

**UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CAMPUS UNIVERSITÁRIO DE GUAPORÉ
ÁREA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO**

VINÍCIUS FAVRETTO NGNOATTO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE ESCAVAÇÕES, TERRAPLANAGEM
E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS NA CIDADE DE GUAPORÉ/RS**

GUAPORÉ/RS

2020

VINÍCIUS FAVRETTO NGNOATTO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE ESCAVAÇÕES, TERRAPLANAGEM
E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS NA CIDADE DE GUAPORÉ/RS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Administração da Universidade de Caxias do Sul, Campus de Guaporé, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Leonardo da Costa Bagattini.

GUAPORÉ/RS

2020

VINÍCIUS FAVRETTO NGNOATTO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE ESCAVAÇÕES, TERRAPLANAGEM
E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS NA CIDADE DE GUAPORÉ/RS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Administração da Universidade de Caxias do Sul, Campus de Guaporé, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Aprovado em 06 de julho de 2020.

Banca Examinadora

Prof. Esp. Leonardo da Costa Bagattini
Universidade de Caxias do Sul – Orientador

Prof. Me Edson Klein
Universidade de Caxias do Sul

Prof. Me Francisco Lúcio Salvagni
Universidade de Caxias do Sul

GUAPORÉ/RS

2020

RESUMO

Este estudo traz por objetivo identificar o planejamento tributário adequado para uma empresa que atue no ramo de escavações e terraplanagem e locação de máquinas na cidade de Guaporé/RS por meio de uma pesquisa de natureza qualitativa de nível exploratório, com procedimentos bibliográficos e documentais e com estratégia de estudo de caso único. O Planejamento Tributário é abordado em termos conceituais e de aplicação observando os regimes do Lucro Real Anual, Lucro Real Trimestral, Lucro Presumido e Simples Nacional. As análises comparativas são efetuadas a partir dos dados consolidados do exercício de 2018 e permitem a comparação dos regimes em cada forma tributação. Restou evidente que a forma de tributação pelo regime do Lucro Real Anual é a menos onerosa para a empresa em estudo.

Palavras chave: Planejamento tributário. Tributação. Lucro real. Lucro presumido. Simples nacional.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modalidades Atuais de Tributação	25
Figura 2 - Encerramentos trimestrais	37
Figura 3 - Tributos incidentes no Lucro Real Anual	56
Figura 4 - Tributos incidentes no Lucro Real Trimestral.....	59
Figura 5 - Tributos incidentes no Lucro Presumido	63
Figura 6 - Receita por atividade.....	64
Figura 7 - Tributos incidentes no Simples Nacional.....	71
Figura 8 - Comparativo Lucro Real Anual, Lucro Real Trimestral, Lucro Presumido e Simples Nacional	72

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Anexo I – Alíquotas do Simples Nacional – Comércio.....	30
Quadro 2 – Anexo I – Partilha do Simples Nacional – Comércio.....	30
Quadro 3 – Anexo II – Alíquotas do Simples Nacional – Indústria.....	30
Quadro 4 – Anexo II – Partilha do Simples Nacional – Indústria.....	30
Quadro 5 – Anexo III – Alíquotas do Simples Nacional – Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no §5º C do art. 18 desta Lei Complementar.....	31
Quadro 6 – Anexo III – Partilha do Simples Nacional – Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no §5º C do art. 18 desta Lei Complementar.....	31
Quadro 7 – Anexo IV – Alíquotas do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no §5º C do art. 18 desta Lei Complementar.....	31
Quadro 8 – Anexo IV – Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no §5º C do art. 18 desta Lei Complementar.....	32
Quadro 9 – Anexo V – Alíquotas do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no §5º I do art. 18 desta Lei Complementar.....	32
Quadro 10 – Anexo V – Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no §5º I do art. 18 desta Lei Complementar.....	32
Quadro 11 – Percentuais de Presunção de Lucro.....	34
Quadro 12 – Passos do Planejamento Tributário.....	40
Quadro 13 – Cronograma.....	46
Quadro 14 – Demonstração do Resultado do Exercício no ano de 2018.....	47
Quadro 15 – Resultado acumulado da empresa no ano de 2018.....	48
Quadro 16 – IRPJ e CSLL Mensal com base no Lucro Real Anual.....	49
Quadro 17 – Apuração dos créditos de PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não cumulativo.....	50
Quadro 18 – Apuração dos débitos de PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não cumulativo.....	51
Quadro 19 – Apuração dos débitos de PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não cumulativo – Alíquota diferenciada.....	51
Quadro 20 – Cálculo do valor a recolher de PIS/PASEP e COFINS com incidência não cumulativa.....	52
Quadro 21 – Apuração INSS empregados – Lucro Real.....	53
Quadro 22 – Apuração INSS empregadores – Lucro Real.....	54
Quadro 23 - Total INSS ano 2018 – Lucro Real.....	54

Quadro 24 – Cálculo do ISS.....	55
Quadro 25 – Total de tributos devidos pela Empresa Y na modalidade do Lucro Real Anual	56
Quadro 26 – IRPJ e CSLL Mensal com base no Lucro Real Trimestral	57
Quadro 27 – Total de tributos devidos pela Empresa Y na modalidade do Lucro Real Trimestral	59
Quadro 28 – Apuração IRPJ – Lucro Presumido	60
Quadro 29 - Apuração CSLL – Lucro Presumido	61
Quadro 30 - Apuração dos débitos de PIS/PASEP e da COFINS pelo regime cumulativo	61
Quadro 31 - Total de tributos devidos pela Empresa Y na modalidade do Lucro Presumido .	63
Quadro 32 - Apuração Simples Nacional – Anexo III.....	65
Quadro 33 - Apuração Simples Nacional – Anexo IV sem retenção de ISS	66
Quadro 34 - Apuração Simples Nacional – Anexo IV com retenção de ISS.....	67
Quadro 35 - Total Simples Nacional - Anexo III e Anexo IV	67
Quadro 36 - Apuração INSS empregados Anexo IV – Simples Nacional.....	68
Quadro 37 - Apuração INSS dos empregadores – Simples Nacional.....	69
Quadro 38 – Total INSS – Simples Nacional.....	69
Quadro 39 - Total de tributos devidos pela empresa no Simples Nacional	70
Quadro 40 - Análise comparativa entre as modalidades de tributação	71

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 Objetivo Geral.....	12
1.2.2 Objetivos Específicos	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONCEITOS E ELEMENTOS	13
2.1.1 Fato Gerador	14
2.1.2 Contribuinte ou Responsável	14
2.1.3 Base de Cálculo.....	15
2.1.4 Alíquota	15
2.1.5 Adicional de alíquota.....	16
2.1.6 Prazo de pagamento	16
2.1.7 Princípios constitucionais tributários	16
2.1.8 Imunidade tributária.....	18
2.1.9 Isenção tributária	19
2.1.10 Redução de base tributária	19
2.2 TRIBUTOS E SUA CONCEITUAÇÃO	19
2.2.1 Espécies de Tributos.....	20
2.2.2 Impostos.....	21
2.2.3 Taxas.....	22
2.2.4 Contribuição de Melhoria	22
2.2.5 Contribuições Sociais	23
2.2.6 Contribuições Econômicas e Especiais	25
2.3 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO	25
2.3.1 Simples Nacional	26
2.3.2 Lucro Presumido	33
2.3.3 Lucro Real anual.....	34
2.3.4 Lucro Real trimestral.....	37
2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	38
2.4.1 Elisão Fiscal	41
2.4.2 Evasão Fiscal	41

3 METODOLOGIA	43
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	43
3.2 PARTICIPANTES DO ESTUDO	44
3.3 PROCESSO DE COLETA DE DADOS.....	44
3.4 PROCESSO DE ANÁLISE DE DADOS	45
3.5 CRONOGRAMA.....	46
4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS	47
4.1 RESULTADO DA EMPRESA	47
4.2 LUCRO REAL ANUAL	49
4.2.1 Cálculo do IRPJ e da CSLL.....	49
4.2.2 Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS incidência não cumulativa.....	50
4.2.3 Cálculo do INSS.....	53
4.2.4 Cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	55
4.2.5 Impostos devidos da modalidade Lucro Real Anual.....	55
4.3 LUCRO REAL TRIMESTRAL	57
4.3.1 Cálculo do IRPJ e da CSLL.....	57
4.3.2 Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS incidência não cumulativa.....	58
4.3.3 Cálculo do INSS.....	58
4.3.4 Cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	58
4.3.5 Impostos devidos da modalidade Lucro Real Trimestral.....	58
4.4 LUCRO PRESUMIDO	60
4.4.1 Cálculo do IRPJ e da CSLL.....	60
4.4.2 Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS incidência cumulativa.....	61
4.4.3 Cálculo do INSS.....	62
4.4.4 Cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	62
4.4.5 Impostos devidos da modalidade Lucro Presumido	62
4.5 SIMPLES NACIONAL.....	64
4.5.1 Cálculo do Simples Nacional.....	65
4.5.2 Cálculo do INSS.....	68
4.5.3 Impostos devidos da modalidade Simples Nacional.....	70
4.6 ANÁLISE COMPARATIVA	71
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	73

REFERÊNCIAS.....	74
-------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

A sobrevivência das organizações no mercado está cada vez mais difícil e é um trabalho árduo e desafiador devido à globalização da economia e a elevada carga tributária brasileira. Buscando adequação ao mercado e evolução, as empresas devem investir na ampliação da estrutura, na qualidade dos produtos e dos serviços disponibilizados aos consumidores; porém, os custos sobre o empreendimento e a alta carga tributária são impeditivos para que as organizações tenham recursos suficientes e obtenham o resultado desejado.

Pelo fato da carga tributária ser bastante elevada, é um tema em constante reflexão e discussão entre a população brasileira em geral, dessa forma, é um fato que qualquer pessoa, seja ela jurídica (empresa) ou física (consumidor) possa observar, gerando reclamação constante, tanto pelos consumidores, pelo preço final estar elevado e os custos para as empresas que diminuem o lucro e oneram os produtos vendidos e os serviços prestados.

A carga tributária é o principal meio de financiamento do Estado, visto que é a principal fonte de arrecadação, sendo utilizada para pagar as despesas e os custos do governo. Quando o Estado encontra dificuldades, o principal meio de solucionar esse problema é elevando a carga tributária.

Diante disso, planejar nas organizações é de suma importância para que as mesmas busquem uma lucratividade maior para conseguir se estabilizar no mercado e aumentar a competitividade. E, por isso é imprescindível que as empresas planejem a forma de tributação mais vantajosa, respeitando a legislação vigente, para reduzir os impostos gerados pelas suas atividades e pelo faturamento sem comprometer a legalidade de suas operações.

Então, o planejamento tributário é a forma que os gestores das empresas têm de observar, através de relatórios gerenciais e gráficos, qual a melhor forma de tributação para determinada organização, obedecendo à legislação em vigor, reduzindo de forma lícita os tributos pagos pela empresa. Entretanto, existem empresas que buscam meios de reduzir sua carga tributária através de forma ilícita, caracterizada como sonegação fiscal.

Conforme o Art. 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, existem três regimes de tributação: o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Lucro Arbitrado para fins de Imposto de Renda, e para as pessoas jurídicas enquadradas como micro e pequenas empresas, existe a Lei Complementar nº 123/2006. Lei esta que instituiu o Simples Nacional. Com isso, o planejamento tributário se torna fundamental para a sobrevivência das organizações, uma vez

que a função desejada é a diminuição de pagamento de valores em impostos, que representa boa parte do faturamento das organizações.

Diante disso, considerando a possibilidade de enquadramento em cada regime de tributação, faz-se necessário o planejamento tributário para diminuição de despesas e encontrar a forma de tributação mais vantajosa para a organização. Assim, o presente estudo tem como principal finalidade identificar o planejamento tributário adequado para uma empresa que atue no ramo de escavações e terraplanagem e locação de máquinas na cidade de Guaporé/RS.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Com o mercado de negócios cada vez mais acirrado e competitivo entre as empresas é um desafio árduo e contínuo para as organizações se manterem vivas. Diante disso, vem ao encontro o planejamento tributário, para fins de controle e tomada de decisão pela administração da empresa, com o objetivo de aumentar a lucratividade e não apenas atender aos requisitos do FISCO.

