresenta vários princípios a serem observados no âmbito do direito tributário, os quais estabelecem limitações ao poder de tributar. Os princípios tributários estão expostos na CF no art. 150, nele o constituinte os estabeleceu como parte relevante das garantias fundamentais do contribuinte.

Assim, junto com as imunidades, os princípios são normas constitucionais que restringem a atividade tributante. Entende-se que os princípios são proteções sistêmicas elaboradas principalmente para a defesa da parte dependente na relação fisco-contribuinte (MAZZA, 2018).

No **Quadro 2**, é apresentada uma visão sistêmica dos princípios constitucionais tributários.

Quadro 2 - Visão sistêmica dos princípios constitucionais tributários.

(continua)

VISÃO SISTÊMICA DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS		
PRINCÍPIOS	FOCO PRINCIPAL	MARCA LEGAL
Legalidade	Garante ao contribuinte a existência de uma lei para criar e cobrar o tributo, impedindo abusos de poder.	Art. 150, I, CF/88
Isonomia ou Igualdade Tributária	Dispõe que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.	Art. 150, II, CF/88
Anterioridade da Lei	Estabelece que não haja cobrança de tributo no mesmo exercício fiscal da lei que o instituiu, 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
Irretroatividade da Lei Tributária	Este princípio veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes de o início da vigência da lei em que os houver instituído ou aumentado.	Art. 150, III, "a", CF/88
Imunidades Tributárias	Este princípio veda à União Federal, aos Estados Membros, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre: Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, templos de qualquer culto, de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, e etc.	Art. 150, inciso "VI", da CF/88:
Princípio da Vedação do Confisco	Este princípio constitucional prescreve que é vedado à utilização do tributo com efeito de confisco, ou seja, impedindo assim o Estado que, com o pretexto de cobrar tributo, se aposs indevidamente de bens (aqui leia-se também dinheiro) do contribuinte.	Art. 150, inciso "IV", da CF/88

Fonte: Adaptado de Morais (2013).

Quadro 2 - Visão sistêmica dos princípios constitucionais tributários.

(continuação)

VISÃO SISTÊMICA DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS		
PRINCÍPIOS	FOCO PRINCIPAL	MARCA LEGAL
Capacidade Contributiva	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
Princípio da Uniformidade Geográfica	Este princípio veda à União Federal instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação à Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País. Iguala os estados, embora com diferentes dimensões econômicas ou territoriais.	Art. 151, Inciso “T”, da CFB/88
Não - Cumulatividade	Um dos mais conhecidos princípios, quanto ao ICMS, ao IPI e aos Impostos Residuais da União Federal, deve-se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado Membro ou pelo Distrito Federal. É o mais popular dos princípios entre os gestores tributários.	Art. 155, §2º, I; Art. 153, §3º, II; Art. 154, I, CF/88
Seletividade	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 essencialidade do bem.	Art. 153, §3º, CF/88

Fonte: Adaptado de Morais (2013).

Portanto, o texto de 1988 confere aos princípios tributários um dupla natureza, sendo de ponto de vista do fisco, limitações ao poder de tributar e, para o contribuinte, garantias que são fundamentais (MAZZA, 2018).

Segundo Fabretti e Fabretti (2013), os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas e estas só têm validade se estiverem em consonância com eles. Portanto, os princípios não prejudicam qualquer outra garantia expressa no texto constitucional e vedam que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios

tributem sem atender à limitação constitucional ao poder de tributar.

Entretanto, no que diz respeito à matéria tributária, os princípios são garantias fundamentais do contribuinte e estão dispostos na CF, a fim de uma efetiva proteção contra os abusos do poder de tributar do Estado (MAZZA, 2018).

Neste tópico, foram abordados os princípios constitucionais tributários, diante da visão dos autores Mazza (2018), Crepaldi e Crepaldi (2014) e Fabretti e Fabretti (2013). Entende-se, que os princípios constitucionais tributários estabelecem limitações ao poder de tributar ao legislador e fisco.

Na próxima seção abordam-se as formas de tributação das pessoas jurídicas.

2.5 Formas de tributação das pessoas jurídicas

A escolha do regime tributário se torna importante para o resultado da empresa, e a legislação tributária brasileira apresenta três opções que poderão influenciá-la. Assim, ressalta-se que não é permitida a mudança de regime tributário no mesmo período, a opção torna-se definitiva durante todo o exercício fiscal. Contudo, se a decisão for equivocada, ela terá efeito ao longo de todo o exercício (CREPALDI, 2017).

Entende-se que as pessoas jurídicas são tributadas por umas das formas de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo por opção do contribuinte ou por determinação legal (CREPALDI, 2017).

Além de influenciar nos cálculos dos tributos IRPJ e CSLL, os regimes tributários podem influenciar, também, na lucratividade das empresas, no preço de venda, entre outros pontos relevantes (FABRETTI, 2015).

Assim, a forma de tributação do IRPJ e da CSLL poderá ser escolhida pela empresa conforme seu planejamento tributário, podendo a mesma optar entre lucro real, lucro presumido ou simples nacional, desde que atendidos os aspectos estabelecidos pela legislação tributária. Entretanto, as pessoas jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional (BARBOZA, 2017).

Neste tópico foram abordadas as formas de tributação das PJ, diante da visão dos autores Crepaldi (2017), Fabretti (2015) e Barboza (2017). Entende-se, que as pessoas jurídicas são tributadas por umas das formas de apuração do IRPJ e CSLL sendo por opção do contribuinte ou determinação legal, podendo optar pelo Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Na próxima seção, serão abordados os principais aspectos e características da forma de tributação do IR.

2.5.1 Tributação do imposto sobre a renda (IR)

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014), o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza está disposto no art. 153, III, da CF, nos arts. 43 a 45, CTN, e no Decreto 3.000/1999 (RIR).

A incidência do imposto independe da denominação da receita ou rendimento, 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).

Entretanto, de acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), o IR é um imposto cuja função é claramente fiscal, haja vista que representa a principal fonte de receita da União. O art. 43 do CTN, diz que o fato gerador do IR vem a ser a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos e de proventos de qualquer natureza. Dessa forma, o CTN concluiu qualquer tipo de aumento do patrimônio da pessoa física ou jurídica como fato gerador do IR, e é justamente esse incremento que constituirá a base de cálculo do imposto.

A base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis conforme disposto no art. 44 do CTN, sendo o rendimento a base de cálculo do IR (MARTINS, 2015).

Neste tópico, foi abordada a tributação do IR, diante a visão dos autores Martins (2015) e Crepaldi e Crepaldi (2014). Entende-se que o IR incide sobre qualquer fonte que gere renda e representa a principal fonte de receita da União. Assim, o fato gerador do IR trata de qualquer aquisição de disponibilidade econômica de qualquer natureza.

Na próxima seção será abordada a tributação da CSLL.

2.5.2 Tributação da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)

Segundo Higuchi (2013, p. 796) a contribuição social sobre o lucro das empresas “é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal para atender o programa da seguridade social”.

Assim, estão sujeitas ao pagamento da CSLL as PJ e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no país. A alíquota da CSLL é de 9% para as pessoas jurídicas em

geral, e de 15%, no caso das PJ consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada pela soma de 12% ou de 32% (prestação de serviços em geral, entre outros) da receita bruta auferida no período (BRASIL, 2015).

Assim, 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).

Neste tópico foi abordada a tributação da CSLL, diante a visão Higuchi (2013) e Brasil (2015). Entende-se que a apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ, sendo a base de cálculo determinada pelas alíquotas referentes, aplicadas sobre a receita bruta auferida no respectivo período.

Na próxima seção será abordado sobre a tributação do PIS/PASEP.

2.5.3 Tributação do PIS/PASEP

O PIS/PASEP trata-se de uma contribuição que é apurada e recolhida baseando-se na receita bruta das empresas e devida mensalmente pelas PJ de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do IR, entidades sem fins lucrativos e PJ de direito público interno (OLIVEIRA et al., 2015).

De acordo com Padoveze et al. (2017), o PIS é um tributo que depende da estrutura do regime de incidência tributária podendo ser cumulativo ou não cumulativo. No sistema cumulativo não possui aproveitamento de crédito, já no regime não cumulativo, a empresa pode recuperar os tributos pagos na entrada (compras), abatendo os tributos calculados na saída (vendas).

As alíquotas variam de acordo com o regime adotado, cumulativo ou não cumulativo e são aplicadas sobre o faturamento mensal (FABRETTI, 2015).

No regime de incidência cumulativa, voltada às empresas que apuram o IR com base nos regimes tributários lucro presumido e lucro arbitrado, a alíquota é de 0,65%. Já no regime de incidência não cumulativa (empresas optantes pelo lucro real), a alíquota é de 1,65% (FABRETTI, 2015).

Neste tópico foi abordada a tributação do PIS/PASEP, diante a visão dos autores

Padoveze et al. (2017) e Fabretti (2015). Entende-se que o PIS depende da estrutura do regime de incidência tributária podendo ser cumulativo (não aproveita crédito) ou não cumulativo (pode recuperar tributos). As alíquotas variam de acordo com o sistema adotado, sendo aplicadas diretamente sobre o faturamento mensal.

Na próxima seção, será abordada a forma de tributação da COFINS.

2.5.4 Tributação da COFINS

A contribuição social para financiamento da seguridade social (COFINS) trata de um tributo que incide sobre o valor do faturamento mensal das pessoas jurídicas ou a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda (OLIVEIRA et al., 2015).

O fato gerador é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, assim, a base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal (FABRETTI, 2015).

As alíquotas correspondem a uma regra geral. Existem setores aos quais se aplica outro regime de alíquotas, bem como de apuração da base de cálculo, como é o caso dos bancos comerciais e do sistema monofásico de cálculo dessas contribuições (FABRETTI, 2015). Sendo:

- cumulativas: Cofins 3%;
- não cumulativas: Cofins 7,6%.

A exemplo do que acontece com o regime de substituição tributária do ICMS, em que o primeiro empresário que é o elo da cadeia produtiva, deve reter tributos que serão devidos no preço de venda para o consumidor final, a Lei nº 10.637/02 criou um sistema semelhante para o recolhimento de PIS e COFINS que passou a chamar-se sistema monofásico (FABRETTI, 2015).

De acordo com Oliveira et al. (2015), as empresas tributadas com base no regime tributário lucro real estão sujeitas ao regime não cumulativo da COFINS, e as demais empresas continuam sujeitas ao regime cumulativo (sem direito a quaisquer débitos), ou seja, as empresas tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado, as optantes pelo simples nacional, entre outras pessoas jurídicas.

Neste tópico foi abordada a tributação da COFINS, diante a visão dos autores Oliveira et al. (2015) e Fabretti (2015). Entende-se que a COFINS é um tributo que incide sobre o

faturamento mensal das PJ, sendo assim, o fato gerador e a base de cálculo da contribuição. As alíquotas correspondem a uma regra geral, exceto os bancos comerciais e o sistema monofásico de cálculo dessas contribuições.

Na próxima seção será abordado sobre o ICMS.

2.5.5 Tributação do ICMS

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (MARTINS, 2015).

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014) o ICMS, trata-se de um imposto estadual, de competência dos Estados. Sua competência pode ser privativa dos Estados e do DF (art. 155, II, CF) e extraordinária da União (art. 154, II, CF). A função do ICMS é fiscal, sendo a principal fonte de onde provêm os recursos para os Estados e para o Distrito Federal, representando cerca de 80% de sua arrecadação.

O ICMS possui o mecanismo da não cumulatividade, ou seja, toda vez que este adquire uma mercadoria ou serviço com incidência do imposto, um crédito; e toda saída um débito fiscal. Assim, toda entrada independente da sua destinação, havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores (OLIVEIRA et al., 2015).

Assim, as alíquotas do ICMS variam conforme a região de onde se adquire a matéria-prima ou para onde se vende o produto, podendo variar entre 7%, 12% e 18% (FABRETTI, 2015).

O ICMS corresponde a um imposto que incide em todas as fases da cadeia comercial. Assim, com previsão no art. 6º da LC nº 87/1996, a lei estadual pode atribuir ao contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título de responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por outra pessoa, hipótese em que surge a condição de substituto (OLIVEIRA et al., 2015).

De acordo com Oliveira et al. (2015, p. 80) a substituição tributária do ICMS “é um regime no qual é exigido o pagamento antecipado do imposto referente às operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes” Assim, fica atribuída a um determinado contribuinte a responsabilidade de recolher o imposto referente à operação de venda, e também às operações de circulação dessa mercadoria que já ocorreram ou ocorrerá futuramente.

Assim, entende-se que a legislação atribui, à determinado contribuinte que integra uma determinada cadeia de produção e circulação de bens e serviços, a obrigação de recolher ICMS devido pelo próximo contribuinte (operação subsequente), e ou pelo anterior (operação antecedente), ou por ambos (operações concomitantes). Dessa forma, a lei estabeleceu a figura do contribuinte substituto e do contribuinte substituído (FABRETTI, 2015). Sendo:

- substituto: o contribuinte responsável pela retenção e recolhimento do imposto;
- substituído: aquele que promove as operações antecedentes ou subsequentes, com as mercadorias que estão sujeitas ao regime de substituição tributária (ST).

Segundo Fabretti (2015), o ICMS trata de um imposto que incide sobre todas as fases da cadeia, hipótese em que surge a condição de substituto.

Neste tópico foi abordada a tributação do ICMS, diante da visão dos autores Martins (2015), Oliveira et al. (2015) e Fabretti (2015). Entende-se que o ICMS trata de um imposto estadual, sendo a principal fonte de onde provêm os recursos para os estados e para o distrito federal. O ICMS possui o mecanismo da não cumulatividade, ou seja, toda vez que este adquire uma mercadoria ou serviço com incidência do imposto, um crédito e toda saída, um débito fiscal.

Na próxima seção serão abordadas as contribuições sobre a folha de salários.

2.5.6 Contribuições sobre a folha de salários

De acordo com Oliveira et al. (2015), além do salário, as empresas possuem gastos adicionais com os encargos sociais que são diversos e incidem sobre os salários, horas extras e outros benefícios.

Segundo Fabretti (2015) na forma da lei n° 8212/91, os empregados contribuem sobre a folha de salários da seguinte forma:

- para o INSS = 20%;
- para o Seguro Acidente do Trabalho (SAT); dependendo do grau de risco da atividade: 1% para risco considerado leve, 2% para risco médio e 3% para risco grave.

Além dos demais encargos, as empresas têm que recolher mensalmente, em guias

específicas, 8% da remuneração paga, ou a pagar, aos funcionários referente ao Fundo de Garantia do Tempo e Serviço (FGTS). A legislação tributária concede aos funcionários das empresas diversos benefícios adicionais aos salários, como as férias e 13º salário (OLIVEIRA et al., 2015).

De acordo com Fabretti (2015), algumas empresas possuem contribuições com terceiros sobre a folha de pagamento, são as contribuições para o Sebrae (0,6%), Senai ou Senac (1%), Incra (0,2%), Salário-Educação (2,5%), Sesi ou Sesc (1,5%). Totalizando 5,8% da folha de pagamento. Essas contribuições para terceiros podem ser conveniadas com esses órgãos, desde que a empresa preste a ela própria o serviço que seria prestado por eles.

Entretanto, algumas empresas serão integradas na política governamental de desoneração da folha de pagamento, que compreende a substituição às contribuições previdenciárias de 20% sobre o total da folha de pagamento de empregados (OLIVEIRA et al.; 2015).

Neste tópico foram abordadas as contribuições sobre a folha de salários, diante a visão dos autores Oliveira et al. (2015) e Fabretti (2015). Entende-se que além da folha de pagamento, as empresas possuem gastos adicionais com os encargos sociais e outros benefícios que incidem sobre os salários.

Na próxima seção será abordado o Lucro Real.

2.6 Lucro Real

Conforme Oliveira et al. (2015, p. 191), o lucro real “é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base completa na escrituração contábil fiscal, com estrita e rigorosa observância dos princípios de contabilidade e demais normais fiscais e comerciais.”

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 325) 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.”

O Lucro Real é o resultado contábil, ou seja, receita menos custos e despesas, ajustado pelas adições e exclusões. Deve ser apurado com observância das normas da legislação, e com estrita e rigorosa observância dos princípios de contabilidade (CHAVES, 2017).

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).

No regime lucro real, a empresa paga o IR sobre o lucro apurado nos seus balanços, cujas opções são lucro real trimestral ou lucro real anual. No lucro real trimestral, a empresa elabora seu balanço de três em três meses. No lucro real anual, o balanço contábil considera o ano calendário de 1° de janeiro a 31 de dezembro (CREPALDI, 2017).

A apuração pelo lucro real trimestral, método indicado para as empresas que tenham faturamento linear, com base no lucro apurado no trimestre, o imposto calculado no trimestre pode ser pago, inclusive, parcelado nos três meses subsequentes (BARBOZA, 2017).

Já no lucro real anual, método indicado para as empresas que tenham faturamentos sazonais, podendo optar pelo recolhimento mensal calculado por estimativa, com base no faturamento mensal, poderão demonstrar por meio de balanços ou balancetes mensais, que o imposto já pago no ano é superior ao imposto devido, podendo então suspender ou reduzir o pagamento do imposto (BARBOZA, 2017).

Assim, após ser apurado o lucro líquido segundo o conceito do IR, ele é transportado para o livro de apuração do lucro real (LALUR) e ajustado mediante as adições, exclusões e compensações determinadas por lei, apurando-se o lucro real. O art. 42 da lei n° 8.981/95 limitou a compensação do prejuízo em 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões (FABRETTI, 2015).

A escrituração do LALUR tem por objetivo encontrar o lucro real, é feita com a denominação de ajustes que consistem em registrar adições (aumentando o lucro contábil = aumentando o tributo), ou as exclusões (diminuindo o lucro contábil = diminuindo o tributo), ou seja, após elaborar o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício (DRE), a empresa apresentará o lucro contábil (BARBOZA, 2017).

O lucro contábil não serve como base de cálculo para o IRPJ e a CSLL, portanto, importante se faz efetuar os ajustes necessários para reincluir no lucro a despesa que foi contabilizada anteriormente e retirar dele a receita que foi colocada indevidamente (BARBOZA, 2017).

A tributação do IRPJ pelo lucro real pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real e 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, fica sujeita à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%. A CSLL devida em cada mês é calculada mediante aplicação, sobre a base de cálculo mensal, da alíquota de 9% (PEREIRA, 2019).

A opção adotada para a tributação do IR pelo regime lucro real, também definirá a forma de apuração não cumulativa do PIS (Contribuição para o Programa de Integração

Social) e da COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) (BARBOZA, 2017).

As alíquotas ao regime não cumulativo de PIS e COFINS correspondem: PIS 1,65% e COFINS 7,6%. As empresas que utilizam da tributação pelo Lucro Real, têm a possibilidade de recuperarem o PIS e COFINS pagos inclusos no valor da mercadoria na hora da compra. Existem setores aos quais se aplica outro regime de alíquotas, bem como de apuração da base de cálculo, como é o caso dos bancos comerciais e do sistema monofásico de cálculo dessas contribuições (FABRETTI, 2015).

De acordo com Martins (2015), as principais vantagens do lucro real são:

- há menos distorções nos cálculos do IRPJ e a CSLL, devido ao cálculo ser feito com base no lucro real da empresa;
- é possível compensar prejuízos na base de cálculo, e/ou;
- possui regime não cumulativo de PIS e COFINS, contribuindo para redução da carga destes tributos.

Segundo Martins (2015), as principais desvantagens do lucro real são:

- mais complexo que o lucro presumido, no tratamento das obrigações acessórias;
- exige um controle mais rigoroso e mais observância dos princípios contábeis, e/ou;
- requer maior vigor contábil pelas regras tributárias já que todas as empresas devem realizar a escrituração contábil de seus fatos.

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 regime tributário lucro real. Para as demais pessoas jurídicas, a tributação pelo lucro real se torna uma opção (HIGUCHI, 2013).

Neste tópico foi abordado o Lucro Real, diante da visão dos autores Crepaldi e Crepaldi (2014), Oliveira et al. (2015) e Barboza (2017). Entende-se, que o lucro real é o resultado, ou seja, receitas menos custos e despesas, e posteriormente, ajustado com as adições e exclusões. No regime lucro real, a empresa paga o IR sobre o lucro apurado nos seus balanços, as opções são lucro real trimestral ou lucro real anual.

Na próxima seção, serão abordados os principais aspectos e características do Lucro Presumido.

2.7 Lucro Presumido

A legislação tributária segundo Crepaldi (2017, p. 172), “mostra que o lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real”.

De acordo com Ribeiro e Pinto (2014), podem optar pelo lucro presumido, as PJ não obrigadas à apuração pelo lucro real, cuja sua receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 ou ao limite proporcional de R\$ 4.000.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividades do ano quando inferior a 12 meses.

No lucro presumido existem basicamente duas bases de cálculos, sendo a base de cálculo de presunção que é o percentual de lucro tributável sobre a receita bruta e a 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).

As empresas que optam pela apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido não estão obrigadas a possuir escrituração contábil detalhada de suas receitas e despesas, que informe seu lucro real, basta que escreva o livro caixa. Assim, mostrará, entre outras coisas, as receitas recebidas. O lucro presumido deve ser apurado trimestralmente nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (OLIVEIRA, et al. 2015).

A base de cálculo do IR das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/95, de acordo com a atividade da PJ, sobre a receita bruta auferida no semestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos ou ganhos de capital (HIGUCHI, 2013).

O percentual deve ser aplicado à receita bruta e desse resultado, a empresa levanta a base de cálculo, que estará sujeita a adições e subtrações previstas em lei. Quem estiver no lucro presumido deve acrescentar a base de cálculo do IR se for o caso, o ganho de capital na venda de bens do ativo permanente. Definida a base, resta aplicar as alíquotas do imposto, e, caso atue em diversos setores, a empresa deve adotar o percentual correspondente à receita apurada em cada atividade (CREPALDI, 2017).

Assim, a modalidade de apuração pelo regime tributário lucro presumido consiste em presumir ou estimar o lucro com um percentual sobre a receita bruta de vendas, esse percentual, que é fixado em lei, varia de acordo com o tipo de atividade de cada empresa (FABRETTI, 2012).