De modo geral, planejamento tributário é utilizado por contadores e especialistas e serve como instrumento para reduzir os custos tributários das empresas, utilizando processos permitidos pela legislação tributária, a fim de amenizar custos, sendo fundamental para o fluxo de caixa das organizações.

A empresa em estudo é uma prestadora de serviços e atua no ramo de escavações e terraplanagem e também atua no ramo de locação de máquinas. Em âmbito Federal tributa pelo Lucro Real Mensal, em âmbito Estadual é empresa Geral e as apurações de PIS/PASEP e COFINS são feitas pela forma não cumulativa.

O problema em questão a ser resolvido neste estudo é: *qual o planejamento tributário adequado para uma empresa que atue no ramo de escavações e terraplanagem e locação de máquinas na cidade de Guaporé/RS?*

1.2 OBJETIVOS

Diehl e Tatim (2004, p. 97) definem que o objetivo geral “determina o que se pretende realizar para obter resposta ao problema proposto, de um ponto de vista geral” e os objetivos específicos “determinam os aspectos a serem estudados, necessários ao alcance do objetivo geral”.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho se define em identificar o planejamento tributário adequado para uma empresa que atue no ramo de escavações e terraplanagem e locação de máquinas na cidade de Guaporé/RS.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Conceituar o sistema tributário brasileiro;
- b) Apresentar os métodos de tributação aplicáveis às empresas brasileiras;
- c) Evidenciar os fatores componentes do planejamento tributário;
- d) Identificar o planejamento tributário adequado para uma empresa que atue no ramo de escavações e terraplanagem e locação de máquinas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O objetivo deste capítulo é a revisão de literatura sobre o tema em estudo, sendo ele o planejamento tributário propriamente dito. Nele são analisados os conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal e as espécies de tributos; os conceitos e elementos do Sistema Tributário Nacional. Findando, são explanadas as formas de tributação vigentes na legislação federal e estadual e os respectivos impostos e contribuições devidos.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONCEITOS E ELEMENTOS

Conforme a Constituição Federal de 1988, o Sistema Tributário Nacional foi constituído para controlar, através de normas, o recolhimento dos tributos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para financiar as atividades do Estado. Esses tributos podem ser cobrados diretamente pelo Estado, através do patrimônio e renda da pessoa física ou jurídica, e indiretamente, como consequência da compra ou prestação de serviço adquirida (FABRETTI; FABRETTI, 2007).

O Art. 145 da Constituição Federal de 1988 estabelece que os tributos sejam instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (HAUSER, 2017):

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

I - Impostos;

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

III - Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

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

Segundo Oliveira *et al.* (2015, p. 5) na constituição em vigor, estão distribuídos desta forma a competência de estabelecer os tributos entre os diversos níveis do governo:

Compete à União instituir impostos sobre:

- importação de produtos estrangeiros;
- exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- rendas e proventos de qualquer natureza;
- produtos industrializados;

- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários;
- propriedade territorial rural;
- grandes fortunas.

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos;
- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- propriedades de veículos automotores.

Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- propriedades predial e territorial urbana;
- transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalvadas as exceções legais;
- serviços de qualquer natureza.

Como cita Hauser (2017), existem elementos fundamentais em um tributo, que são eles: Fato gerador, contribuinte ou responsável, base de cálculo, alíquota, adicional e prazo de pagamento. No decorrer do presente estudo são abordados os conceitos de cada um desses elementos.

2.1.1 Fato Gerador

“Denomina-se fato gerador a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária” (FABRETTI, 2017, p. 156).

No Art. 114 do Código Tributário Nacional é descrito que o “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”; ou seja, o fato gerador é a hipótese de incidência tributária, onde nasce a obrigação tributária e se torna exigente o ônus para o contribuinte (HAUSER, 2017).

2.1.2 Contribuinte ou Responsável

Conforme cita Fabretti (2017), no Art. 121 do Código Tributário Nacional são definidos os conceitos de contribuinte e responsável.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em outras palavras, contribuinte é aquele que tem relação direta com o fato gerador, enquanto responsável é a pessoa que a lei atribui responsabilidade como sujeito passivo da obrigação tributária (HAUSER, 2017).

2.1.3 Base de Cálculo

“É o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar” (FABRETTI, 2017, p. 156).

Hauser (2017, p. 47), também afirma que a base de cálculo “é o valor sobre o qual se aplica a alíquota para determinar o montante do tributo devido”.

2.1.4 Alíquota

A alíquota é um fator definido por lei, que serve para indicar o percentual e aplicar na base de cálculo para determinar o montante do tributo. (HAUSER, 2017).

Relacionado a isso, Fabretti (2017, p. 159) afirma que “as alíquotas podem ser fixas, *ad valorem* (proporcionais) ou específicas. A lei pode estabelecer uma tabela progressiva em que a alíquota vai sendo elevada, incidindo sobre faixas de valores cada vez maiores”.

As alíquotas fixas “são aquelas determinadas em lei por um valor fixo, em moeda ou por unidades de moeda fiscal, geralmente é empregada para definir o valor das multas a serem aplicadas” (FABRETTI, 2017, p. 160).

Fabretti (2017, p. 160), evidencia que as alíquotas *ad valorem* ou proporcionais: a lei estabelece um percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, que é o valor da operação, determina o valor do montante do tributo devido.

As alíquotas específicas são definidas por Fabretti (2017, p. 160) como “determinado valor em moeda nacional sobre uma unidade de medida (metros, quilos, litros, toneladas, etc)”.

Tabela progressiva é o percentual que vai sendo elevado em proporção ao aumento do valor da base de cálculo (FABRETTI, 2017).

2.1.5 Adicional de alíquota

Fabretti (2017, p. 162) cita que, “além do imposto devido, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, às vezes a lei determina o pagamento de mais um valor, sob o nome de adicional, que incide sobre determinada base de cálculo que ela fixar”.

2.1.6 Prazo de pagamento

Conforme cita Hauser (2017) existem casos em que a lei concede ao Poder Executivo a competência de estipular o prazo de pagamento, e Fabretti (2017, p. 162) cita que “o prazo de pagamento pode ser fixado pelo ente competente para arrecadar o tributo, por lei ordinária”.

2.1.7 Princípios constitucionais tributários

Oliveira *et al.* (2015, p. 6) explana que “os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, as quais só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles”. A seguir são citados cada um dos princípios constitucionais tributários.

2.1.7.1 Princípio da legalidade

Segundo o inciso I do art. 150 da Constituição Federal, o princípio da legalidade é: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

2.1.7.2 Princípio da isonomia tributária

Oliveira *et al.* (2015) cita em sua obra que no inciso II do Art. 150 da Constituição Federal; instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; é o conceito de Princípio da isonomia tributária.

2.1.7.3 Princípio da irretroatividade tributária

Na alínea “a” do inciso III da Constituição Federal é encontrado o princípio da irretroatividade tributária, sendo ele: em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

2.1.7.4 Princípio anterioridade

Na alínea “b” do inciso III da Constituição Federal é encontrado o princípio da anterioridade, sendo ele: em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

2.1.7.5 Princípio da competência

Oliveira *et al.* (2015, p. 6), destaca que:

Previsto no art. 150, § 6º, e no art. 151, inciso III, da Constituição Federal, o exercício da competência tributária é dado à União, ao Estado ou ao Município, que, por meio de sua Casa Legislativa, exercitarão as competências tributárias, não sendo permitida qualquer delegação ou prorrogação desta competência para outro ente que não seja aquele expressamente previsto na Constituição.

2.1.7.6 Princípio da uniformidade geográfica

“Nos termos do art. 151, inciso I, a tributação da União deverá ser uniforme em todo o território nacional, não podendo criar distinções em relação aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 6).

2.1.7.7 Princípio da não discriminação tributária

No Art. 152 da Constituição Federal, é explanado que: é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

Oliveira *et al.* (2015, p. 6) cita em sua obra que “visando à procedência e ao destino dos bens, proíbe a manipulação de alíquotas, bases de cálculo ou qualquer outra fórmula tributária em benefício ou prejuízo da economia da União, dos Estados ou dos Municípios”.

2.1.7.8 Princípio da capacidade contributiva

O Art. 145, parágrafo 1º, estabelece o princípio da capacidade econômica do contribuinte, que, por mera definição, seria a possibilidade econômica de pagar tributos.

É considerada subjetiva quando a condição pessoal do contribuinte é a referência; ou seja, a capacidade econômica real do contribuinte; e é objetiva quando é considerada a manifestação de riquezas do contribuinte, através de bens imóveis, títulos, etc.

2.1.7.9 Princípios da autoridade tributária

No 1º parágrafo do Art. 145 da Constituição Federal, é explanado que: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, Oliveira *et al.* (2015) afirma que são justificadas as prerrogativas da administração tributária.

2.1.7.10 Princípio da tipologia tributária

Oliveira *et al.* (2015, p. 7) afirma que “as taxas e os impostos não podem ter a mesma base de cálculo; portanto, as espécies tributárias são definidas pela distinção de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo”

2.1.8 Imunidade tributária

Imunidade tributária é considerada como um privilégio dado a alguém, que se livre ou se isente de certas imposições legais, sendo que este não é obrigado a cumprir com certos encargos de obrigação legal. Imunidade diplomática, imunidade judicial, imunidade parlamentar e imunidade tributária são alguns exemplos (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

Segundo Oliveira *et al.* (2015, p. 8) a imunidade tributária é estabelecida pela constituição e abrange os seguintes aspectos:

- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros – não alcança as atividades econômicas reguladas pelo direito privado;

- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades mantenedoras de templos de qualquer culto;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades representativas de partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência sem fins lucrativos;
- vedação de entes estatais instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão destes.

2.1.9 Isenção tributária

A isenção tributária é concedida por Lei. É utilizada para livrar, esquivar ou desobrigar alguma coisa ou pessoa de algum encargo que a todos pesa, ou que se livre de qualquer obrigação (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

Na obra de Oliveira *et al.* (2015, p. 8), são citados exemplos de casos em que se obtém isenção tributária do Imposto de Renda:

- I – templo de qualquer culto;
- II – instituição de educação sem finalidades lucrativas;
- III – instituição de assistência social;
- IV – partido político; e
- V – entidade sindical de trabalhadores.

2.1.10 Redução de base tributária

A redução da base tributária é um benefício que visa diminuir o custo dos tributos em determinada situação ou para produtos e serviços que possuam determinadas características estratégicas em um contexto sócio econômico. Como exemplo o artigo 51 e no Anexo II do RICMS/2000 de São Paulo apresenta uma lista de produtos e serviços beneficiados por reduções de base de cálculo.

2.2 TRIBUTOS E SUA CONCEITUAÇÃO

Antes de tudo, é importante e necessária a abordagem de aspectos sobre a doutrina tributária. O Código Tributário Nacional é onde estão definidas as normas gerais do direito tributário, as competências em matéria tributária e as limitações do poder de tributar (MARTINS, 2009).

No Código Tributário Nacional é conceituado que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua

sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

“Tributo é uma prestação obrigatória, em dinheiro ou em outra unidade que pode ser traduzida em moeda, originada de ato lícito que não pode ser instituído sem que lei o estabeleça, além de tratar-se de atividade privativa da administração pública” (CARVALHO, 2010, p.18).

Um tributo é caracterizado por: Fato gerador, Contribuinte ou Responsável e a Base de cálculo. E para existir uma obrigação tributária deve-se ter um vínculo jurídico entre um credor (sujeito ativo) e um devedor (sujeito passivo), para que o Estado possa exigir uma prestação tributária positiva ou negativa, com base na legislação tributária.

São existentes dois tipos de tributos: Tributos Diretos e Tributos Indiretos, de acordo com a pessoa que recebe e suporta o ônus da carga tributária.

Tributos Diretos são os tributos que são de responsabilidade de pessoa física ou jurídica que tem relação direta com o fato gerador. Esses tributos incidem sobre patrimônio e a renda de cada pessoa (física ou jurídica) e são considerados de responsabilidade pessoal. Exemplos: IRPF, IRPJ, IPTU, ITR e IPVA (FABRETTI; FABRETTI, 2007).

Tributos Indiretos são os tributos que incidem sobre as prestações de serviços, vendas de mercadorias e produção, onde os valores são repassados ao consumidor final e nesse caso quem é o contribuinte é o consumidor final, isentando o vendedor e o prestador do serviço. Só que a pessoa jurídica que vende, produz ou presta serviço é a devedora/contribuinte na visão do FISCO. Exemplos: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS (FABRETTI; FABRETTI, 2007).

Para uma melhor compreensão dos tributos existentes no Brasil, serão abordadas as características objetivadas através deste estudo, que são eles: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

2.2.1 Espécies de Tributos

No Código Tributário Nacional são descritos três tipos de tributos, que são: Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria (OLIVEIRA, 2005).

Em 1988, com a edição da Constituição Federal, surgiu mais uma espécie de tributo, sendo ela: Contribuições Sociais, criada para o financiamento das atividades sociais (OLIVEIRA, 2005).

2.2.2 Impostos

O Código Tributário Nacional dispõe em seu Art. 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Os impostos só podem ser cobrados da sociedade que forem permitidas pela Constituição Federal, sendo eles: União, Estados, Municípios e Distrito Federal, para o financiamento de despesas a cargo desses entes (OLIVEIRA, 2005).

Podem ser citados como exemplos de impostos: ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto sobre Serviço), IR (Imposto sobre a Renda), IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), entre outros.

2.2.2.1 Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

O Imposto de Renda é de suma importância para a União, pois é uma grande ferramenta de recolhimento de receita tributária do governo, abastece os cofres públicos, sendo utilizado como instrumento de renda para manter um equilíbrio e desenvolvimento econômico das regiões através da redistribuição (HAUSER, 2017).

Hauser (2017) cita em sua obra que no Art. 43 do Código Tributário Nacional, é determinado o fato gerador do IR, sendo ele a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento. Ele tem como enunciado legal:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Neves e Viceconti (1999, p. 1) evidenciam que disponibilidade econômica ou jurídica é “a obtenção de um conjunto de bens, valores e/ou títulos por uma pessoa física ou jurídica, passíveis de serem transformados ou convertidos de imediato em numerário”.

Já no Art. 44 do Código Tributário Nacional, “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”, sendo assim, cada tipo de tributo resulta em uma forma de apuração diferente (HAUSER, 2017).

O contribuinte e o responsável pelo recolhimento desse imposto são as mesmas pessoas, isso se dá por se tratar de um imposto direto, pois a empresa tem relação direta com o fato gerador. (HAUSER, 2017).

No Art. 45 do Código Tributário Nacional é estabelecido que:

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

A alíquota do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica é definida em um percentual de 15%, aplicado no lucro apurado no período, e o prazo para pagamento é o último dia útil do mês subsequente ao período de apuração (HAUSER, 2017).

2.2.3 Taxas

No decorrer do Art. 77 do Código Tributário Nacional, é citado que “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Pelo fato da Taxa ser cobrada pelo Estado ao contribuinte, o Estado oferece uma contrapartida imediata pelo fato de sua cobrança (OLIVEIRA, 2005). Isso pode ser demonstrado através dos exemplos de Taxa, que são eles: Taxa de água, Taxa de esgoto, Taxa de coleta de lixo, Taxa de licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal, entre outros.

2.2.4 Contribuição de Melhoria

No Código Tributário Nacional, em seu Art. 81 é descrito que uma Contribuição de Melhoria é instituída para cobrir os custos das obras públicas que obtenham valorização imobiliária. Esse valor tem como limite o total das despesas realizadas, e o limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar.

Um exemplo típico de Contribuição de Melhoria é o asfaltamento de vias públicas onde o valor gasto será cobrado dos moradores.

2.2.5 Contribuições Sociais

As Contribuições Sociais são tributos utilizados para o financiamento dos Sistemas Oficiais da Previdência e Assistência Social, intervir na economia e financiar as entidades representativas de classe (OLIVEIRA, 2005).

Nesse contexto, podem ser descritos como exemplo de Contribuição Social: o PIS/PASEP, a COFINS, a CSLL entre outros.

2.2.5.1 Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

O PIS/PASEP, Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, que tinha por objetivo a integração dos colaboradores na vida e no desenvolvimento da empresa, foi criado através da Lei Complementar nº 07/70. Na época era calculado sobre o faturamento mensal das empresas (FABRETTI; FABRETTI, 2007).

As pessoas jurídicas de direito privado em geral são as contribuintes da COFINS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte que se beneficiam da Lei Complementar 123/2007 do Simples Nacional.

2.2.5.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

Hauser (2017, p. 88) cita em sua obra que “a CSLL é uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”, essa contribuição é administrada pela Receita Federal do Brasil.

São aplicadas as mesmas formas de apuração e de pagamento utilizadas para Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, a alíquota é de 9% prevista em legislação conforme a Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; sendo que a base de cálculo é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o Imposto de Renda (HAUSER, 2017).

Incide sobre as pessoas jurídicas e entes equiparados pela legislação do Imposto de Renda e se destina ao financiamento da Seguridade Social. Sua alíquota varia entre 12% e 32% e a base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2019).

Está descrito no Art. 4º da lei 7.689/88, que os contribuintes da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido são todas as pessoas jurídicas que são domiciliadas no Brasil, e todas as que são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda (HAUSER, 2017).

2.2.5.3 Instituto Nacional do Seguro Social

O INSS é uma das formas de financiamento da seguridade social. Encontra-se no Art. 195 da Constituição Federal de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Oliveira (2005) destaca que essa contribuição é repartida entre empregados e empregadores e é originada da folha de salário e pró-labore; a alíquota sobre essa contribuição é de 20% sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados e trabalhadores avulsos.

Caso não ocorra o pagamento dessa contribuição nos prazos legais estabelecidos por Lei, que é todo o dia 20 subsequente ao mês seguinte aquele que se referiam as remunerações configurará como crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no Código Penal, Art. 168-A (Decreto Lei n º 2.848, de 7 de dezembro de 1940) (OLIVEIRA, 2005).

Empregados e contribuintes individuais que calculam sua folha de pagamento através da alíquota de 20%, após a regulamentação do art. 7º da Lei 12.546/2011, poderão recolher o valor da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta para algumas atividades econômicas, sendo a alíquota sobre a receita bruta de 4,5%, com algumas exceções, podendo variar as alíquotas entre 3% e 2% (OLIVEIRA, 2005).

2.2.6 Contribuições Econômicas e Especiais

“São contribuições destinadas a custear os serviços dos órgãos responsáveis pela habilitação, registro e fiscalização das profissões regulamentadas, consideradas como autarquias federais pela CF” (FABRETTI, 2017, p. 142).

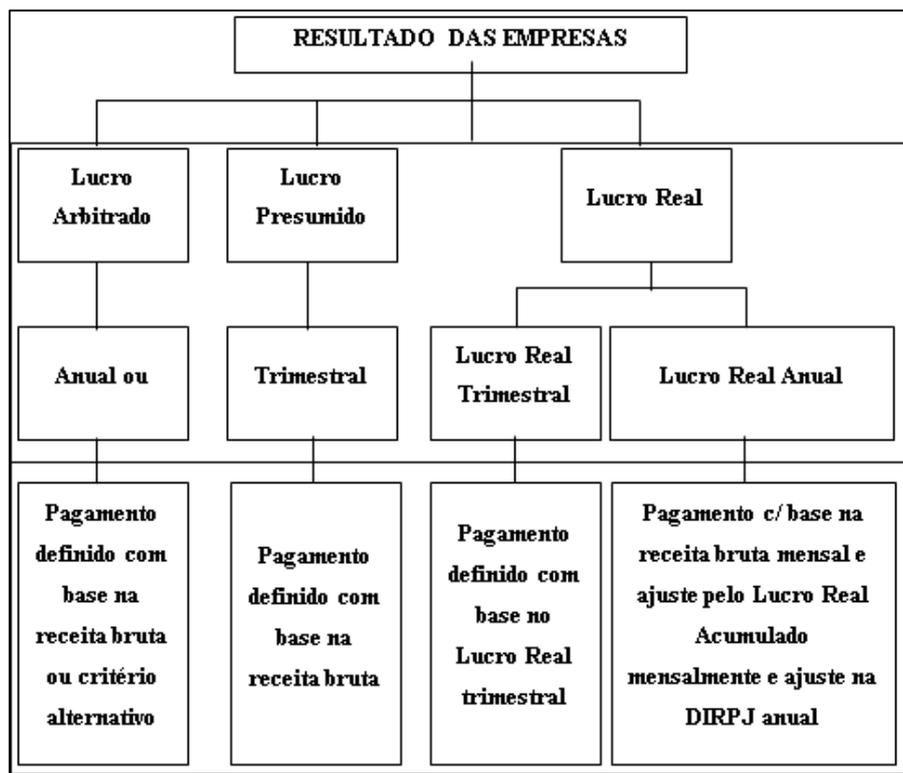
“As Contribuições Econômicas são representadas pela CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico), além daquelas autorizadas em lei para representação dos sindicatos e profissões regulamentadas” (PÊGAS, 2009, p. 76).

As anuidades pagas pelos Administradores ao Conselho Regional de Administração é um exemplo típico.

2.3 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO

Crepaldi (2017) evidencia em sua obra que existem três modalidades de tributação em vigência para o cálculo do Imposto de Renda e Contribuição Social devido pelas pessoas jurídicas, que são elas: simples nacional, lucro presumido e lucro real. Durante este trabalho são especificadas cada uma das modalidades citadas.

Figura 1 - Modalidades Atuais de Tributação



Fonte: CONTE; CONTE (2016, p. 4).

2.3.1 Simples Nacional

Pêgas (2017) explana que em diversos países do mundo as pequenas empresas têm tratamento tributário especial para fins de incentivo. Pelo fato dessas empresas terem um alto custo fixo, esse incentivo tributário faz com que as mesmas consigam competir no mercado que está cada vez mais globalizado.

Crepaldi (2017, p. 90), afirma que “quando se opta pelo Simples Nacional, o contribuinte é enquadrado como Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte. A aparente simplicidade do regime do Simples Nacional e as alíquotas relativamente baixas são os grandes atrativos desse regime”.

Pêgas (2017, p. 459) cita as justificativas da Receita Federal do Brasil (RFB) para a criação do regime simplificado para Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), sendo elas:

1. Estas empresas possuem baixo potencial arrecadatório e, portanto, não devem ter um ônus excessivo nas atividades de controle exercidas pela administração.
2. A concessão de benefícios tributários diretos (redução da carga tributária) deve observar uma transição suave, de tal sorte a não criar discontinuidades acentuadas que induzam à prática de planejamento fiscal.
3. O regime simplificado destina-se a buscar um ambiente mais competitivo entre grandes e pequenas empresas e não a conceder privilégios a determinado grupo. O ingresso no regime deve ser destinado exclusivamente aos setores econômicos que estão sujeitos à concorrência assimétrica em razão da dimensão da empresa. Atividades econômicas que, por natureza, encontram-se pulverizadas e, portanto, não sofrem concorrência desigual não devem ter acesso ao regime.
4. Dada a importância destas empresas (geração de empregos, inovação tecnológica, competição no mercado etc.), o custo de cumprimento das obrigações tributárias para esse segmento deve ser minimizado, de modo a não comprometer sua sobrevivência.
5. A relação entre o contribuinte e o Estado, sempre que possível, deve ser única, a despeito da existência de distintos níveis de governo e administração tributária envolvidos.

O Simples Nacional tem por objetivo fazer um único recolhimento mensal, onde é aplicado um percentual estabelecido por Lei, que abrange os tributos: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS, além do IPI para as empresas industriais ou equiparadas, ICMS e ISS para empresas contribuintes destes impostos (PÊGAS, 2017).

“A RFB esclarece ainda que as empresas inscritas no SIMPLES NACIONAL paguem o ICMS devido” (PÊGAS, 2017, p. 463):

1. nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
2. por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

3. na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;
4. por ocasião do desembaraço aduaneiro;
5. na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;
6. na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;
7. nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:
 - »Com encerramento da tributação, observado o modelo de tributação separada dos valores de ICMS ST.
 - »Sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor.
8. Nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Conforme o Art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, existem empresas que não podem fazer a opção pelo Simples Nacional (HAUSER, 2017, p. 119):

- Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte:
- I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management) ou compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) ou que execute operações de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito, exclusivamente com recursos próprios, tendo como contrapartes microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive sob a forma de empresa simples de crédito;
 - II - que tenha sócio domiciliado no exterior;
 - III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
 - V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
 - VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;
 - VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
 - VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
 - IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;
 - X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
 - a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
 - b) bebidas a seguir descritas:
 - 1 - alcoólicas;
 - 2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
 - 3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;
 - 4 - cervejas sem álcool;
 - [...]
 - XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
 - [...]