O **Quadro 3**, contém as diferentes bases de cálculo (presunção) possíveis para quem optou por pagar o IR pelo Lucro Presumido.

Quadro 3 – Bases de cálculo para o Lucro Presumido (art. 15, Lei n. 9.249/1995).

ATIVIDADES	BASE (INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA)
Venda de mercadorias e produtos.	8%
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,60%
Prestação de serviços de transporte, exceto de carga.	16%
Transporte de cargas.	8%
Empresas que têm como atividade contratual a venda de imóveis.	8%
Prestação de demais serviços, exceto hospitalares.	32%
Prestação de serviços, em geral das pessoas jurídicas, com receita bruta anual até R\$120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transportes etc.	16%
Empresas que têm como atividade contratual a venda de imóveis.	8%

Fonte: Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 344).

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014) a regra geral do lucro presumido para o IRPJ vale para a venda de mercadorias e produtos, mas não para todos os setores, conforme demonstrado no **Quadro 3**. A revenda ao consumidor final de combustível derivado de petróleo, por exemplo, está sujeita a uma base menor: 1,6% da receita bruta. Em compensação, a regra geral da prestação de serviços prevê base de 32%.

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), o IR tem 15% de alíquota básica e 10% de alíquota de adicional, que é paga somente sobre a parcela do lucro que exceder R\$ 60.000,00 no trimestre.

O regime tributário lucro presumido, que tem a vantagem de ser mais simples e de

exigir menos documentação em relação ao lucro real, tende a ser mais vantajoso para as empresas que possuem margem de lucro alta (CREPALDI, 2017).

De acordo com Fabretti (2015) para a apuração no lucro presumido, as alíquotas para PIS e COFINS normalmente utilizadas são no regime cumulativo, com valores de 0,65% (PIS) e 3% (COFINS).

De acordo com Martins (2015), as principais vantagens do lucro presumido são:

- ser mais simples e exigir menos documentação que o Lucro Real;
- as alíquotas de PIS e COFINS são menos elevadas, comparadas ao Lucro Real;
- quando o lucro da empresa é superior à presunção, há uma vantagem tributária.

Segundo Martins (2015), as principais desvantagens do lucro presumido são:

- não permite nenhuma dedução de despesa ou prejuízo fiscal anterior;
- não é um regime interessante para a empresa que tem prejuízo, pois, como o IR é pago com base na receita bruta e não sobre o lucro efetivo, a empresa paga mais quando ocorrem prejuízos;
- não é possível abater nenhum crédito fiscal em sua base de cálculo (PIS e COFINS).

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), as desvantagens desse regime, porém, é que nem todas as empresas podem optar por ele, já que há limitações relacionadas ao volume de faturamento e ao ramo de atividade. O lucro presumido pode permitir planejamento fiscal, desde que se considerem suas limitações e restrições específicas, advindas da legislação.

Neste tópico foi abordado o Lucro Presumido, diante da visão dos autores Crepaldi (2017), Ribeiro e Pinto (2014) e Higuchi (2013). Entende-se, que o lucro presumido é uma forma simplificada para aplicação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das PJ optantes por esse regime. Podem optar por este regime, as PJ não obrigadas à apuração pelo lucro real, cuja sua receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00.

A base de cálculo do IR das empresas tributadas pelo lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante aplicação de percentuais fixados em lei, e de acordo com sua atividade, acrescido de outras receitas, rendimentos ou ganhos de capital.

Na próxima seção, serão abordados os principais aspectos e características do Simples Nacional.

2.8 Simples Nacional

Segundo Martins (2015, p. 404), o “Simples Nacional é um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), instituído pela lei complementar nº123/2006”. Este mesmo autor ainda relata que o sistema corresponde a um regime diferenciado de tributação para essas empresas, com pagamento por uma guia unificada.

De acordo com Torres (2017), entende-se que o Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicados às microempresas e empresas de pequeno porte.

O simples nacional, segundo Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 362) “é regulamentado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), instituído pelo decreto nº 6.038/2017”. O CGSN, vinculado ao Ministério da Fazenda, aborda os aspectos tributários do estatuto nacional das ME e EPP.

A lei complementar nº123/2006 estabelece normas gerais relativas à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante a um documento único de arrecadação e suas obrigações acessórias. A lei geral classifica as pessoas jurídicas em ME ou EPP, pelos parâmetros fiscais da receita bruta (FABRETTI, 2012).

Podem optar pelo simples nacional as ME e EPP que preencham os requisitos previstos na lei, ou seja, não incorram em nenhuma das vedações previstas na LC nº 123, desde que não exerçam nenhuma atividade impeditiva de participar do regime (MARTINS, 2015).

Segundo Crepaldi e Crepladi (2014, p. 362) “considera-se ME, para efeito do Simples Nacional, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que auferir em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00”. Assim, “entende-se por EPP, para efeito do Simples Nacional, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada que auferir em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00”.

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014), o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação dos seguintes tributos: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS.

O valor devido mensalmente pela empresa optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das tabelas dos anexos, de acordo com sua atividade

exercida, e sua receita bruta acumulada dos últimos 12 (doze) meses e conforme os anexos da LC n° 126/2006 — alterados pela LC n° 155/2016 (vigência 01/01/2018) (HIGUCHI, 2013).

Assim, de acordo com Fabretti (2012) o cálculo é feito ressaltando-se que as alíquotas aplicáveis variam em função das características específicas de cada empresa.

No **Quadro 4** são apresentadas as alíquotas e partilha do simples nacional aplicadas ao comércio, para cálculo e recolhimento do simples nacional.

Quadro 4 - Alíquotas e partilha do Simples Nacional - comércio.

ANEXO I - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio			
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)		Alíquota Nominal	Valor a Deduzir (em R\$)
1° Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2° Faixa	De 180.000,00 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3° Faixa	De 360.000,00 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4° Faixa	De 720.000,00 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5° Faixa	De 1.800.000,00 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6° Faixa	De 3.600.000,00 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Fonte: Brasil (2016).

Conforme os dados apresentados no **Quadro 4**, observa-se que para o comércio as alíquotas variam de 4% a 19%. O primeiro caso ocorre na 1° faixa de receita bruta, que corresponde a receitas até R\$ 180 mil, já quem tem faturamento superior a R\$ 3,6 milhões, chegando até 4,8 milhões pagará uma porcentagem maior de impostos, o que corresponde à sexta e última faixa de faturamento, chegando a 19%. Exceto na 1° faixa, nas demais há um valor a ser deduzido.

De acordo com Martins (2015), considera-se o Simples Nacional um regime facultativo, ou seja, mesmo que a empresa esteja possibilitada e enquadrada na condição de ME e EPP, ela pode optar em não escolher o regime conforme o planejamento tributário adotado, desde que atenda aos aspectos estabelecidos pela legislação e, uma vez selecionado, a empresa permanece neste por todo o ano calendário, só podendo ser modificada no ano seguinte.

No **Quadro 5** são apresentados os percentuais de repartição dos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP e ICMS pelo Simples Nacional, que são aplicadas ao comércio.

Quadro 5 - Percentual de repartição dos tributos – comércio.

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

Fonte: Brasil (2016).

Assim, de acordo com Fabretti (2012), o cálculo é feito ressaltando-se que as alíquotas aplicáveis variam em função das características específicas de cada empresa.

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).

Segundo Crepaldi e Crepaldi (2014), o Simples Nacional se torna vantajoso para a maioria das empresas, mas em alguns casos compensam optar pelo Lucro Presumido ou Lucro Real. Para alguns tipos de atividades como: academias de dança, serviços de limpeza e vigilância etc, além do pagamento separado do INSS, as alíquotas crescem de acordo com o tamanho da folha de pagamento. Portanto, o Simples Nacional pode ser uma opção errônea, para as empresas cujas despesas salariais totalizam menos de 40% do faturamento.

Neste contexto, Crepaldi e Crepaldi (2014) relata que dependendo do caso, porém, mesmo com as desvantagens apresentadas, o Simples Nacional pode valer a pena até pra quem recolhe o INSS à parte. Quem adere o Simples Nacional fica isento do pagamento das contribuições para o chamado sistema S (Sesi, Senai, Sesc, Senac, Sest/Senat, Sebrae) e o salário-educação. Juntas, essas contribuições equivalem a 5,8% da folha de pagamento.

Neste tópico foi abordado o Simples Nacional, diante da visão dos autores Martins (2015), Fabretti (2012) e Crepaldi e Crepaldi (2014). Entende-se que o Simples Nacional é um regime de arrecadação simplificado e unificado, de recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante a um documento único de arrecadação (DAE) e suas obrigações acessórias, devidos pelas

microempresas e empresas de pequeno porte.

Na próxima seção aborda-se o planejamento tributário.

2.9 Planejamento tributário

Segundo Crepaldi (2017, p. 3), planejamento tributário “é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com o pagamento de tributos”.

De acordo com Oliveira et al. (2015, p. 23), “entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo”.

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 (PADOVEZE, et al., 2017).

O estudo feito de modo preventivo, ou seja, antes da realização do fato administrativo, observando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as opções legais menos onerosas, denomina-se planejamento tributário. O planejamento tributário busca analisar as alternativas e as lacunas existentes na legislação vigente brasileira, e realizado preventivamente produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade (FABRETTI, 2015).

A principal finalidade do planejamento tributário tem como base evitar a incidência tributária, com o objetivo de prevenir a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo, assim, seu montante, sob o ponto de vista da redução da alíquota ou base de cálculo (CREPALDI, 2017).

Portanto, não se deve confundir a elisão fiscal com a evasão fiscal. Segundo Ribeiro e Pinto (2014, p. 10), “enquanto essa última deriva de uma intenção criminosa e contrária à lei, a primeira, por aproveitar de lacunas ou brechas existentes na legislação brasileira não constitui ato contrário a lei”.

Chaves (2017), considera o planejamento tributário como uma ferramenta que visa alternativas anteriores ao acontecimento do fato gerador, buscando direta ou indiretamente a economia de tributos. Assim, existem alternativas que são menos onerosas que as outras, possibilitando ao contribuinte a escolha que seja mais viável.

Segundo Ribeiro e Pinto (2014), o planejamento tributário realizado de forma

adequada, oferece às empresas vários benefícios, como ajudar a administração a conhecer o montante de recursos financeiros de que necessita para recolher ao fisco dentro das respectivas datas de vencimentos, além de possibilitar a redução dos custos com o cumprimento de uma carga tributária compatível com a empresa. Além de possibilitar o aproveitamento de benefícios oferecidos pelo fisco por meio de isenções inseridas nos regulamentos dos tributos e, principalmente, reduzir a carga tributária da organização pela prática da elisão fiscal.

Conforme Chaves (2017), o processo de elaboração de um planejamento tributário será iniciado com uma revisão fiscal, buscando levantar dados sobre a empresa, além de analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (regime tributário) a empresa pagará menos tributos.

De acordo com Crepaldi (2017), os principais benefícios que o contribuinte pode obter com o planejamento tributário são:

- entender o processo entre planejamento tributário e sonegação fiscal;
- identificar as oportunidades de eliminação ou minimização da carga tributária;
- maximizar a utilização de oportunidades legais existentes dentro da legislação;
- redução da carga tributária de forma legal.