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

Pêgas (2017, p. 465) evidencia que existem diversos impeditivos para as empresas que queiram tributar seus impostos pelo Simples Nacional, abaixo são listadas:

1. que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00;
2. de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
3. que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
4. de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar no 123/06, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;
5. cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Complementar no 123/06, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;
6. cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;
7. constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
8. que participe do capital de outra pessoa jurídica;
9. que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
10. resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 anos-calendário anteriores;
11. constituída sob a forma de sociedade por ações;
12. que tenha sócio domiciliado no exterior;
13. de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
14. que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
15. que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
16. que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
17. que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
18. que exerça atividade de importação de combustíveis;
19. que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;
20. que exerça atividade de produção ou venda no atacado de bebidas a seguir descritas: Alcoólicas; Refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; Preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 partes da bebida para cada parte do concentrado; cervejas sem álcool;
21. que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

22. que realize cessão ou locação de mão de obra;
23. que realize atividade de consultoria;
24. que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;
25. que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS;
26. que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); e
27. com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

O pagamento da guia única do Simples Nacional, conforme a Lei Complementar nº 123/2006, de 14 de dezembro de 2016, é o último dia útil da primeira quinzena do mês seguinte ao mês de apuração, porém, na Resolução nº 51/08 (art. 18) foi definido que o prazo para pagamento é o dia 20 do mês seguinte da apuração (PÊGAS, 2017).

Crepaldi (2017, p. 90) explana em sua obra que o Simples Nacional não exclui a incidência sobre alguns tributos que são devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, que são eles: “IOF, II, IE, IRRF, ITR, FGTS, os tributos e contribuições na importação de bens e serviços, o ICMS devido na substituição tributária e a contribuição previdenciária do empregado”.

A partir do dia 1º de janeiro de 2018 entraram em vigor as alterações da Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, onde foram modificadas para regulamentar as empresas optantes pelo Simples Nacional, dentre as mais notáveis, o Art. 3, alínea II, conforme segue abaixo:

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (RECEITA FEDERAL, 2019).

A Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, alterou a forma de cálculo do valor devido das empresas optantes pelo Simples Nacional, encontra-se no Art. 18:

Art. 18 – O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo que trata o § 3º deste artigo, observando o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 1º - Para efeito de determinação da alíquota nominal, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.

§ 1º A – A alíquota efetiva é o resultado de: $((RBT12 \times Aliq - PD) \div RBT12)$, em que:

I – RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

II – Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar;
 III – PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar.
 (RECEITA FEDERAL, 2019).

Quadro 1 – Anexo I – Alíquotas do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Quadro 2 – Anexo I – Partilha do Simples Nacional – Comércio

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

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Quadro 3 – Anexo II – Alíquotas do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Quadro 4 – Anexo II – Partilha do Simples Nacional – Indústria

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

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Quadro 5 – Anexo III – Alíquotas do Simples Nacional – Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no §5º C do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Quadro 6 – Anexo III – Partilha do Simples Nacional – Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no §5º C do art. 18 desta Lei Complementar

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

(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será:

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 14,92537%	(Alíquota a efetiva – 5%) x 6,02%	(Alíquota efetiva – 5%) x 5,26%	(Alíquota efetiva – 5%) x 19,28%	(Alíquota efetiva – 5%) x 4,18%	(Alíquota efetiva – 5%) x 65,26%	Percentual de ISS fixo em 5%

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Quadro 7 – Anexo IV – Alíquotas do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no §5º C do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	8.100,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	12.420,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	39.780,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%	183.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	828.000,00

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Quadro 8 – Anexo IV – Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no §5º C do art. 18 desta Lei Complementar

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

(*) O percentual efetivo máximo devido ao ISS será de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual.

Sendo assim, na 5ª faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 12,5%, a repartição será:

Faixa	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS (*)
5ª Faixa, com alíquota efetiva superior a 12,5%	Alíquota efetiva – 5%) x 31,33%	(Alíquota efetiva – 5%) x 32,00%	(Alíquota efetiva – 5%) x 30,13%	Alíquota efetiva – 5%) x 6,54%	Percentual de ISS fixo em 5%

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Quadro 9 – Anexo V – Alíquotas do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no §5º I do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	540.000,00

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

Quadro 10 – Anexo V – Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no §5º I do art. 18 desta Lei Complementar

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

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019).

2.3.2 Lucro Presumido

Para Crepaldi (2017, p. 89) o lucro presumido é “uma modalidade prática para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real, conforme IN-1515/2014, nos art. 121 a 129. O IRPJ e a CSLL são apurados trimestralmente pelo lucro presumido”.

Fabretti (2017, p. 261) explana que o lucro presumido “tem a finalidade de facilitar o pagamento do IR, sem ter que recorrer à complexa apuração do lucro real que pressupõe contabilidade eficaz, ou seja, capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre”.

O imposto de renda com base no lucro presumido é apurado trimestralmente, encerrando os períodos em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (PINTO, 2007).

As alíquotas de 15% ou 20% para IRPJ e 9 % para CSLL, incidem sobre receitas com base em percentual de presunção variável de 1,6% a 32% do faturamento, dependendo da atividade (CREPALDI, 2017).

Pinto (2007) evidencia que o lucro é presumido antecipadamente pelo FISCO e o tributa com uma alíquota única de 15% de Imposto de Renda. Nas prestadoras de serviços, o FISCO presume um lucro de 32% na receita bruta. Aplicando 15% sobre 32% de lucro, é obtido 4,8% sobre a receita bruta. Caso a empresa obtiver um lucro maior que R\$ 20.000,00 mensal, terá que pagar um adicional de 10% sobre o valor que exceder. A Contribuição Social é calculada sobre uma alíquota de 9% sobre o lucro presumido de 32%, tendo 2,88% sobre a receita bruta.

Fabretti (2017, p. 259) cita em sua obra os percentuais de presunção para o cálculo de Imposto de Renda e Contribuição Social:

1. 8% sobre a receita proveniente de vendas de mercadorias (exceto revenda de combustíveis para consumo) ou produtos, do transporte de cargas e de serviços hospitalares, bem como de outras atividades para as quais não esteja previsto percentual específico.
2. 1,6% sobre a receita proveniente da revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
3. 32% sobre a receita proveniente das atividades de:
 - a) prestação de serviços em geral (excetuados os serviços hospitalares e de transporte e as empresas prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00);
 - b) intermediação de negócios;
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber.

4. 16% sobre a receita proveniente da prestação de serviços de:

a) transporte (exceto de cargas);

b) prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00.

c) instituições financeiras e equiparadas.

Quadro 11 – Percentuais de Presunção de Lucro

PERCENTUAIS DE PRESUNÇÃO DO LUCRO SEGUNDO ATIVIDADE ECONÔMICA		
Atividade Econômica	Percentual de Presunção do Lucro	
	IRPJ	CSLL
Venda de combustíveis	1,60 %	12,00 %
Comércio e indústria	8,00 %	12,00 %
Serviços de transporte (*)	16,00 %	12,00 %
Serviços em geral	32,00 %	32,00 %

(*) Excetua-se o transporte de cargas, que deve submeter-se à presunção prevista para Comércio e Indústria.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Crepaldi (2017).

As alíquotas de tributação do PIS/PASEP no lucro presumido são de 0,65% e da COFINS é de 3% sobre a receita bruta. A apuração é feita pelo regime cumulativo, conforme Lei 9.718/98.

Podem optar pelo lucro presumido as empresas em que a receita bruta no ano calendário anterior tenha sido inferior ou igual a R\$ 48.000.000,00 (Quarenta e oito milhões de reais), ou R\$ 4.000.000,00 (Quatro milhões de reais) sendo este valor multiplicado a quantidade de meses em atividade no ano-calendário anterior; e empresas que estão obrigadas à tributação através do lucro real em função de atividade exercida, natureza jurídica ou constituição societária (PINTO, 2007).

2.3.3 Lucro Real anual

Crepaldi (2017, p. 89) evidencia em sua obra que o Lucro Real Anual é “o lucro contábil ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação dessa categoria de lucro será precedida da apuração do lucro líquido do exercício”. Oliveira *et al.* (2015, p. 192) complementa que “os ajustes do lucro líquido do período de apuração e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur)”.

No Lucro Real Anual a empresa deve antecipar os tributos mensalmente, com base no faturamento mensal, sobre o qual aplicam-se percentuais predeterminados, de acordo com o enquadramento das atividades, para obter uma margem de lucro estimada (estimativa), sobre a qual recai o IRPJ e a CSLL, de forma semelhante ao Lucro Presumido.

Nesta opção, há, ainda, a possibilidade de levantar balanços ou balancetes mensais, reduzindo ou suspendendo-se o recolhimento do IRPJ e da CSLL, caso demonstre-se que o lucro real efetivo é menor do que aquele estimado ou que a pessoa jurídica está operando com prejuízo fiscal.

No final do ano, a pessoa jurídica levanta o balanço anual e apura o lucro real do exercício, calculando em definitivo o IRPJ e a CSLL e descontando as antecipações realizadas mensalmente.

Eventualmente, as antecipações podem ser superiores aos tributos devidos, ocasionando um crédito em favor do contribuinte. Então, a desvantagem é antecipar o pagamento dos tributos, tirando recursos no fluxo de caixa empresarial (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2019).

Em 1977, o Decreto-lei no 1.598, no § 1º, do art. 6º, explica o conceito de lucro líquido do exercício, conforme abaixo (OLIVEIRA *et al.*, 2015):

O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos das leis comerciais e fiscais. Juridicamente, portanto, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda real será determinada a partir do acréscimo patrimonial consignado nas demonstrações financeiras, levantadas com observância da Lei no 6.404, de 1976.

Oliveira *et al.* (2015, p. 191) explica que “o lucro real é apurado com base na escrituração mercantil das organizações, o que compreende a adoção de um conjunto de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional do contabilista, como segue:

- a) rigorosa observância dos princípios de contabilidade;
- b) constituição das provisões necessárias;
- c) completa escrituração contábil e fiscal;
- d) escrituração de um conjunto de livros fiscais e contábeis, incluindo o Registro de Inventário e o Lalur – veja capítulos específicos sobre tais livros;
- e) preparação das demonstrações contábeis

As pessoas jurídicas que devem optar e enquadrar-se no Lucro Real são especificadas no Art. 14, da Lei nº 9.718/98. Listadas abaixo:

- I – cuja receita total do ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguro de crédito e capitalização e entidades de previdência privada aberta;

- III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior;
- IV – aquelas que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V – que, no decorrer do ano-calendário, tenha efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- VII – que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiras e do agronegócio.

A opção pelo Lucro Real não necessariamente deve ser exclusiva as empresas obrigadas por Lei a se enquadrarem, esta opção serve para as empresas que estão com um pequeno lucro ou prejuízo, não sendo obrigada a apurar pelo Lucro Real, tendo em vista a economia tributária, que é o objetivo deste estudo (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2019).

Oliveira *et al.* (2015, p. 193) afirma que “as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pela apuração do lucro real anual, alternativamente à apuração em cada trimestre. No entanto, os recolhimentos dos tributos devem ser efetuados todos os meses”.

Entretanto, Oliveira *et al.* (2015, p. 193) explana que “nessas circunstâncias, de opção as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real devem efetuar os recolhimentos mensais com base em estimativas, e não pode mudar a base de tributação pelo lucro presumido durante o exercício”.

Nessa modalidade de tributação em estudo Oliveira *et al.* (2015, p. 193) explana: “tem a opção pelo pagamento do imposto em bases estimadas mensais, apurando-se o lucro real anualmente, com a possibilidade de suspensão ou redução do imposto com base em balanços ou balancetes periódicos”.