De acordo com Ribeiro e Pinto (2014), o planejamento tributário se torna uma importante ferramenta de gestão a serviço da entidade. Entende-se, que uma das suas principais finalidades é proporcionar economia tributária para a empresa de forma legal, dentro do que determina a legislação. Assim, com o conhecimento prévio dos compromissos que a empresa tem junto ao Fisco, pode-se escolher entre as opções legais aquela que resulte no menor valor a recolher.

Neste tópico foi abordado o Planejamento Tributário, diante a visão dos autores Crepaldi (2017), Oliveira et al. (2015), Fabretti (2015), Ribeiro e Pinto (2014) e Chaves (2017).

Entende-se, que o Planejamento tributário é um meio lícito que busca dentro da legislação, lacunas e brechas, para a redução do custo tributário das empresas, ou seja, é um estudo feito preventivamente com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte. Portanto, não se deve confundir com a evasão fiscal, quando esta deriva-

se de atos contrários a lei.

No próximo tópico, será realizada uma contextualização sobre o ramo farmacêutico, área em que foi desenvolvida a pesquisa.

2.10 Segmentação farmacêutica

Conforme Correr e Otuki (2013, p. 3), farmácia “é um estabelecimento de prestação de serviços farmacêuticos de interesse público ou privado destinado a prestar assistência farmacêutica individual ou coletiva, onde são processadas a manipulação ou dispensação de medicamentos.”

De acordo com Correr e Otuki (2013), há no Brasil também, uma distinção entre farmácia e drogaria. Sendo que as drogarias são proibidas de atuar na manipulação ou no fornecimento fracionado dos medicamentos. Porém, as farmácias poderão desenvolver atividades mais amplas, como manipulação de fórmulas, comércio de medicamentos e insumos farmacêuticos e correlatos.

A alta carga tributária dos medicamentos de uso humano, correspondente a 31,3%, em média, do preço ao consumidor, ou seja, considerada uma das mais altas do mundo. Isso impede que os produtos cheguem ao consumidor final por um preço mais acessível, ressaltando ainda mais a relevância de uma gestão tributária eficiente para as empresas do ramo farmacêutico (SINDUSFARMA, 2018).

O mercado brasileiro de medicamentos movimentou no ano de 2017 R\$56,80 bilhões, com um crescimento, em reais, de 11,73% em relação ao mesmo período do ano anterior, o que representa, aproximadamente, cerca de 2% do mercado mundial, sendo o Brasil o 8º em faturamento na classificação das vinte principais economias (SINDUSFARMA, 2018).

De acordo com Sindusfarma (2018), na América Latina, o mercado farmacêutico brasileiro é considerado um dos principais mercados, estando à frente do México e da Argentina.

Na próxima seção será apresentada uma síntese dos principais conteúdos abordados no referencial teórico desta pesquisa.

2.11 Síntese do referencial

A contabilidade tem como objetivo principal, o controle econômico de uma entidade. Isso é feito por meio da identificação, classificação, registro e mensuração econômica dos

eventos que causam a existência e alteração do patrimônio da entidade objeto. Assim, por força da legislação tributária, a contabilidade se torna importante para a apuração dos valores devidos pelas empresas ao governo, que se torna mais um grande interessado nessas informações contábeis, buscando dentro das informações a apuração da regularidade fiscal (CREPALDI, 2013).

A contabilidade tributária se dedica ao estudo, mensuração, reconhecimento e evidenciação das mutações patrimoniais decorrentes da aplicação da legislação tributária sobre um patrimônio específico. As atividades da contabilidade tributária englobam o planejamento tributário, a escrituração de livros fiscais, a elaboração de declarações exigidas pelas normas fiscais, a apuração de montantes a serem recolhidos aos cofres públicos como decorrência da aplicação de regras tributárias e respectivos registros contábeis de despesas, passivos e ativos tributários (SOUSA, 2018).

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2014), entende-se que, por intermédio da contabilidade fiscal e tributária, busca-se cumprir a obrigação principal que é gerar o tributo, e também cumprir as obrigações acessórias, gerando informações de como se chegou ao montante do tributo.

Por meio das receitas tributárias é que se viabiliza a manutenção das estruturas políticas e administrativas do Estado e as ações do governo. Assim, a tributação se torna permitida quando exercida nas medidas admitidas pela CF (CREPALDI, 2017).

Assim, Crepaldi e Crepaldi (2014) relata que mediante o recolhimento do tributo, o montante arrecadado é aplicado na execução das finalidades que lhe são próprias, garantindo recursos financeiros para o funcionamento do Estado. Portanto, é uma receita derivada, uma vez que o cidadão tem a obrigação de dispor de parte de seus recursos para o custeio das atividades administrativas.

A Legislação tributária abrange todos os atos normativos que tratam de matéria tributária, independentemente da posição hierárquica que ocupem no ordenamento jurídico (leis, decretos, portarias etc.) (SEGUNDO, 2018).

A escolha do regime tributário se torna importante para o resultado da empresa, e a legislação tributária brasileira apresenta três opções que poderão influenciá-la. Ainda ressalta que não é permitida a mudança de regime tributário no mesmo período, a opção torna-se definitiva durante todo o exercício fiscal. Contudo, se a decisão for equivocada, ela terá efeito ao longo de todo o exercício (CREPALDI, 2017).

A forma de tributação do IRPJ e da CSLL poderá ser escolhida pela empresa conforme seu planejamento tributário, podendo a mesma optar entre Lucro Real, Lucro Presumido e

Simples Nacional desde que atendam os aspectos estabelecidos pela legislação (BARBOZA, 2017).

O Lucro Real é o resultado contábil, ou seja, receita menos custos e despesas, ajustado pelas adições e exclusões. Deve ser apurado com observância das normas da legislação, e com estrita e rigorosa observância dos princípios de contabilidade (CHAVES, 2017).

O lucro presumido basicamente é constituído por duas bases de cálculo, a base de cálculo de presunção, que trata-se do percentual de lucro tributável sobre a receita bruta e base de cálculo formada por outras receitas, que não da receita bruta, e que não há aplicação de percentual de presunção de lucro (PADOVEZE, et al., 2017).

O Simples Nacional trata de um regime especial unificado e simplificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, em que o recolhimento é realizado por meio de uma guia unificada (MARTINS, 2015).

Assim, Ribeiro e Pinto (2014), relata que o planejamento tributário realizado de forma adequada, oferece às empresas vários benefícios, como ajudar a administração a conhecer o montante de recursos financeiros de que necessita para recolher ao fisco dentro das respectivas datas de vencimentos, além de possibilitar a redução dos custos com o cumprimento de uma carga tributária compatível com a empresa. Além de possibilitar o aproveitamento de benefícios oferecidos pelo fisco por meios de isenções inseridas nos regulamentos dos tributos e, principalmente, reduzir a carga tributária da organização pela prática da elisão fiscal.

Na próxima seção aborda-se a metodologia utilizada na realização deste trabalho.

3 METODOLOGIA

Esta seção tem por finalidade apresentar os instrumentos e processos metodológicos que foram utilizados na realização deste estudo, referente às formas de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, apurando a forma de tributação mais econômica e vantajosa para uma drogaria estabelecida em um município do Centro-Oeste de Minas Gerais, por meio do planejamento tributário, baseando-se nos demonstrativos contábeis referentes ao exercício fiscal ano de 2018.

Esta pesquisa segue a classificação proposta por Silva e Menezes (2005).

3.1 Sob o ponto de vista da abordagem do problema

De acordo com a abordagem do problema, a pesquisa se classifica como qualitativa e quantitativa.

De acordo com Marconi e Lakatos (2010, p. 269) “a metodologia qualitativa preocupa-se em analisar, interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano.”

Na pesquisa qualitativa, segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 70), “considera-se que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números”.

Assim, a pesquisa qualitativa foi realizada através da análise documental, coletando informações, baseando-se, a partir dos demonstrativos contábeis, exercício fiscal de 2018 disponibilizados pela contabilidade da empresa.

Na pesquisa quantitativa, de acordo com Marconi e Lakatos (2017, p. 327) “vale-se da coleta de dados para testar hipóteses, com base na medição numérica e na análise estatística, para estabelecer padrões e comprovar teorias.”

De acordo com Prodanov e Freitas (2013, p. 69), a pesquisa quantitativa “considera tudo que pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e classificá-las e analisá-las.”

Assim, a pesquisa quantitativa foi realizada através da análise contábil, ou seja, os cálculos tributários dos regimes: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. Através dos dados coletados nos demonstrativos contábeis que foram disponibilizados pela contabilidade da empresa, e assim, foi possível analisar os resultados e identificar a forma de tributação mais econômica para a drogaria.

3.2 Sob o ponto de vista dos objetivos

Sob o ponto de vista de seus objetivos, classifica-se como exploratória e descritiva.

Conforme Gil (2010, p. 27), “as pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torna-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

Diante da escolha do tema, foi realizada uma pesquisa exploratória em livros (obras principais citadas na seção 3.3), a fim de coletar informações relevantes para maior entendimento sobre planejamento tributário e da legislação tributária, descrevendo sua importância dentro das empresas, e seus benefícios para a empresa optar pelo regime tributário mais adequado, frente às formas de tributações vigentes no Brasil.

Conforme Bertucci (2011, p. 50), “as pesquisas descritivas têm como objetivo principal estabelecer relações entre variáveis analisadas e levantar hipóteses ou possibilidades para explicar essas relações”.

Assim, a pesquisa descritiva foi utilizada durante a obtenção dos dados nos demonstrativos contábeis e para descrever os conceitos e particularidades de cada regime tributário: Lucro Real; Lucro Presumido e Simples Nacional.

3.3 Sob o ponto de vista dos procedimentos técnicos

Quanto aos procedimentos técnicos, serão utilizados para este estudo os procedimentos de estudo de caso e pesquisa bibliográfica.

De acordo com Gil (2010, p. 37), estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

Segundo Nascimento (2012, p. 96) o estudo de caso promove conhecimento em um ramo específico e “se trata de uma investigação exclusiva, seus estudos e resultados não podem ser aplicados a outras situações, por mais parecidas ou assemelhadas que sejam”

Assim, foi realizado um estudo de caso em uma drogaria localizada na região Centro-Oeste de Minas Gerais, afim de avaliar o regime tributário mais adequado, por meio de coleta de informações nos demonstrativos contábeis referente ao exercício fiscal de 2018.

Segundo Marconi e Lakatos (2019, p. 33) “A pesquisa bibliográfica é um tipo específico de produção científica: é feita com base em textos, como livros, artigos científicos, ensaios críticos, dicionários, enciclopédias, jornais, revistas, resenhas, resumos”.

A pesquisa bibliográfica segundo Gil (2010, p. 29), “é elaborada com base em material já publicado. Tradicionalmente, esta modalidade de estudo inclui material impresso, como livros, revistas, jornais, teses, dissertações e anais de eventos científicos”.