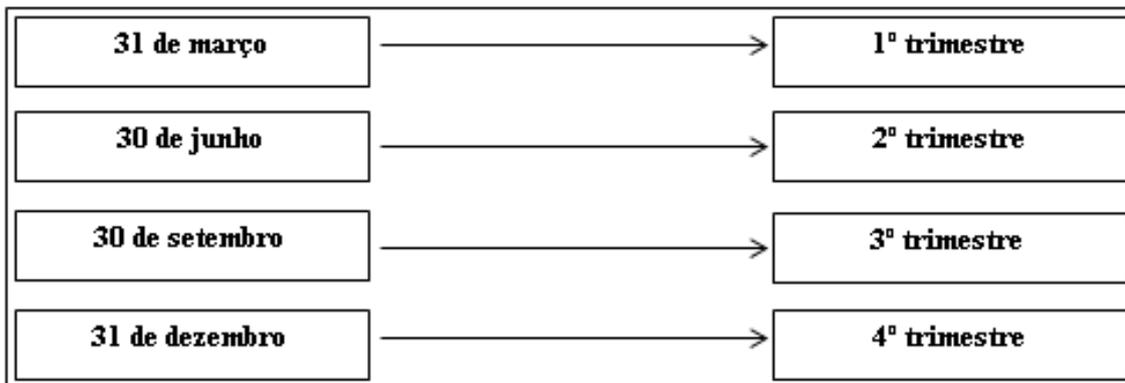
Podem ser destacados alguns principais aspectos dessa modalidade de tributação, que segue (OLIVEIRA *et al.*, 2015):

- a) o imposto devido em cada mês, calculado em bases estimadas, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente;
- b) a alíquota do Imposto de Renda é a mesma citada anteriormente, ou seja, 15%;
- c) a alíquota do adicional, de 10%, também não se altera, sendo que o pagamento desse adicional terá que ser feito mensalmente sobre a parcela do lucro estimado que exceder R\$ 20.000,00.

2.3.4 Lucro Real trimestral

No Lucro Real Trimestral, com base em Crepaldi (2017), o Imposto de Renda e a Contribuição Social são apurados trimestralmente, com base no resultado líquido de cada trimestre tendo seu pagamento em quota única no mês seguinte ao trimestre.

Figura 2 - Encerramentos trimestrais



Fonte: HAUSER (2017, p. 101).

O Imposto de Renda é calculado através da aplicação de alíquota (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 192):

1. alíquota normal de 15% sobre a totalidade da base de cálculo, ou seja, 15% do lucro real;
2. alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que exceder o limite de R\$ 60.000,00 – limite trimestral. No caso de início de atividades, o limite trimestral será proporcional ao número de meses, ou seja, R\$ 20.000,00 para cada mês em que a empresa exerceu atividades no trimestre.

Oliveira *et al.*, (2015, p. 192) explica que poderão ser deduzidos do valor do Imposto de Renda trimestral:

- os incentivos fiscais, dentro dos limites e condições fixados pela legislação;
- o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas computadas na determinação do lucro real;
- o saldo de imposto pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

Crepaldi (2017, p. 89) cita em sua obra que “nessa modalidade, o lucro real do trimestre não é somado ao prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário”. Só pode ser deduzido o limite de 30% do lucro do trimestre na próxima

apuração, sendo considerada uma ótima opção para organizações que apresentem lucros lineares e constantes.

2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é o estudo realizado preventivamente antes da ocorrência do fato gerador, para que se obtenham formas legais e menos onerosas para transferir ou postergar legalmente os tributos (GUBERT, 2001).

O planejamento tributário é o estudo efetuado preventivamente antes do fato gerador, analisando seus efeitos jurídicos, bem como as alternativas legais menos onerosas. De fato, exige do planejador bom senso e deve ser bem avaliada a relação custo benefício, pelo fato desse tipo de operação gerar um custo elevado demais para certas empresas de pequeno e médio porte (FABRETTI, 2017).

Crepaldi (2017, p. 3) conceitua que para realizar um planejamento tributário é necessário que sejam estudados diariamente:

- a legislação tributária;
- a possibilidade de compensação de tributos;
- se os produtos produzidos ou comercializados pela empresa têm ou não substituição tributária (ICMS, IPI, PIS e Cofins);
- o ramo de atuação da empresa;
- o perfil dos clientes;
- as operações financeiras realizadas;
- o melhor enquadramento tributário para a empresa e a possibilidade de aproveitamento de créditos tributários sobre as compras da empresa e os créditos de PIS e Cofins não cumulativos.

Antes de tudo, o planejamento tributário não deve ser confundido com sonegação fiscal, pelo contrário, planejar é a forma das empresas escolherem, de duas ou mais formas lícitas, a opção que der melhor resultado para a empresa, alocando esses valores para outros fins, tendo em vista que os custos tributários não acarretam em vantagem alguma para as organizações e sonegar é utilizar meios ilegais para não recolher tributos devidos (OLIVEIRA, 2005).

Crepaldi (2017, p. 85) explana em sua obra que:

No mercado competitivo das modernas relações empresariais, o processo de planejamento, como um todo, passou a ser necessidade básica. A gestão fiscal está inserida em um procedimento amplo e geral que deve preceder qualquer novo negócio ou alteração de rumo no mundo empresarial. Ela objetiva o mesmo que qualquer outro

planejamento: a eficiência, que em termos de dispêndio com tributos significará sempre pagar menos, dentro dos limites da lei.

Diante disso, o planejamento tributário pode ser classificado em dois tipos: o estudado preventivamente, que é denominado elisão fiscal, onde legalmente a carga tributária é reduzida; e o mau planejamento tributário acarreta em evasão fiscal, ou seja, é a redução das cargas tributárias de forma a descumprir as normas legais; sendo assim, pode ser considerado como sonegação fiscal (FABRETTI, 2017).

Vale ressaltar que, o regime tributário é o que definirá a incidência e a base de cálculo dos impostos federais. No Brasil, existem três tipos de regimes tributários que são utilizados nas empresas, podendo se enquadrar dependendo das atividades envolvidas de cada empresa: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real (FABRETTI, 2017).

Crepaldi (2017, p. 85) cita em sua obra os benefícios do planejamento tributário, que são eles:

- entender o processo entre planejamento tributário e sonegação fiscal;
- identificar as oportunidades de eliminação ou minimização da carga tributária;
- maximizar a utilização de oportunidades com diploma legal da legislação;
- estruturar operações de compras e vendas de produtos e serviços, entradas de ativos, participações acionárias, utilizando atos societários (fusão, cisão, incorporação e redução de capital subscrito);
- utilizar diligência como fonte de dados do planejamento tributário.

Crepaldi (2017) evidencia que para obter sucesso na área tributária, o planejador deverá buscar, basicamente: “informações precisas sobre os tributos (base de cálculo, alíquotas, prazos de recolhimento, fato gerador etc.); dados internos e externos do contribuinte (lucratividade, volume de negócios e forma de operações, entre outros)”.

O Planejamento Tributário pode ser definido em duas áreas de gestão (CREPALDI, 2017, p. 82):

- 1) Planejamento Tributário Estratégico – relaciona-se com a mudança de algumas características estratégicas da empresa, tais como estrutura de capital, localização geográfica, contratação de mão de obra e terceirização de determinadas operações, entre outras.
- 2) Planejamento Tributário Operacional – refere-se aos procedimentos prescritos pela legislação tributária.

Crepaldi (2017, p. 82) também cita que em relação ao tempo que existem três tipos de planejamento tributário, sendo eles:

1) Planejamento Tributário Preventivo – desenvolvido continuamente por meio de orientações e manuais de procedimentos, especialmente nas atividades de cumprimento das obrigações principais e acessórias.

2) Planejamento Tributário Corretivo – ocorre quando é detectada alguma anormalidade e, então, realiza-se o estudo de alternativas para as correções das inconsistências identificadas.

3) Planejamento Tributário Especial – ocorre em função de determinados fatos que impactam diretamente na operação da empresa, tais como abertura de filiais, lançamento de novos produtos, aquisição e/ou alienação da empresa e processos societários de reestruturação (cisão, fusão, incorporação), entre outros.

Existem passos a serem seguidos no planejamento tributário, abaixo são listados: (CREPALDI, 2017, p. 84)

Quadro 12 – Passos do Planejamento Tributário

(continua)

Passo 1	Considerações Preliminares	
	A	Empresa eficiente do ponto de vista tributário
	B	Diferença entre elisão e evasão fiscal
Passo 2	Objetivo estratégico do planejamento tributário	
Passo 3	A	Redução ou eliminação de carga fiscal das empresas
	B	Postergação do pagamento de tributos e contribuições
	C	Diminuição da contingência tributária
	D	Recuperação de tributos recolhidos
	Frentes de ação do planejamento tributário	
	A	Questionamento judicial de tributos
	B	Planejamento induzido pela legislação
	C	Reorganização corporativa
	Passo 4	Etapas (metodologia) do planejamento tributário
A		Revisão da estrutura corporativa
B		Análise do planejamento estratégico
C		Mapeamento das atividades (Controladoria)
D		Formulação de estratégia tributária
Passo 5	Questionamento judicial de tributos	
	A	Princípios constitucionais da corporação
	B	Hierarquia da legislação tributária (ordenamento jurídico)
Passo 6	Planejamento tributário induzido pela legislação	
	A	Sistema de apuração de tributos
	B	Formas de retribuição dos acionistas
	C	Formas de recuperação de tributos

(finaliza)

Passo 7	Planejamento tributário nas organizações societárias	
	A	Captação de recursos internos
	B	Responsabilidade das pessoas ligadas
	C	Prejuízo fiscal, base negativa da CSLL e do IRPJ
Passo 8	Diligência como fonte de planejamento tributário	
	A	Identificação de ativos e passivos não contabilizados
	B	Recuperação de crédito fiscal
	C	Processo de compra e venda de mercadorias e produtos
Passo 9	Limites do planejamento tributário	
	A	Questionamento pelo Fisco
	B	Defesa (ação fiscal) do Departamento Jurídico
	C	Jurisprudência favorável ao contribuinte
	D	Defesa fiscal — Contribuinte × Aduana (Administrativa)
	E	Recuperação de tributos em transitio

Fonte: CREPALDI (2017, p. 84).

2.4.1 Elisão Fiscal

“A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei denomina-se elisão fiscal” (FABRETTI, 2017, p. 164).

Em outras palavras, elisão fiscal é caracterizada pela forma lícita que é utilizada nas empresas para que as cargas tributárias sejam reduzidas. Logo, a elisão fiscal obtém-se através da licitude, tendo como principal objetivo reduzir ou postergar o recolhimento de tributos, a fim de reduzir custos, sendo que o contribuinte tem o direito de planejar a forma que bem entender, obviamente dentro das normas e cabe à fazenda pública respeitar (OLIVEIRA, 2005).

Portanto, é necessário que as empresas busquem caminhos que reduzam sua carga tributária por meios legais para reduzir custos, reduzir e postergar o pagamento de tributos.

2.4.2 Evasão Fiscal

A evasão fiscal, diferentemente da elisão fiscal, busca meios ilícitos para a redução de sua carga tributária (OLIVEIRA, 2005). Assim sendo, a evasão fiscal se dá através de quando o contribuinte não quita integralmente os impostos ao FISCO, podendo ser caracterizado como sonegação fiscal (FABRETTI, 2017).

Com relação à Evasão Fiscal, Fabretti (2017, p. 165) destaca que:

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

A citada lei define que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas no seu texto, das quais ressaltam-se as seguintes:

- a) omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- b) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- c) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;
- d) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- e) utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública;
- f) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo são abordados os procedimentos metodológicos utilizados durante a pesquisa deste estudo, sendo que durante o desenvolvimento se faz necessário o uso cuidadoso de métodos, processos e técnicas (DIEHL; TATIM, 2004).

Diehl e Tatim (2004, p. 47) citam que a metodologia “pode ser definida como o estudo e a avaliação dos diversos métodos, com o propósito de identificar possibilidades e limitações no âmbito de sua aplicação no processo de pesquisa científica”.

Portanto, a metodologia permite utilizar a melhor maneira de abordar determinado problema, fazendo uma integração com os conhecimentos a respeito dos métodos em vigor nas diferentes disciplinas científicas (DIEHL; TATIM, 2004).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O presente trabalho é uma pesquisa de natureza qualitativa de nível exploratório, com procedimentos bibliográficos e documentais e com estratégia de estudo de caso único.

Diehl e Tatim (2004) conceituam a natureza qualitativa como a complexidade de certo problema e a interação de certas variáveis compreendem e classificam processos vividos por grupos, contribuindo no processo de mudança a partir do entendimento das peculiaridades dos indivíduos, através da coleta e análise sistemática de matérias subjetivas.

Figueiredo (2008) observa que a pesquisa de nível exploratório busca proporcionar maior familiaridade com um problema buscando explicitá-lo e trazer aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições.