Sendo assim, para o desenvolvimento deste trabalho foi realizada uma pesquisa bibliográfica, através de livros como: contabilidade e planejamento tributário (Barboza, 2017), planejamento tributário na prática (Chaves, 2017), contabilidade fiscal e tributária (Crepaldi, 2014), direito tributário aplicado (Fabretti, 2012), curso de direito tributário (Costa, 2018) e etc, da mesma maneira utilizou-se a biblioteca virtual “Minha Biblioteca”, livros do acervo físico da FASF e materiais disponibilizados na internet.

3.4 Unidade de análise

A empresa referente aos dados coletados para este estudo é uma empresa do segmento farmacêutico, que está localizada no município de Dores do Indaiá, região Centro-Oeste de Minas Gerais, com população estimada de 13.541 habitantes segundo dados do IBGE.

No mercado em que está inserida, a drogaria conta com mais 7 empresas (concorrentes) que atuam no mesmo segmento. Além da venda de medicamentos, a drogaria também comercializa produtos de beleza, cosméticos e de cuidados pessoais (perfumaria em geral).

É classificada como Empresa Individual de Responsabilidade Limitada e iniciou as suas atividades no mercado farmacêutico em 2001 e seu prazo de duração é indeterminado.

A administração da empresa é feita pela proprietária, em relação ao seu quadro de colaboradores, possui 10 colaboradores, dentre estes: duas farmacêuticas, dois motoboys, um operador de caixa e 5 balconistas.

Seu horário de funcionamento é de segunda a sexta-feira (07h - 21:00h), aos sábados (07h30min – 18h) e aos domingos (08h -12h).

A empresa participa de uma rede varejista farmacêutica que oferece a ela melhores condições de compras, capacitação e melhorias de seus negócios. É classificada como drogaria, pois, não trabalha com manipulação, somente comércio de medicamentos e perfumarias em geral.

3.5 Quanto ao instrumento de coleta de dados

Quanto ao instrumento de coleta de dados, foi utilizada a coleta documental.

Para Fachin (2017, p. 137), “a pesquisa documental corresponde a toda informação coletada, seja de forma oral, escrita ou visualizada. Ela consiste na coleta, classificação, seleção difusa e utilização de toda espécie a espécie de informações (...)”.

De acordo com Gil (2010, p. 30), a pesquisa documental “valse-se de toda sorte de documentos, elaborada com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização e comunicação etc.”

A coleta documental foi realizada a partir da análise documental, ou seja, dos dados coletados nos demonstrativos contábeis, especificamente a demonstração do resultado do exercício, referente ao exercício fiscal do ano 2018, obtido através da contabilidade da empresa, mediante autorização da proprietária da empresa.

3.6 Tratamentos de dados

Para tratamento dos dados qualitativos, foi realizada a análise documental, coletando informações, baseando-se, nos demonstrativos contábeis disponibilizados pela contabilidade da empresa.

Para tratamento dos dados quantitativos, foi realizada a análise contábil, ou seja, uma simulação entre os regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. E posteriormente, os principais dados foram tabulados no *software* Excel para melhor visualização dos resultados, e minimizar a probabilidade de erros.

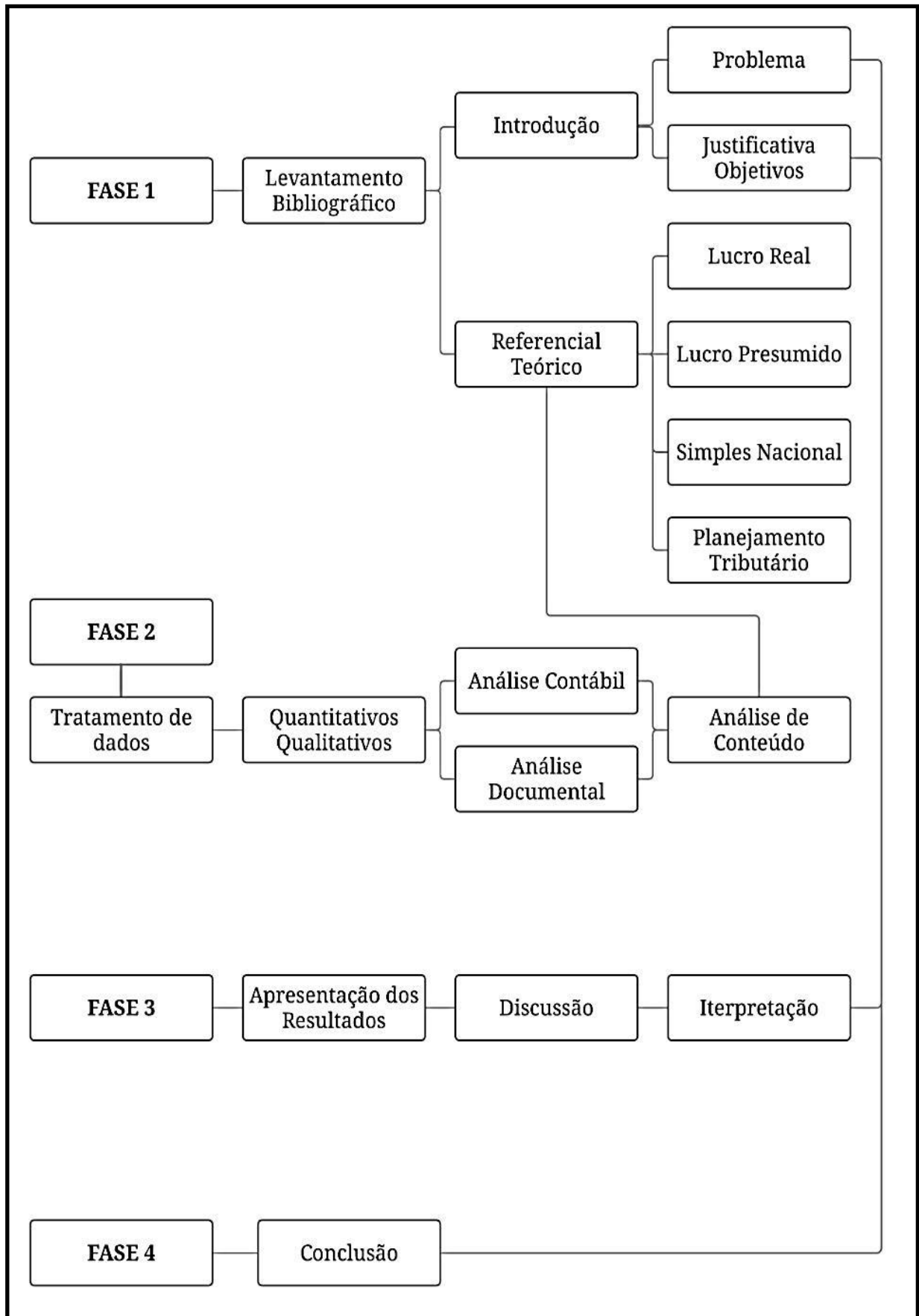
Na etapa de tratamento de resultados, os dados obtidos através da análise contábil foram transcritos para este trabalho.

Assim, o pesquisador observou os resultados e os relacionou com os assuntos abordados no Referencial Teórico. E assim, realizou a interpretação pertinente, visando ao alcance dos objetivos estabelecidos e responder a questão de investigação.

Para melhor entendimento do leitor, no que diz respeito à estrutura desse trabalho de conclusão de curso, o pesquisador elaborou um esquema sintetizado das etapas que foram desenvolvidas no decorrer da pesquisa, a fim de propiciar melhor visualização das inúmeras fases que foram abrangidas nesta pesquisa, e assim facilitar ao leitor a compreensão das mesmas.

A **Figura 1** apresenta o esquema de tratamento de dados que foi utilizado neste trabalho, contento as fases que foram desenvolvidas na elaboração deste trabalho de conclusão de curso.

Figura 1 – Esquema de tratamento de dados.



Fonte: Adaptado de Bertucci (2011).

Na **fase 1** desta pesquisa, foi realizado um levantamento bibliográfico, mediante livros da biblioteca física da FASF e biblioteca virtual, artigos no acervo do CRC-MG e materiais disponibilizados na internet, mediante essas informações, foi definido o tema para esta pesquisa. Posteriormente foi elaborada a introdução, o levantamento do problema, justificativa e objetivos. Após iniciou-se o Referencial Teórico, oferecendo um sustentáculo à fundamentação teórica desta pesquisa, que teve como tópicos relevantes: Contabilidade Tributária, Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional e Planejamento Tributário. Assim, foram descritos os principais aspectos e particularidades de cada assunto, a fim de melhorar a compreensão do leitor, contribuindo para sua interpretação no decorrer desta pesquisa.

Na **fase 2**, foi realizado o tratamento de dados, com os quais foi analisada a metodologia desta pesquisa, que foi qualitativa e quantitativa, e para qual foi necessária a coleta documental, através dos demonstrativos contábeis, ano fiscal de 2018 e, posteriormente, foi realizada a análise contábil, uma simulação entre os regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

A **fase 2** está interligada à **fase 1**, pois a metodologia é fundamentada nos objetivos e no referencial teórico, sendo que para associar estas fases, foi necessário fazer uma análise documental e, posteriormente, análise contábil relacionando-as com o conteúdo do referencial teórico, e assim efetuar uma análise de conteúdo.

Na **fase 3**, foi feita a interpretação e discussão dos dados embasada ao instrumento de coleta de dados (coleta documental) da **fase 2**, em que foi elaborada uma simulação e, posteriormente, os resultados foram tabulados no *software* Excel, comparando os regimes tributários vigentes: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, verificando o regime tributário mais adequado para a drogaria, sob o ponto de vista da redução da carga tributária, vinculando-se assim com a **fase 1**, ou seja, buscando responder à questão-problema e confirmar a hipótese estabelecida na introdução. Nesta fase, o pesquisador analisou se os objetivos foram respondidos.

Na **fase 4**, foi elaborada a conclusão, na qual o pesquisador ponderou suas considerações sobre o que foi mais importante. Assim, vinculou-se a **fase 3** e a **fase 1**, pois foi necessário apresentar as principais considerações com base nos resultados analisados, interligando-os com os objetivos da pesquisa demonstrando se obteve resposta à pergunta de investigação.

Assim, identificou se obteve sucesso nos resultados e se os objetivos desta pesquisa foram respondidos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção, serão apresentados os resultados e as discussões conforme o levantamento de dados, que foram coletados por meio dos demonstrativos contábeis disponibilizados pela contabilidade da empresa, exercício fiscal 2018.

Para este propósito, a seção dividiu-se em dois grupos que foram:

- (1) apuração dos resultados em cada regime tributário: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional;
- (2) síntese dos resultados e discussão.

Os valores dos impostos devidos serão apresentados em sua totalização em 31.12.2018, apenas para que o leitor veja de maneira mais simplificada os valores apurados. Os valores aqui demonstrados se encontram em apêndice com os respectivos cálculos.

Ressalta-se que para a apuração do ICMS, em todos os regimes tributários foi utilizada a alíquota base de 18%. De acordo com as informações coletadas no livro registro de apuração da empresa, as compras e vendas foram realizadas somente dentro do estado de Minas Gerais.

Na próxima seção são apresentados os resultados e realizadas as discussões referente ao grupo 1 – Apuração dos resultados em cada regime tributário: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

4.1 Apuração dos impostos no Lucro Real

Nesta seção, serão demonstradas as análises contábeis realizadas, simulando o regime tributário Lucro Real, com base nos dados coletados nos demonstrativos contábeis da empresa ano fiscal de 2018.