Gil (2012, p. 50) diz que a “pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” e a “pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

O estudo de caso tem por objetivo “aprofundar a descrição de determinada realidade, o que possibilita que os objetivos atingidos permitam a formulação de hipóteses para o encaminhamento de outras pesquisas” (FIGUEIREDO, 2008, p. 103). Nesse tipo de estudo apenas são válidos os resultados para o caso em que foi estudado. Figueiredo (2008, p. 104) cita que o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

3.2 PARTICIPANTES DO ESTUDO

A empresa Y foi fundada em 02 de abril de 1994, sob a forma de Sociedade Empresária Limitada. A sociedade é composta por dois sócios, um deles majoritário com 90% em participações da empresa, e outro sócio com 10% em participações. A empresa Y localiza-se no município de Guaporé, estado do Rio Grande do Sul.

As atividades da empresa Y são: obras de terraplanagem, locação de automóveis sem condutor e construção de edifícios, sendo que, a atividade de construção de edifícios não foi desenvolvida pela empresa durante o período em estudo.

O faturamento no ano de 2018 da empresa Y é de R\$ 1.523.740,18, sendo que, R\$ 689.853,25, caracterizando 45,2737% da receita, é provinda da prestação de serviços de terraplanagem e R\$ 833.886,93, caracterizando 54,7263% da receita é referente à locação de máquinas/automóveis sem condutor; ou seja, a empresa Y pode tributar por qualquer uma das três modalidades em estudo, Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional.

3.3 PROCESSO DE COLETA DE DADOS

Para Marconi e Lakatos (2017, p. 189) o levantamento de dados “é a fase da pesquisa realizada com intuito de recolher informações prévias sobre o campo de interesse”.

Existem vários meios de coletar dados que podem ser utilizados para obter informações. Os métodos de pesquisa devem ser escolhidos e aplicados pelo pesquisador conforme o contexto do estudo. A eficácia da pesquisa gira em torno da adequada utilização da coleta e utilização dos dados obtidos (DIEHL; TATIM, 2004).

Existem duas formas de se obter as informações, que são as fontes primárias, onde as informações são obtidas através de pessoas, pois os dados são registrados e utilizados pelo próprio pesquisador em primeira mão, sendo as principais técnicas de coleta de dados desse tipo as entrevistas, questionários, formulários e observação, entretanto, existem as fontes secundárias, que não são criados pelo pesquisador, onde são utilizados arquivos com dados já existentes, bancos de dados, índices, relatório e fontes bibliográficas (DIEHL; TATIM, 2004).

Neste estudo faz-se necessária a utilização da pesquisa documental, que para Marconi e Lakatos (2017, p. 189) é “tomar como fonte de coleta de dados apenas documentos, escritos ou não, que constituem o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ter sido feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”. Referente a isso, são considerados

exemplos de pesquisa documental: arquivos públicos, arquivos particulares, publicações da empresa, fontes estatísticas, entre outros.

A complementariedade dos dados é obtida a partir de uma entrevista com os gestores da empresa objeto do estudo que, segundo Marconi e Lakatos (2017, p. 213), “a entrevista é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas, mediante conversação, obtenha informações a respeito de determinado assunto”. É utilizado para a obtenção e coleta de dados para um diagnóstico de determinado assunto/estudo.

Os objetivos da entrevista, além do principal que é obter informação do entrevistado, segundo Marconi e Lakatos (2017, p. 213) são:

- a) Averiguação de fatos: descobrir se as pessoas que estão de posse de certas informações são capazes de compreendê-las.
- b) Determinação das opiniões sobre os fatos: conhecer o que as pessoas pensam ou acreditam que os fatos sejam.
- c) Determinação de sentimentos: compreender a conduta de alguém através de seus sentimentos e anseios.
- d) Descoberta de planos de ação: descobrir, por meio das definições individuais dadas, qual a conduta adequada em determinadas situações, a fim de prever qual seria a sua. As definições adequadas da ação apresentam em geral dois componentes: os padrões éticos do que deveria ter sido feito e considerações práticas do que é possível fazer.
- e) Conduta atual ou do passado: inferir que conduta a pessoa terá no futuro, conhecendo a maneira pela qual ela se comportou no passado, ou se comporta no presente, em determinadas situações.
- f) Motivos conscientes para opiniões, sentimentos, sistemas ou condutas: descobrir quais fatores podem influenciar opiniões, sentimentos e conduta e por quê.

3.4 PROCESSO DE ANÁLISE DE DADOS

Segundo Marconi e Lakatos (2017, p. 182) a “análise e interpretação representa a aplicação lógica dedutiva e indutiva do processo de investigação. A importância dos dados está não em si mesmos, mas em proporcionarem respostas às investigações”.

A análise ou explicação é o relacionamento entre o objeto estudado e outros fatores, tentando evidenciar as relações existentes; e interpretação, é a procura pelo sentido mais amplo do que foi estudado (MARCONI; LAKATOS, 2017).

O método de análise de dados presente neste estudo é de análise de conteúdo que, segundo Diehl e Tatim (2004), se refere a um conjunto de técnicas de análise e interpretação de documentos e textos.

3.5 CRONOGRAMA

Cronograma é uma ferramenta de planejamento e controle, assemelhada a um diagrama onde são descritas as atividades a serem executadas durante um período de tempo estimado, permite de forma visual o acompanhamento de um determinado projeto (SILVEIRA, 2010).

Quadro 13 – Cronograma

Tarefa/Linha do tempo	ago/19	set/19	out/19	nov/19	dez/19	mar/20	abr/20	mai/20	jun/20	jul/20
Definição do tema e problema de pesquisa	X									
Construção da justificativa		X								
Construção do referencial teórico			X	X						
Definição da metodologia da pesquisa					X					
Coleta de dados						X	X	X		
Apresentação e análise dos dados								X	X	
Considerações finais										X

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

4 APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados econômicos e financeiros obtidos pela Empresa Y durante o exercício de 2018, sendo que, a apuração dos impostos é feita através do Lucro Real Anual. Além disso, são aplicados os métodos de planejamento tributário, através dos cálculos em cada uma das formas de tributação. Por fim, os resultados obtidos são comparados e analisados para distinguir qual a melhor forma de tributação para a Empresa Y.

4.1 RESULTADO DA EMPRESA

Neste tópico são apresentados os resultados financeiros obtidos pela Empresa Y no exercício de 2018 através da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de forma trimestral.

A DRE é um relatório contábil econômico-financeiro utilizado para evidenciar as receitas e as despesas dentro do regime de competência, e tem como principal objetivo demonstrar o resultado líquido do exercício (MELO; BARBOSA, 2018).

Quadro 14 – Demonstração do Resultado do Exercício no ano de 2018

(continua)

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - (Em R\$)					
Descrição	1º TRIMESTRE	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	ACUMULADO
(+) Receita Bruta - Serviços	208.103,11	431.570,72	427.532,17	456.534,18	1.523.740,18
Locação de máquinas	80.527,76	246.231,17	282.166,00	224.962,00	833.886,93
Serviços de terraplanagem	127.575,35	185.339,55	145.366,17	231.572,18	689.853,25
(=) RECEITA BRUTA TOTAL	208.103,11	431.570,72	427.532,17	456.534,18	1.523.740,18
(-) Deduções da Receita - Serviços	22.266,53	43.627,09	42.472,74	48.344,75	156.711,11
COFINS s/ Serviços	15.815,83	32.799,38	32.492,44	34.696,59	115.804,24
ISSQN s/ Serviços	3.017,00	3.706,79	2.926,02	6.115,35	15.765,16
PIS s/ Serviços	3.433,70	7.120,92	7.054,28	7.532,81	25.141,71
(=) RECEITA LÍQUIDA TOTAL	185.836,58	387.943,63	385.059,43	408.189,43	1.367.029,07
(-) Mão de Obra Direta - Serviços	105.441,22	92.193,35	96.410,70	85.297,40	379.342,67
13º Salário	5.703,59	5.323,34	4.859,22	5.132,27	21.018,42
Férias	7.604,69	7.237,18	6.693,14	6.836,89	28.371,90
FGTS	6.234,47	5.222,38	8.915,36	5.007,93	25.380,14
INSS	21.275,21	17.821,25	18.442,70	17.089,25	74.628,41
Ordenados	64.623,26	56.589,20	57.500,28	51.231,06	229.943,80
(+) (-) Deduções Pis, Cofins s/ Gastos Diretos	19.295,39	10.911,06	15.583,25	21.584,52	67.374,22
COFINS s/ Deprec., s/ Serviços e s/ Comb.	15.853,51	8.964,76	12.803,54	17.734,31	55.356,12
PIS s/ Deprec., s/ Serviços e s/ Comb.	3.441,88	1.946,30	2.779,71	3.850,21	12.018,10
(-) Gastos Gerais Diretos - Serviços	231.936,60	146.221,01	213.568,07	273.519,65	865.245,33
Aluguel	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.996,00	18.496,00
Combustíveis e Lubrificante	107.619,66	81.588,68	100.242,07	165.870,75	455.321,16
Depreciação sem Crédito Pis/Cofins	17.152,10	21.621,19	31.829,52	31.829,52	102.432,33
Depreciações	2.827,50	2.827,50	2.827,50	2.827,50	11.310,00
Despesas com Serviços de Terceiros	8.877,20	5.053,70	6.774,92	14.125,70	34.831,52
Despesas com Veículos e Máquinas	90.196,69	28.985,26	58.623,14	50.522,17	228.327,26
Energia Elétrica	382,46	389,75	476,29	816,37	2.064,87
Fretes	365,99	460,43	794,63	1.295,23	2.916,28
Material de Uso e Consumo	15,00	794,50	45,00	1.236,41	2.090,91
Perda no Recebimento de Créditos	0,00	0,00	7.455,00	0,00	7.455,00
(=) RESULTADO BRUTO TOTAL	-132.245,85	160.440,33	90.663,91	70.956,90	189.815,29

(finaliza)

(-)	Despesas Administrativas	26.328,42	24.503,86	21.387,78	23.500,21	95.720,27
	Despesas Administrativas c/ Pessoal	9.705,06	9.843,08	8.167,14	9.715,01	37.430,29
	Despesas Administrativas Gerais	16.623,36	14.660,78	13.220,64	13.785,20	58.289,98
(-)	Despesas Tributárias	13.650,02	2.803,14	3,38	1.076,01	17.532,55
	COFINS s/ Outras Receitas	36,67	2,70	2,90	40,90	83,17
	Impostos e Taxas	13.431,55	2.800,00	0,00	1.028,47	17.260,02
	Multa s/ Infração	0,00	0,00	0,00	131,46	131,46
	Multas	175,85	0,00	0,00	-131,46	44,39
	PIS s/ Outras Receitas	5,95	0,44	0,48	6,64	13,51
(-)	Despesas Financeiras	11.745,63	11.019,78	12.546,27	11.395,59	46.707,27
	Descontos Concedidos	0,00	0,01	0,00	0,00	0,01
	Despesas Bancárias	610,10	606,80	716,50	477,25	2.410,65
	Despesas c/ Consórcio	134,85	47,64	0,00	115,10	297,59
	IOF	0,00	0,00	989,14	0,00	989,14
	Juros Passivos	11.000,68	10.344,77	10.840,63	10.803,24	42.989,32
	Varição Monetária Passiva	0,00	20,56	0,00	0,00	20,56
(+)	Receitas Financeiras	1.084,05	67,56	72,40	1.022,44	2.246,45
	Descontos Obtidos	40,00	42,75	0,00	771,22	853,97
	Distribuição de Sobras	167,62	0,00	0,00	0,00	167,62
	Juros Ativos	169,43	5,86	72,40	189,90	437,59
	Receita de Aplicações Financeiras	707,00	0,00	0,00	0,00	707,00
	Receitas de Título de Capitalização	0,00	18,95	0,00	0,00	18,95
	Varição Monetária Ativa	0,00	0,00	0,00	61,32	61,32
(=)	RESULTADO OPERACIONAL (LUCRO/PREJUÍZO)	-182.885,87	122.181,11	56.798,88	36.007,53	32.101,65

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Observa-se no Quadro 14 que o resultado econômico da empresa no exercício de 2018 foi de lucro no montante de R\$ 32.101,65. Com exceção do 1º trimestre, todos os trimestres apresentaram lucro contábil.

No Quadro 15 observa-se o resultado acumulado da empresa no exercício de 2018:

Quadro 15 – Resultado acumulado da empresa no ano de 2018

Resultado Acumulado da Empresa		
Período	Resultado acumulado - (em R\$)	
Janeiro	Prejuízo	-42.481,64
Fevereiro	Prejuízo	-119.100,62
Março	Prejuízo	-182.885,87
Abril	Prejuízo	-123.651,67
Maiο	Prejuízo	-59.916,00
Junho	Prejuízo	-60.704,76
Julho	Prejuízo	-41.771,91
Agosto	Prejuízo	-30.281,75
Setembro	Prejuízo	-3.905,88
Outubro	Prejuízo	-36.346,43
Novembro	Lucro	2.567,56
Dezembro	Lucro	32.101,65

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Durante as próximas seções são apurados os valores que a Empresa Y teria que pagar em cada forma de tributação permitida em Lei, levando em consideração que o exercício em

que as receitas recebidas e as despesas desembolsadas são do ano de 2018, e ao final, são feitas as comparações. Primeiramente os cálculos são efetuados pelo Lucro Real Anual, e posteriormente, com base no Lucro Presumido e na sequência pelo Simples Nacional.

4.2 LUCRO REAL ANUAL

No Lucro Real Anual são calculados o IRPJ e a CSLL, tendo como base o resultado do exercício. Todos os meses são feitos pagamentos por estimativa, para que ao final do ano seja feito o ajuste de encerramento de exercício. São calculados também, o PIS/PASEP e a COFINS pelo regime não cumulativo, a Contribuição Patronal Previdenciária sobre o total da folha de pagamento e o ISS de competência municipal, que incide sobre os serviços. O Lucro Real Anual é a forma de tributação atual da Empresa Y.

4.2.1 Cálculo do IRPJ e da CSLL

Caso a empresa demonstre Lucro Fiscal, para calcular o IRPJ e a CSLL é utilizado como base de cálculo a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). E caso a empresa apresente Prejuízo Fiscal, não deverá pagar IRPJ e CSLL.

Tendo como base o resultado acumulado dos meses de 2018, vide Quadro 16, notou-se que a Empresa Y obteve prejuízo de janeiro a outubro de 2018; ou seja, a base de cálculo foi negativa (prejuízo); portanto, não precisou pagar IRPJ e CSLL durante esse período. Diferentemente, nos meses de novembro e dezembro faz-se necessário o recolhimento de tributos, pois a base de cálculo foi positiva (lucro).

Quadro 16 – IRPJ e CSLL Mensal com base no Lucro Real Anual

IRPJ e CSLL Mensal com base no Lucro Real - (Em R\$)											
Mês	Lucro Apurado	(+) Adições	(-) Exclusões	(-) IRRF	(-) CSSL ESTIMADO	(-) IRPJ ESTIMADO	(-) Abatimento*	(=) Base de Cálculo	CSLL a pagar	IRPJ a pagar	Adic. de IRPJ a pagar
Janeiro	-42.481,64	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-42.481,64	0,00	0,00	0,00
Fevereiro	-119.100,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-119.100,62	0,00	0,00	0,00
Março	-182.885,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-182.885,87	0,00	0,00	0,00
Abril	-123.651,67	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-123.651,67	0,00	0,00	0,00
Mai	-59.916,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-59.916,00	0,00	0,00	0,00
Junho	-60.704,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-60.704,76	0,00	0,00	0,00
Julho	-41.771,91	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-41.771,91	0,00	0,00	0,00
Agosto	-30.281,75	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-30.281,75	0,00	0,00	0,00
Setembro	-3.905,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-3.905,88	0,00	0,00	0,00
Outubro	-36.346,43	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-36.346,43	0,00	0,00	0,00
Novembro	2.567,56	0,00	0,00	161,74	0,00	0,00	770,27	1.797,29	161,76	107,85	0,00
Dezembro	32.101,65	131,46	0,00	0,00	161,76	269,59	9.669,93	22.563,18	1.868,93	3.114,89	0,00

* Abatimento de 30% sobre o lucro apurado no período, referente a prejuízos fiscais de anos anteriores. Conforme Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 42

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O montante pago pela empresa Y de CSLL no exercício de 2018 foi de R\$ 2.030,69 e o montante de IRPJ foi de R\$ 3.222,74, totalizando R\$ 5.253,43.

4.2.2 Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS incidência não cumulativa

A empresa que optar pelo Lucro Real Anual ou Trimestral, o cálculo do PIS/PASEP e da COFINS seguirá a incidência não cumulativa, sendo que as alíquotas são 1,65% para PIS/PASEP e 7,60% para a COFINS.

No Quadro 17 estão informados os valores referentes aos créditos do PIS/PASEP e da COFINS, com as alíquotas de 1,65% e 7,60%, respectivamente, da empresa objeto deste estudo. A base de cálculo é formada pela soma de aquisições para uso e consumo, serviços adquiridos e depreciações.

Quadro 17 – Apuração dos créditos de PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não cumulativo

Apuração do PIS/PASEP e da COFINS - Lucro Real - (Em R\$)						
Período	Compras p/ uso e consumo	Serviços adquiridos	Depreciações	Base de cálculo	Crédito PIS (1,65%)	Crédito COFINS (7,60%)
Janeiro	50.046,74	1.361,00	942,50	52.350,24	863,78	3.978,62
Fevereiro	95.348,27	2.692,35	942,50	98.983,12	1.633,22	7.522,72
Março	51.979,00	4.343,85	942,50	57.265,35	944,88	4.352,17
Abril	34.376,59	370,00	942,50	35.689,09	588,87	2.712,37
Mai	23.196,29	1.050,00	942,50	25.188,79	415,62	1.914,35
Junho	52.983,26	3.153,70	942,50	57.079,46	941,81	4.338,04
Julho	57.483,64	4.474,92	942,50	62.901,06	1.037,87	4.780,48
Agosto	61.226,52	1.550,00	942,50	63.719,02	1.051,36	4.842,65
Setembro	40.155,05	750,00	942,50	41.847,55	690,48	3.180,41
Outubro	106.948,40	5.585,35	942,50	113.476,25	1.872,36	8.624,20
Novembro	58.254,53	2.585,00	942,50	61.782,03	1.019,40	4.695,43
Dezembro	51.189,99	5.955,35	942,50	58.087,84	958,45	4.414,68
TOTAL	683.188,28	33.871,52	11.310,00	728.369,80	12.018,10	55.356,10

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O montante de PIS/PASEP creditado no período foi de R\$ 12.018,10 e COFINS foi de R\$ 55.356,10.

No Quadro 18 são informados os débitos de PIS/PASEP e COFINS referente ao ano de 2018 da Empresa Y. As alíquotas também são de 1,65% para PIS/PASEP e 7,60% para COFINS. A base de cálculo se dá através das prestações de serviços de terraplanagem e locação de veículos.

Quadro 18 – Apuração dos débitos de PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não cumulativo

Apuração do PIS/PASEP e da COFINS - Lucro Real - (Em R\$)				
Período	Prestação de serviços	Base de cálculo	Débito PIS (1,65%)	Débito COFINS (7,6%)
Janeiro	83.591,01	83.591,01	1.379,25	6.352,92
Fevereiro	77.966,67	77.966,67	1.286,45	5.925,47
Março	46.542,43	46.542,43	767,95	3.537,22
Abril	160.015,00	160.015,00	2.640,25	12.161,14
Mai	153.786,67	153.786,67	2.537,48	11.687,79
Junho	117.769,05	117.769,05	1.943,19	8.950,45
Julho	146.717,65	146.717,65	2.420,84	11.150,54
Agosto	144.157,02	144.157,02	2.378,59	10.955,93
Setembro	136.657,50	136.657,50	2.254,85	10.385,97
Outubro	141.642,93	141.642,93	2.337,11	10.764,86
Novembro	163.911,75	163.911,75	2.704,54	12.457,29
Dezembro	150.979,50	150.979,50	2.491,16	11.474,44
TOTAL	1.523.737,18	1.523.737,18	25.141,66	115.804,03

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Observa-se que o valor do débito de PIS/PASEP é de R\$ 25.141,66 e COFINS de R\$ 115.804,03 no ano de 2018.

Além disso, a Empresa Y teve débitos sobre rendimentos de aplicações financeiras. As alíquotas para esse tipo de débito são diferenciadas, sendo 0,65% para PIS/PASEP e 4,00% para COFINS. No Quadro 19 observam-se as bases de cálculo e os débitos sobre PIS/PASEP e COFINS:

Quadro 19 – Apuração dos débitos de PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não cumulativo
– Alíquota diferenciada

(continua)

Apuração do PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras - Lucro Real (Em R\$)			
Período	Aquisição de receitas financeiras	Débito PIS (0,65%)	Débito COFINS (4%)
Janeiro	378,88	2,46	15,16
Fevereiro	292,40	1,90	11,70
Março	245,15	1,59	9,81
Abril	0,00	0,00	0,00
Mai	43,25	0,28	1,73
Junho	24,31	0,16	0,97

			(finaliza)
Julho	36,20	0,24	1,45
Agosto	36,20	0,24	1,45
Setembro	0,00	0,00	0,00
Outubro	0,00	0,00	0,00
Novembro	771,22	5,01	30,85
Dezembro	251,22	1,63	10,05
TOTAL	2.078,83	13,51	83,15

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Totalizou-se de débito de PIS o valor de R\$ 13,51 e débito de COFINS o valor de R\$ 83,15 conforme Quadro 19.

No Quadro 20 pode-se observar a confrontação dos débitos e os créditos do ano de 2018 da Empresa Y. Através da diminuição do débito e do crédito obtém-se o montante que a empresa deverá desembolsar.

Quadro 20 – Cálculo do valor a recolher de PIS/PASEP e COFINS com incidência não cumulativa

Apuração PIS/PASEP e COFINS a pagar - (Em R\$)						
Período	Débito PIS	Crédito PIS	Saldo PIS a recolher	Débito COFINS	Crédito COFINS	Saldo COFINS a recolher
Janeiro	1.381,71	863,78	517,93	6.368,07	3.978,62	2.389,45
Fevereiro	1.288,35	1.633,22	-344,87	5.937,16	7.522,72	-1.585,56
Março	769,54	944,88	-175,34	3.547,03	4.352,17	-805,14
Abril	2.640,25	588,87	1.531,17	12.161,14	2.712,37	7.058,07
Mai	2.537,76	415,62	2.122,14	11.689,52	1.914,35	9.775,17
Junho	1.943,35	941,81	1.001,54	8.951,42	4.338,04	4.613,38
Julho	2.421,08	1.037,87	1.383,21	11.151,99	4.780,48	6.371,51
Agosto	2.378,83	1.051,36	1.327,47	10.957,38	4.842,65	6.114,73
Setembro	2.254,85	690,48	1.564,37	10.385,97	3.180,41	7.205,56
Outubro	2.337,11	1.872,36	464,75	10.764,86	8.624,20	2.140,66
Novembro	2.709,56	1.019,40	1.690,16	12.488,14	4.695,43	7.792,71
Dezembro	2.492,79	958,45	1.534,34	11.484,49	4.414,68	7.069,81
TOTAL	25.155,18	12.018,10	12.616,87	115.887,17	55.356,12	58.140,35

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Nos meses de fevereiro e março, os créditos foram maiores que os débitos; ou seja, a empresa teve PIS/PASEP e COFINS a recuperar. Esses valores foram recuperados no mês seguinte.

Portanto, o montante de PIS/PASEP e COFINS a recolher no ano de 2018 da Empresa Y foi de R\$ 12.616,87 para PIS/PASEP e R\$ 58.140,35 para COFINS.