Para elaboração dos cálculos no regime tributário Lucro Real se fez necessário o levantamento da DRE em 31.12.2018, para a apuração do IRPJ e da CSLL. A empresa em questão não faz o controle regular de seu estoque inicial/final para apuração trimestral do seu custo das mercadorias vendidas, assim, a apuração do lucro real foi elaborada anual, conforme a legislação determina para a apuração do lucro real anual.

Mediante os dados coletados, ressalta-se que não houve apuração de prejuízo em competência anterior, assim, não houve nenhum lançamento de ajuste do lucro líquido do

período da drogaria (adições, exclusões ou compensações), de maneira que não houve necessidade da escrituração do LALUR e, conseqüentemente, não tendo alteração no resultado do lucro líquido final apurado.

A seguir será apresentada a apuração do resultado do exercício em 31.12.2018 pelo regime tributário lucro real, conforme demonstrado na **Tabela 2**.

TABELA 2 – Apuração do resultado do exercício em 31.12.2018 – Lucro Real.

Apuração do Resultado do Exercício - Lucro Real	R\$
Receita Bruta de Vendas	4.345.155,26
TOTAL DA RECEITA	4.345.155,26
Impostos s/ Vendas	(9.082,15)
RECEITA LIQUIDA (VENDAS - IMPOSTOS)	4.336.073,11
CMV	(3.032.565,10)
LUCRO BRUTO	1.303.508,01
Despesas administrativas	(148.283,71)
Despesa com folha de pagamento (Salários)	(213.950,69)
INSS (Custo da empresa)	(59.628,39)
FGTS	(17.116,06)
Despesa com pro labore	(11.448,00)
LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL E IRPJ	853.081,16
Provisão p/ IRPJ	(189.270,29)
Provisão p/ CSLL	(76.777,30)
LUCRO LÍQUIDO FINAL	587.033,57

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que, pelo regime tributário Lucro Real, após deduzir os impostos sobre o lucro, a drogaria em estudo obterá um lucro líquido final de R\$ 587.033,57 em 31.12.2018.

O PIS e COFINS foram apurados mensalmente pelo regime de incidência não cumulativa, como determina a legislação para as empresas optantes do lucro real, com as alíquotas de 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS.

No regime tributário Lucro Real, o IRPJ foi calculado considerando um percentual de 15% sobre o lucro líquido, acrescido do adicional de 10% (sobre a parcela do lucro que excedeu R\$ 240.000,00 no ano). Já a apuração da CSLL foi realizada considerando um percentual de 9% sobre o lucro líquido.

A seguir serão demonstrados os cálculos do IRPJ e CSLL no regime Lucro Real, conforme demonstrado na **Tabela 3**.

TABELA 3 – Apuração do IRPJ e CSLL – Lucro Real.

Apuração IRPJ e CSLL - Lucro Real	
Base de Cálculo p/ IRPJ	853.081,16
Alíquota	15%
IRPJ a pagar	127.962,17
Base de Cálculo Adic. IRPJ	853.081,16
Parcela a Deduzir	(240.000,00)
Base de Cálculo Adic. IRPJ	613.081,16
Alíquota	10%
Adic. IRPJ a pagar	61.308,12
Base de Cálculo p/ CSLL	853.081,16
Alíquota	9%
CSLL a pagar	76.777,30

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para melhor entendimento do leitor, no que diz respeito ao total da carga tributária pelo regime tributário lucro real, o pesquisador elaborou um quadro sintetizado dos valores dos impostos apurados, a fim de propiciar melhor visualização e entendimento da totalização dos impostos, conforme demonstrado no **Quadro 6**.

Quadro 6 – Apuração dos impostos – Lucro Real.

Impostos - Lucro Real	R\$
ICMS	5.140,98
PIS	703,02
COFINS	3.238,15
INSS	59.628,39
IRPJ (Incluso adic. IRPJ)	189.270,29
CSLL	76.777,30
Total dos Impostos	334.758,13

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que no regime tributário lucro real os valores apurados em 31.12.2018 foram respectivamente R\$ 189.270,29 para o IRPJ (incluso R\$ 61.308,12 do adicional do IRPJ); R\$ 76.777,30 para a CSLL; R\$ 5.140,98 para o ICMS; R\$ 703,02 para o PIS; R\$ 3.238,15 para COFINS e R\$ 59.628,39 para o INSS. Assim, a carga tributária pelo regime tributário lucro real, totalizou R\$ 334.758,13, representando 7,70% sobre o total da receita bruta em 31.12.2018.

Na próxima seção são apresentados os resultados e realizadas as discussões referentes ao regime tributário Lucro Presumido.

4.2 Apuração dos impostos no Lucro Presumido

Nesta seção serão apresentadas as análises contábeis realizadas, simulando o regime tributário Lucro Presumido, com base nos dados coletados nos demonstrativos contábeis disponibilizados pela empresa, ano fiscal de 2018.

Para elaboração dos cálculos no regime tributário Lucro Presumido se fez necessário o levantamento da DRE em 31.12.2018, para apuração do IRPJ e da CSLL.

A seguir, será apresentada a apuração do resultado do exercício em 31.12.2018 pelo regime tributário Lucro Presumido, conforme demonstrado na **Tabela 4**.

TABELA 4 – Apuração do resultado do exercício em 31.12.2018 – Lucro Presumido.

Apuração do Resultado do Exercício - Lucro Presumido	R\$
Receita Bruta de Vendas	4.345.155,26
TOTAL DA RECEITA	4.345.155,26
ICMS	(5.140,98)
PIS s/ Vendas	(1.688,18)
COFINS s/ vendas	(7.791,59)
RECEITA LIQUIDA (VENDAS - IMPOSTOS)	4.330.534,51
CMV	(3.032.565,10)
LUCRO BRUTO	1.297.969,41
Despesas administrativas	(148.283,71)
Despesa com folha de pagamento (Salários)	(213.950,69)
INSS (Custo da empresa)	(59.628,39)
FGTS	(17.116,06)
Despesa com pro labore	(11.448,00)
LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL E IRPJ	847.542,56
Provisão p/ IRPJ	(62.903,10)
Provisão p/ CSLL	(46.927,68)
LUCRO LÍQUIDO FINAL	737.711,78

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que, pelo regime Lucro Presumido, após deduzir os valores dos impostos sobre o lucro, chegou a um lucro líquido final no valor de R\$ 737.711,78.

O PIS e COFINS foram apurados mensalmente pelo regime de incidência cumulativa,

ou seja, não havendo nenhum aproveitamento de crédito como determina a legislação, aplicando-se as alíquotas de 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS sobre a receita de vendas.

No regime tributário Lucro Presumido, o IRPJ foi calculado considerando um percentual de presunção do lucro de 8% (aplicado sobre a receita de vendas) para o IRPJ e, posteriormente, aplicada a alíquota de 15% acrescido do adicional de 10% (sobre o lucro que exceder R\$ 240.000,00 no ano).

A CSLL foi calculada considerando um percentual de presunção do lucro de 12% (aplicada sobre a receita de vendas) e, posteriormente, aplicada a alíquota de 9%.

A seguir serão demonstrados os cálculos do IRPJ e CSLL no regime Lucro Presumido, conforme demonstrado na **Tabela 5**.

TABELA 5 – Apuração do IRPJ e CSLL – Lucro Presumido.

Apuração IRPJ e CSLL - Lucro Presumido	
Base de Cálculo p/ IRPJ	4.345.155,26
Alíquota de Presunção	8%
Base de Cálculo p/ IRPJ	347.612,42
Alíquota	15%
IRPJ a pagar	52.141,86
Base de Cálculo Adic. IRPJ	347.612,42
Parcela a Deduzir	(240.000,00)
Base de Cálculo Adic. IRPJ	107.612,42
Alíquota	10%
Adic. IRPJ a pagar	10.761,24
Base de Cálculo p/ CSLL	4.345.155,26
Alíquota de Presunção	12%
Base de Cálculo p/ IRPJ	521.418,63
Alíquota	9%
CSLL a pagar	46.927,68

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para melhor entendimento do leitor, no que diz respeito ao total da carga tributária pelo regime tributário Lucro Presumido, o pesquisador elaborou um quadro sintetizado dos valores dos impostos apurados, a fim de propiciar melhor visualização e entendimento da totalização dos impostos, conforme demonstrado no **Quadro 7**.

Quadro 7 – Apuração dos impostos – Lucro Presumido.

Impostos - Lucro Presumido	R\$
ICMS	5.140,98
PIS	1.688,18
COFINS	7.791,59
INSS	59.628,39
IRPJ (Incluso adic. IRPJ)	62.903,10
CSLL	46.927,68
Total dos Impostos	184.079,92

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que, no regime tributário Lucro Presumido, os valores apurados em 31.12.2018 foram respectivamente R\$ 62.903,10 para o IRPJ (incluso R\$ 10.761,24 do adicional do IRPJ); R\$ 46.927,68 para a CSLL; R\$ 5.140,98 para o ICMS; R\$ 1.688,18 para o PIS; R\$ 7.791,59 para COFINS e R\$ 59.628,39 para o INSS.

Assim, a carga tributária pelo regime tributário Lucro Presumido, totalizou R\$ 184.079,92 representado 4,24% sobre o total da receita bruta em 31.12.2018.

Na próxima seção, serão apresentados os resultados e realizadas as discussões referentes ao regime tributário Simples Nacional.

4.3 Apuração dos impostos no Simples Nacional

Nesta seção serão apresentadas as análises contábeis realizadas, simulando o regime tributário Simples Nacional, com base nos dados coletados nos demonstrativos contábeis disponibilizados pela empresa, ano fiscal de 2018.

Para elaboração dos cálculos no regime tributário Simples Nacional se fez necessário o levantamento da DRE em 31.12.2018, para apuração dos impostos.

Ressalta-se que a drogaria em estudo está enquadrada na tabela do anexo I do Simples Nacional no ano de 2018 que é destinada ao comércio, na 6ª faixa com receita bruta entre R\$ 3.600.000,01 a R\$ 4.800.000,00, parcela a deduzir de R\$ 378.000,00 e com uma alíquota nominal de 19,00%.

Devido à drogaria estar enquadrada na 6ª faixa do anexo I, não possui uma alíquota determinada para a apuração do ICMS; assim, o ICMS foi calculado como nos demais regimes tributários (crédito nas entradas e débito nas saídas).

A seguir será apresentada a demonstração dos cálculos realizados pelo regime

tributário Simples Nacional, considerando a receita bruta total em 31.12.2018 conforme o **Quadro 8**.

Na sequência, será apresentado o percentual de repartição dos tributos conforme a **Tabela 6**.

Quadro 8 – Demonstração dos cálculos – Simples Nacional.

Cálculo Simples Nacional – Anexo I (Comércio)	
Receita Bruta 12 meses	4.345.155,26
Alíquota Nominal	19,00%
Valor Referencial I	825.579,49
Parcela a Deduzir	378.000,00
Valor Referencial II	447.579,49
/ Receita Bruta 12 meses	4.345.155,26
Alíquota Efetiva	10,30066

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que, aplicou-se a alíquota nominal sobre a receita bruta de vendas chegando ao valor referencial I. Na sequência, deduziu o valor de R\$ 378.000,00 obtendo o valor referencial II, que foi dividido pela receita bruta de vendas e, conseqüentemente, encontrando-se a alíquota efetiva.

TABELA 6 – Percentual de repartição dos tributos – Simples Nacional.

Impostos Simples Nacional	Rateio (%)	Rateio Alíquota Efetiva (%)	Faturamento (R\$)	Imposto (R\$)
IRPJ	13,50%	1,39059%	4.345.155,26	60.423,29
CSLL	10,00%	1,03007%	4.345.155,26	44.758,14
COFINS	28,27%	2,91200%	294.831,29	8.585,49
PIS	6,13%	0,63143%	294.831,29	1.861,65
CPP	42,10%	4,33658%	4.345.155,26	188.431,13
ICMS	-	-	-	-
Total	100,00	10,30066	-	304.059,70

Para a realização dos cálculos pelo Simples Nacional fez o rateio da alíquota efetiva encontrada no **Quadro 8** para cada tributo, com base nas alíquotas já determinadas pela legislação.

Para a apuração do IRPJ; CSLL e CPP aplicou-se as alíquotas efetivas sobre o total da receita bruta e, para a apuração do PIS e COFINS aplicou-se as alíquotas efetivas somente

sobre a receita tributada, desconsiderando-se a receita que teve incidência de PIS e COFINS monofásicos.

A seguir, será apresentada a apuração do resultado do em 31.12.2018 pelo regime tributário Simples Nacional, conforme demonstrado na **Tabela 7**.

TABELA 7 – Apuração do resultado do exercício em 31.12.2018 – Simples Nacional.

Apuração do Resultado do Exercício - Simples Nacional	R\$
Receita Bruta de Vendas	4.345.155,26
TOTAL DA RECEITA	4.345.155,26
ICMS	(5.140,98)
Simples Nacional	(304.059,70)
RECEITA LIQUIDA (VENDAS - IMPOSTOS)	4.035.954,58
CMV	(3.032.565,10)
LUCRO BRUTO	1.003.389,48
Despesas administrativas	(148.283,71)
Despesa com folha de pagamento (Salários)	(213.950,69)
FGTS	(17.116,06)
Despesa com pro labore	(11.448,00)
LUCRO LÍQUIDO FINAL	612.591,02

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que pelo regime Simples Nacional, após deduzir os valores dos impostos sobre o lucro, chegou a um lucro líquido final no valor de R\$ 612.591,02.

Para melhor entendimento do leitor, no que diz respeito ao total da carga tributária pelo regime tributário Simples Nacional, o pesquisador elaborou um quadro sintetizado dos valores dos impostos apurados, a fim de propiciar melhor visualização e entendimento da totalização dos impostos, conforme demonstrado no **Quadro 9**.

Quadro 9 – Apuração dos impostos – Simples Nacional.

Impostos - Simples Nacional	R\$
ICMS	5.140,98
PIS	1.861,65
COFINS	8.585,49
CPP	188.431,13
IRPJ	60.423,29
CSLL	44.758,14
Total dos Impostos	309.155,68

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que no regime tributário Simples Nacional os valores apurados em 31.12.2018 foram respectivamente R\$ 60.423,29 para o IRPJ; R\$ 44.758,14 para a CSLL; R\$ 5.140,98 para o ICMS; R\$ 1.861,65 para o PIS; R\$ 8.585,49 para COFINS, e R\$ 188.431,13 para a CPP.

Assim, a carga tributária pelo regime tributário Simples Nacional, totalizou R\$ 309.155,68, representado 7,11% sobre o total da receita bruta em 31.12.2018.

Nesta seção, foi demonstrado o lucro líquido e o total da carga tributária 31.12.2018 nos três regimes tributários pesquisados, em que se verificou que cada um dos regimes tributários apresentou cargas tributárias distintas.

Assim, conforme analisado, percebe-se que o regime tributário que resultou na maior incidência de tributos foi o Lucro Real, já o de menor incidência foi o Lucro Presumido, consequentemente comprovando a hipótese deste estudo.

Na próxima seção será abordado o grupo 2, que trata da síntese dos resultados e discussão apresentados neste TCC.

4.4 Síntese dos resultados e discussão

Nesta seção será apresentada a síntese dos resultados e discussão da simulação dos três regimes tributários.

A seguir, será demonstrado a receita bruta de vendas e o total da carga tributária relativos aos regimes tributários Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, conforme o **Quadro 10**.

Quadro 10 – Total da carga tributária: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Regime Tributário	Receita Bruta de Vendas	Total dos Impostos	(%) sobre a Receita Bruta
Lucro Real	R\$ 4.345.155,26	R\$ 334.758,13	7,70
Lucro Presumido	R\$ 4.345.155,26	R\$ 184.079,92	4,24
Simples Nacional	R\$ 4.345.155,26	R\$ 309.155,68	7,11

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pelos regimes tributários Lucro Real e Lucro Presumido, o INSS sobre a folha de pagamento foi calculado com a alíquota base de 20% e, a alíquota de 2% para o risco ambiental do trabalho (RAT), alíquota de 0,5% para o fator acidentário de prevenção (FAP),

obtendo-se o RAT ajustado de 1% e alíquota de 5,8% destinada a contribuição com terceiros. Esses percentuais foram determinados de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) da empresa. Para o cálculo do FGTS, aplicou-se a alíquota de 8% sobre a folha de pagamento.

Observa-se, que de acordo com as simulações apresentadas em cada regime tributário, o que mostrou maior incidência de impostos durante o ano de 2018 foi o resultado pelo Lucro Real, um valor de R\$ 334.758,13, seguido pelo Simples Nacional com um valor de R\$ 309.155,68 e, conseqüentemente, por último, sendo o que obteve a menor incidência de impostos, o Lucro Presumido com um valor de R\$ 184.079,92 sendo o regime tributário pelo qual a empresa opta.

Assim, diante os resultados obtidos pode-se afirmar que no ano de 2018 o regime tributário Lucro Presumido é o mais indicado para a drogaria em estudo, devido ter apresentado a menor carga tributária durante os doze meses.

CONCLUSÃO

Diante o exposto, entende-se que, é necessário cada vez mais buscar recursos que diminuam os efeitos tributários sobre as operações das empresas, pois, a legislação tributária é considerada bastante complexa, o que faz com que estas paguem altos montantes de impostos sobre as suas receitas. Assim, os empreendedores necessitam de alternativas precisas para a redução de seus custos, e para que obtenham sucesso, é necessário um estudo das informações contábeis da empresa, visando encontrar lacunas e alternativas que maximizem os seus resultados.

O planejamento tributário é uma ferramenta eficaz, e quando estudado e aplicado de maneira correta pode resultar em uma real economia de impostos para as empresas, sem infringir a legislação. Assim, através do planejamento tributário é possível que os gestores tenham uma gestão eficaz sobre a carga tributária das empresas e, principalmente, consigam aderir ao melhor enquadramento tributário para as mesmas.

Desta forma, este trabalho de conclusão de curso teve como objetivo geral avaliar as formas de tributação Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional apurando a forma de tributação mais econômica e vantajosa para uma drogaria estabelecida em um município do Centro-Oeste de Minas Gerais, no ano 2018. Assim, através deste estudo, procura-se encontrar resposta para a seguinte questão investigativa: Qual o regime tributário menos oneroso para que a drogaria consiga ter o menor custo tributário possível?

Com base nos resultados e nas discussões realizadas na seção anterior, chegou-se aos seguintes resultados.

Para o primeiro objetivo específico, que trata do levantamento dos dados acerca dos demonstrativos contábeis da empresa, ano fiscal de 2018, os mesmos foram fornecidos pela contabilidade da drogaria em estudo, conforme autorização da proprietária, e foram coletados pela demonstração do resultado do exercício referente ao ano de 2018. Após a coleta dos dados, os mesmos foram tabulados no *software* Excel para facilitar as simulações e comparações, minimizando a probabilidade de erros. Assim, diante as informações levantadas foi possível realizar uma simulação entre os três regimes tributários, Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Para o segundo objetivo específico, que visa: apresentar, a partir dos demonstrativos contábeis, os resultados relativos ao regime tributário adotado no ano fiscal de referência, o regime tributário adotado pela drogaria no ano de 2018 é o Lucro Presumido, assim, diante das simulações realizadas, conclui-se que, pelo regime tributário Lucro Presumido, no ano de

2018 após a dedução dos valores dos impostos sobre o lucro, chegou-se a um lucro líquido no valor de R\$ 737.711,78 conforme a **(Tabela 4)**, totalizando uma carga tributária no valor de R\$ 184.079,92 conforme o **Quadro 7**, o que representa 4,24% da receita de vendas.

Para o terceiro objetivo específico, que visa: comparar o resultado do regime tributário adotado pela empresa com os demais regimes permitidos na legislação, e indicar, descrevendo suas principais vantagens, o mais adequado para a empresa em estudo, em relação ao regime tributário que gera menor impacto tributário. Mediante as simulações realizadas, em relação ao total da carga tributária, concluiu-se que a o regime que gerou maior carga tributária foi o Lucro Real, totalizando um valor de R\$ 334.758,13 (7,70% sobre a receita de vendas), seguido pelo Simples Nacional com um valor total de R\$ 309.155,68 (7,11% sobre a receita de vendas), e o de menor valor apresentado entre os três regimes foi o Lucro Presumido, no valor de R\$ 184.079,92 (4,24% sobre a receita de vendas), regime adotado pela empresa.

Em relação ao lucro líquido, pelo Lucro Real foi apurado um lucro líquido no exercício no valor de R\$ 587.033,57. Já pelo Simples Nacional um valor de R\$ 612.591,02 e, conseqüentemente, o Lucro Presumido apresentou o maior lucro líquido, no valor de R\$ 737.711,78.

Diante das informações, entende-se que a forma de tributação pelo Lucro Presumido se torna mais adequada em relação ao Lucro Real, já que tanto as alíquotas do IRPJ e da CSLL são pré-fixadas, trazendo mais facilidade na apuração dos impostos. Contudo, para as empresas que possuem uma margem superior a 8% de lucro, a opção pelo Lucro Presumido se torna vantajosa. No caso da drogaria, a opção pelo Lucro Presumido se torna vantajosa, por ter sido o regime que teve a menor carga tributária e, conseqüentemente, maior lucro líquido, permitindo assim que haja a redução dos preços de seus produtos e/ou serviços e novos investimentos, devido aos recursos economizados.

Assim, entende-se, que diante dos resultados apresentados, que os objetivos propostos da pesquisa foram alcançados e a questão investigativa respondida, conforme as pesquisas bibliográficas realizadas e os dados levantados nos demonstrativos contábeis fornecidos pela contabilidade da empresa. Por meio deste estudo, conclui-se que o regime tributário Lucro Presumido é o mais adequado para que a drogaria tenha o menor custo tributário.

Ressalta-se que a presente pesquisa teve como foco principal apenas uma das práticas do planejamento tributário, que é a escolha da melhor forma de tributação através dos cálculos dos tributos em cada regime tributário. Assim, diante dos resultados e conclusões aqui discutidas, conclui-se que o objetivo geral deste trabalho foi alcançado, ao apurar a forma de tributação mais econômica e vantajosa para a drogaria em estudo.

REFERÊNCIAS

BARBOZA, Jovi. **Contabilidade e Planejamento Tributário**. 9. ed. Maringá: Projus, 2017.

BERTUCCI, Janete Lara de Oliveira. **Metodologia Básica para Elaboração de Trabalhos de Conclusão de Cursos (TCC): Ênfase na elaboração de TCC de Pós-Graduação *Lato Sensu***. São Paulo: Atlas, 2011.

BORBA, Claudio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Método, 2019.

BRASIL. **Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido**. Receita Federal. 2015. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/CSLL>>. Acesso em: 15 ago. 2019.

BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2017**. Receita Federal. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 155, de 27 de outubro de 2016**. Brasília, 27 out. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 06 jun. 2019.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CORRER, Cassyano J; OTUKI, Michel F. **A prática farmacêutica na farmácia comunitária**. Porto Alegre: Artmed, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Fiscal e Tributária: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2014.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

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

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário: para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 38. ed. São Paulo: Ir Publicações, 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **5 Principais Erros na Elaboração do Planejamento Tributário**: Segundo especialistas, empresas devem observar algumas características do planejamento tributário para não correr riscos. IBPT, 15abr. 2019. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2770/5-principais-erros-na-elaboracao-do-planejamento-tributario>; Acesso em: 07 ago 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Censo Demográfico 2010**. IBGE, 2010. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/dores-do-indaia/panorama>; Acesso em: 03 maio 2019.

KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2019.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. **Princípios Constitucionais Tributários Vigentes no Brasil**. 2013. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8219/Principios-constitucionais-tributarios-vigentes-no-Brasil>>. Acesso em: 05 abr. 2019.

NASCIMENTO, Luiz Paulo do. **Elaboração de Projetos de pesquisa: Monografia, dissertação, teses e estudo de casos, com base em metodologia científica**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

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

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com as respostas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Geral**. Curitiba: Intersaberes, 2016.

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

PEREIRA, J. A. **Lucro Presumido ou lucro real ?**. 2019. Disponível em: <http://www.cebrasse.org.br/downloads/html/lucro_presumido_real.html>. Acesso em: 27 abr. 2019.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <https://drive.google.com/file/d/1lp5R-RyTrt6X8UPoq2jJ8gO3UEfM_JJd/view>. Acesso em: 11 ago. 2019.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 6. ed. São Paulo: Método, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SILVA, E. L. da; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2005.

SINDUSFARMA. **Perfil da Indústria Farmacêutica**. 2018. Disponível em: <<http://sindusfarma.org.br/arquivos/Perfil-IF2018.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2019.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade Tributária: Aspectos práticos e conceituais**. São Paulo: Atlas, 2018.

SZUSTER, Natan et al. **Contabilidade Geral: Introdução à contabilidade societária**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

TORRES, V. **Simple Nacional: Guia Completo do Super Simple 2017. Contabilizei**. 2017. Disponível em: < <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/tabela-simples-nacional/>>. Acesso em: 15 jun. 2019.

APÊNDICE A – Demonstração do resultado do exercício em 31.12.2018

Demonstração do Resultado do Exercício em 31.12.2018	
Receita Bruta de Vendas	4.345.155,26
Receitas Financeiras	-
Receitas Não Operacionais	-
Custo das Mercadorias Vendidas	3.032.565,10
Despesas Administrativas	450.426,85
Água	4.789,91
Lanches e Refeição	2.662,90
Internet	960,00
CRF	443,87
Honorários Contábeis	22.896,00
Material de Uso e Consumo	29.360,25
Material de Escritório	2.050,35
Pro-labore	11.448,00
Propagandas e Anúncios	14.800,00
Uniformes	2.909,64
Associações e Entidades de Classe	1.227,00
Despesas c/ Cartão de Crédito	6.973,01
Combustível e Lubrificante	5.729,54
Promoções	752,00
Telefone	6.023,14
Energia Elétrica	20.902,38
Mensalidades	25.803,72
Despesa c/ Folha de Pagamento	213.950,69
Despesa c/ Encargos Previdenciários	76.744,45
Despesas Tributárias	124.451,53
ICMS	5.140,98
IRPJ	62.903,10
CSLL	46.927,68
PIS	1.688,18
COFINS	7.791,59
Resultado do Exercício	737.711,78

APÊNDICE B – Apuração do ICMS no ano de 2018

Apuração ICMS Ano 2018						
Alíquota	Base de Cálculo R\$	Base de Cálculo R\$	Imposto Creditado R\$	Imposto Debitado R\$	ICMS a pagar R\$	ICMS Creditado R\$
18%	ICMS s/ compras	ICMS s/ vendas	-	-	-	-
Janeiro	15.950,06	17.880,39	2.871,01	3.218,47	347,46	-
Fevereiro	13.916,04	15.888,12	2.504,89	2.859,86	354,97	-
Março	20.929,78	18.922,91	3.767,36	3.406,12	-	361,24
Abril	20.528,88	18.368,49	3.695,20	3.306,33	-	388,87
Maior	15.451,64	16.910,29	2.781,30	3.043,85	-	487,56
Junho	14.934,08	19.748,96	2.688,13	3.554,81	379,12	-
Julho	17.391,11	21.891,97	3.130,40	3.940,55	810,15	-
Agosto	18.829,07	20.235,60	3.389,23	3.642,41	253,18	-
Setembro	18.067,47	19.042,53	3.252,14	3.427,66	175,52	-
Outubro	12.624,48	18.123,42	2.272,41	3.262,22	989,81	-
Novembro	16.221,29	16.078,83	2.919,83	2.894,19	-	25,64
Dezembro	12.784,07	23.097,46	2.301,13	4.157,54	1.830,77	-
Total do ICMS a pagar					5.140,98	

APÊNDICE C – Apuração PIS/COFINS cumulativo e não cumulativo ano 2018

Apuração PIS/COFINS Cumulativo Ano 2018				
-	Base de Cálculo R\$	Base de Cálculo R\$	PIS a pagar R\$	COFINS a pagar R\$
MESES	PIS (0,65%)	COFINS (3%)	-	-
Janeiro	20.445,08	20.445,08	132,89	613,35
Fevereiro	18.326,07	18.326,07	119,12	549,78
Março	22.243,30	22.243,30	144,58	667,30
Abril	21.719,18	21.719,18	141,17	651,58
Maiο	20.060,62	20.060,62	130,39	601,82
Junho	23.217,62	23.217,62	150,91	696,53
Julho	24.600,66	24.600,66	159,90	738,02
Agosto	24.198,33	24.198,33	157,29	725,95
Setembro	21.286,93	21.286,93	138,37	638,61
Outubro	20.107,51	20.107,51	130,70	603,23
Novembro	18.244,60	18.244,60	118,59	547,34
Dezembro	25.269,79	25.269,79	164,25	758,09
TOTAL			1.688,18	7.791,59

Apuração PIS/COFINS Não-Cumulativo Ano 2018						
-	Base de Cálculo R\$	Base de Cálculo R\$	PIS s/ Compras	PIS s/ Vendas	COFINS s/ Compras	COFINS s/ Vendas
MESES	Compras	Vendas	1,65%	1,65%	7,60%	7,60%
Janeiro	16.717,07	20.445,08	275,83	337,34	1.270,50	1.553,83
Fevereiro	14.561,34	18.326,07	240,26	302,38	1.106,66	1.392,78
Março	21.651,88	22.243,30	357,26	367,01	1.645,54	1.690,49
Abril	21.470,87	21.719,18	354,27	358,37	1.631,79	1.650,66
Maiο	16.771,45	20.060,62	276,73	331,00	1.274,63	1.524,61
Junho	17.158,87	23.217,62	283,12	383,09	1.304,07	1.764,54
Julho	18.907,03	24.600,66	311,97	405,91	1.436,93	1.869,65
Agosto	14.561,34	24.198,33	240,26	399,27	1.106,66	1.839,07
Setembro	22.862,53	21.286,93	377,23	351,23	1.737,55	1.617,81
Outubro	21.598,69	20.107,51	356,38	331,77	1.641,50	1.528,17
Novembro	16.844,13	18.244,60	277,93	301,04	1.280,15	1.386,59
Dezembro	14.007,31	25.269,79	231,12	416,95	1.064,56	1.920,50
TOTAL			3.582,36	4.285,36	16.500,55	19.738,70

APÊNDICE D – Encargos sobre a folha de pagamento em 31.12.2018

Folha de Pagamento em 31.12.2018			
Empresa		(%)	Valor da Contribuição
Base da Contribuição	R\$ 213.950,69	20	R\$ 42.790,14
Contribuintes Individuais	R\$ 11.448,00	20	R\$ 2.289,60
Total	-	-	R\$ 45.079,74

RAT		Alíquota RAT (%)	FAP (%)	RAT ajustado (%)	Valor da Contribuição
Base da Contribuição	R\$ 213.950,69	2,0000	0,5000	1,0000	R\$ 2.139,51
Total	-	-	-	-	R\$ 2.139,51

Terceiros		(%)	Valor da Contribuição
Base da Contribuição	R\$ 213.950,69	5,80	R\$ 12.409,14
Total	-	-	R\$ 12.409,14

Custo da Empresa		Total	
Valor do INSS		R\$	47.219,25
Valor das Outras Entidades		R\$	12.409,14
Custo Total	-	-	R\$ 59.628,39

FGTS		(%)	Total
Base de Cálculo	R\$ 213.950,69	8,00	R\$ 17.116,06

ANEXO A – Ficha de consentimento para a coleta de dados
FICHA DE CONSENTIMENTO PARA A COLETA DE DADOS

CONSENTIMENTO LIVRE E INFORMADO para a participação em pesquisa sobre **“INCLUIR TÍTULO”** referente ao **TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)**, na modalidade **Monografia**, do Curso de Ciências Contábeis, da Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São Francisco, realizado por **SEU NOME**, no segundo semestre de 2019.

Prezado(a) Senhor(a), você é convidado(a) a participar da pesquisa INCLUIR O TEMA a ser desenvolvida por estudante de graduação da FASF. O objetivo da pesquisa é INCLUIR O OBJETIVO E JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.

Sua participação no estudo será específica ao assunto relacionado ao ambiente organizacional da empresa, especificamente, **XXXXX**, sendo, portanto, completamente voluntária e será garantida a confidencialidade das informações, se necessário. Os resultados desse estudo serão apresentados de forma agregada. Se você desejar o anonimato, esse será aceito, e, desse modo, os resultados obtidos serão sigilosos, não implicando nenhum tipo de constrangimento pessoal. Para isso, assinale a opção **“Anonimato”** no quadro abaixo.

CONSENTIMENTO LIVRE E INFORMADO

Com base no exposto acima, eu, nome completo do sujeito, brasileiro, idade, estado civil, profissão, RG, dou meu consentimento para participar voluntariamente dessa pesquisa, considerando todas as explicações e a garantias subjacentes. Ressalvo que a qualquer momento poderei solicitar a retirada dos dados divulgados.

Anonimato:

Outra forma: _____

Luz-MG, dd de mmmm de 2019.

(Assinatura do Participante)

(Assinatura do (a) estudante-pesquisador)