4.2.3 Cálculo do INSS

O montante recolhido sobre Contribuição para a Seguridade Social referente à parte patronal da Empresa Y são demonstrados no Quadro 21:

Quadro 21 – Apuração INSS empregados – Lucro Real

Apuração INSS empregados - (Em R\$)			
Período	Base INSS empregados	Alíquota	INSS devido
Janeiro	24.183,10	28,80%	6.964,73
Fevereiro	24.866,02	28,80%	7.161,41
Março	24.926,34	28,80%	7.178,79
Abril	26.155,15	28,80%	7.532,68
Maiο	22.860,92	28,80%	6.583,94
Junho	20.843,87	28,80%	6.003,03
Julho	20.812,20	28,80%	5.993,91
Agosto	20.736,51	28,80%	5.972,11
Setembro	24.456,66	28,80%	7.043,52
Outubro	21.921,55	28,80%	6.313,41
Novembro	24.115,44	28,80%	6.945,25
Dezembro	43.815,02	28,80%	12.618,73
TOTAL	299.692,78		86.311,52

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Para ser calculado o montante de INSS devido a título de INSS por parte patronal sobre as remunerações pagas aos funcionários, é utilizada a alíquota de 28,80%. Estão inclusas nessa alíquota 20% de Contribuição para a Seguridade Social; 5,80% de outras entidades como, Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE; e 3,00% de Risco Ambiental do Trabalho, totalizando os 28,80%, sobre a base de cálculo composto pelo salário do funcionário, horas extras, 13º salário, adicional de periculosidade, férias, entre outros. O total desembolsado pela Empresa Y no ano de 2018 é de R\$ 86.311,52.

O INSS sobre remunerações dos sócios administradores também deve ser desembolsado pela organização. A alíquota efetiva é de 20% sobre a remuneração. A Empresa Y tem apenas um sócio que retira pró-labore mensalmente. No Quadro 22 estão discriminados as remunerações e os valores de INSS devidos.

Quadro 22 – Apuração INSS empregadores – Lucro Real

Apuração INSS empregadores - (Em R\$)			
Período	Base INSS empregadores	Alíquota	INSS devido
Janeiro	954,00	20%	190,80
Fevereiro	954,00	20%	190,80
Março	954,00	20%	190,80
Abril	954,00	20%	190,80
Maiο	954,00	20%	190,80
Junho	954,00	20%	190,80
Julho	954,00	20%	190,80
Agosto	954,00	20%	190,80
Setembro	954,00	20%	190,80
Outubro	954,00	20%	190,80
Novembro	954,00	20%	190,80
Dezembro	954,00	20%	190,80
TOTAL	11.448,00		2.289,60

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O INSS pago sobre o pró-labore do sócio administrador no ano de 2018 totalizou R\$ 2.289,60. Os valores de INSS sobre as remunerações dos empregados e sobre as remunerações do empregador são recolhidas em guia única todos os meses.

Quadro 23 - Total INSS ano 2018 – Lucro Real

Total de INSS devido - (Em R\$)			
Período	INSS devido empregados	INSS devido empregador	INSS devido
Janeiro	6.964,73	190,80	7.155,53
Fevereiro	7.161,41	190,80	7.352,21
Março	7.178,79	190,80	7.369,59
Abril	7.532,68	190,80	7.723,48
Maiο	6.583,94	190,80	6.774,74
Junho	6.003,03	190,80	6.193,83
Julho	5.993,91	190,80	6.184,71
Agosto	5.972,11	190,80	6.162,91
Setembro	7.043,52	190,80	7.234,32
Outubro	6.313,41	190,80	6.504,21
Novembro	6.945,25	190,80	7.136,05
Dezembro	12.618,73	190,80	12.809,53
TOTAL	86.311,52	2.289,60	88.601,12

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Conforme o Quadro 23, o total desembolsado no período em estudo pela Empresa Y referente à INSS para o Instituto Nacional do Seguro Social foi de R\$ 88.601,12. Esse total se refere ao INSS sobre os rendimentos dos empregados e do empregador.

4.2.4 Cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

O ISS é um imposto cobrado das empresas prestadoras de serviço pelos municípios em que ocorre a prestação, podendo variar sua alíquota de um município para outro.

Quadro 24 – Cálculo do ISS

Apuração do ISS devido - (Em R\$)				
Período	Serviços/Alíquota 2%	Serviços/Alíquota 3%	Serviços/Alíquota 4%	ISSQN Devido
Janeiro	41.424,01	0,00	0,00	828,48
Fevereiro	13.559,67	46.550,00	0,00	1.667,69
Março	26.041,67	0,00	0,00	520,83
Abril	110.639,00	0,00	0,00	2.212,78
Maiο	32.058,50	0,00	0,00	641,17
Junho	42.642,05	0,00	0,00	852,84
Julho	44.457,15	0,00	0,00	889,14
Agosto	56.076,52	0,00	935,00	1.158,93
Setembro	43.897,50	0,00	0,00	877,95
Outubro	68.403,93	0,00	36.100,00	2.812,08
Novembro	55.138,75	0,00	0,00	1.102,78
Dezembro	31.839,50	0,00	36.100,00	2.080,79
TOTAL	566.178,25	46.550,00	73.135,00	15.645,47

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O Quadro 24 demonstra todos os totais por serviço e por alíquota. Os serviços prestados em Guaporé/RS têm a alíquota de 2%, e nos demais municípios a alíquota é 3% e 4%, dependendo do município em que o serviço for prestado. O valor devido pela Empresa Y para os municípios tem o total de R\$ 15.645,47.

4.2.5 Impostos devidos da modalidade Lucro Real Anual

O Quadro 25 demonstra, em resumo, todos os tributos devidos pela Empresa Y no ano de 2018. O montante de impostos pagos foi de R\$ 180.257,22 em 2018 pela Empresa Y.

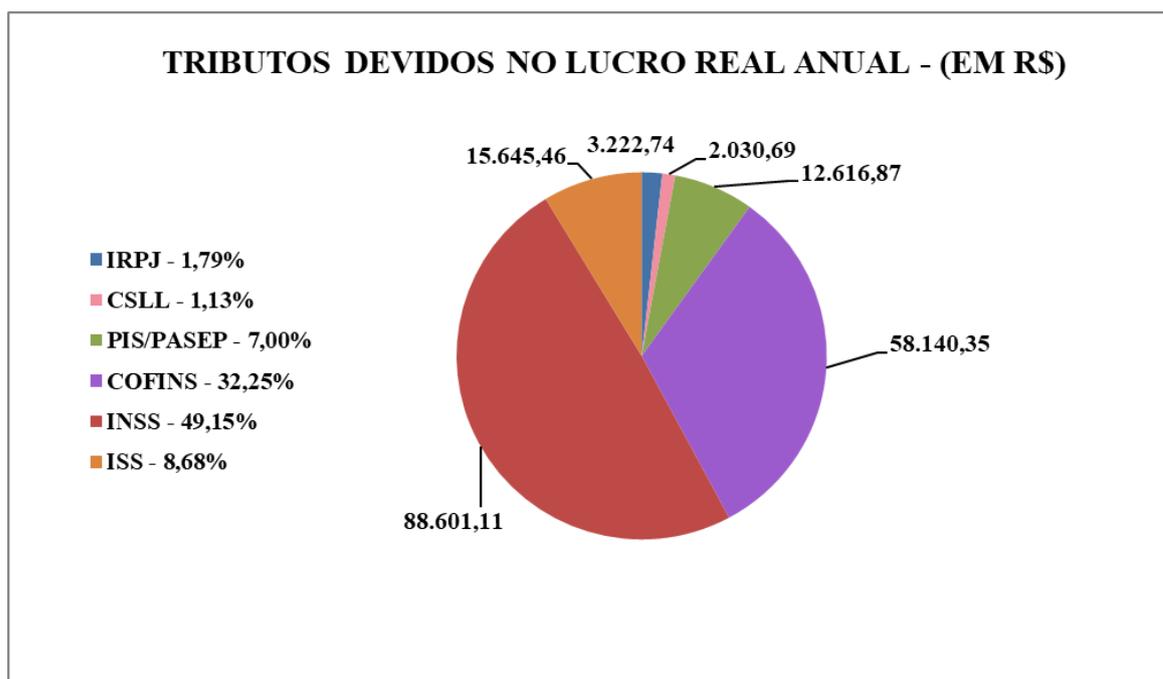
Quadro 25 – Total de tributos devidos pela Empresa Y na modalidade do Lucro Real Anual

TOTAL DOS TRIBUTOS - (Em R\$)							
PERÍODO	IRPJ	CSLL	PIS/PASEP	COFINS	INSS	ISS	TOTAL
Janeiro	0,00	0,00	517,93	2.389,45	7.155,53	828,48	10.891,39
Fevereiro	0,00	0,00	-344,87	-1.585,56	7.352,21	1.667,69	7.089,47
Março	0,00	0,00	-175,34	-805,14	7.369,59	520,83	6.909,94
1º Trimestre	0,00	0,00	-2,28	-1,25	21.877,33	3.017,00	24.890,80
Abril	0,00	0,00	1.531,17	7.058,07	7.723,48	2.212,78	18.525,50
Maio	0,00	0,00	2.122,14	9.775,17	6.774,74	641,17	19.313,22
Junho	0,00	0,00	1.001,54	4.613,38	6.193,83	852,84	12.661,59
2º Trimestre	0,00	0,00	4.654,85	21.446,62	20.692,05	3.706,79	50.500,31
Julho	0,00	0,00	1.383,21	6.371,51	6.184,71	889,14	14.828,57
Agosto	0,00	0,00	1.327,47	6.114,73	6.162,91	1.158,93	14.764,04
Setembro	0,00	0,00	1.564,37	7.205,56	7.234,32	877,95	16.882,20
3º Trimestre	0,00	0,00	4.275,05	19.691,80	19.581,94	2.926,02	46.474,81
Outubro	0,00	0,00	464,75	2.140,66	6.504,21	2.812,08	11.921,70
Novembro	107,85	161,76	1.690,16	7.792,71	7.136,05	1.102,78	17.991,31
Dezembro	3.114,89	1.868,93	1.534,34	7.069,81	12.809,53	2.080,79	28.478,29
4º Trimestre	3.222,74	2.030,69	3.689,25	17.003,18	26.449,79	5.995,65	58.391,30
TOTAL	3.222,74	2.030,69	12.616,87	58.140,35	88.601,11	15.645,46	180.257,22

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Na Figura 3 são demonstrados os percentuais de cada tributo sobre o Lucro Real Anual da Empresa Y no ano de 2018.

Figura 3 - Tributos incidentes no Lucro Real Anual



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Os impostos do ano de 2018 pagos pela empresa Y com maior relevância, em ordem decrescente, são: INSS, com 49,15%; COFINS, com 32,25%; ISS, com 8,68%; PIS/PASEP, com 7,00%; IRPJ, com 1,79%; e por fim, CSLL com 1,13%.

4.3 LUCRO REAL TRIMESTRAL

No Lucro Real Trimestral são calculados o IRPJ e a CSLL, tendo como base o resultado do exercício. Como o nome já diz, é utilizado o resultado referente a três meses do ano, o primeiro trimestre é composto por janeiro, fevereiro e março; o segundo trimestre é composto por abril, maio e junho; o terceiro trimestre é composto por julho agosto e setembro; e o quarto trimestre é composto por outubro, novembro e dezembro. Os demais impostos são calculados da mesma forma que no Lucro Real Anual, onde são calculados o PIS/PASEP e a COFINS pelo regime não cumulativo, a Contribuição Patronal Previdenciária sobre o total da folha de pagamento e o ISS de competência municipal, que incide sobre os serviços.

4.3.1 Cálculo do IRPJ e da CSLL

Tendo como base o resultado dos trimestres de 2018, vide Quadro 26, notou-se que a Empresa Y obteve prejuízo no primeiro trimestre de 2018; ou seja, a base de cálculo foi negativa (prejuízo); portanto, não precisaria pagar IRPJ e CSLL durante esse período. Diferentemente, nos segundo, terceiro e quarto trimestre, faz-se necessário o recolhimento de tributos, pois a base de cálculo foi positiva (lucro).

Quadro 26 – IRPJ e CSLL Mensal com base no Lucro Real Trimestral

IRPJ e CSLL Mensal com base no Lucro Real Trimestral - (Em R\$)									
Mês	Lucro Apurado	(+) Adições	(-) Exclusões	(-) IRRF	(-) Abatimento*	(=) Base de Cálculo	CSLL a pagar	IRPJ a pagar	Adic. de IRPJ a pagar
1º Trimestre	-182.885,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2º Trimestre	122.181,11	0,00	0,00	0,00	24.436,22	97.744,89	8.797,04	15.883,54	1.221,81
3º Trimestre	56.798,88	0,00	0,00	0,00	11.359,78	45.439,10	4.089,52	6.815,87	0,00
4º Trimestre	36.007,53	0,00	0,00	0,00	7.201,51	28.806,02	2.592,54	4.320,90	0,00

* Abatimento de 30% sobre o lucro apurado no período, referente a prejuízos fiscais de anos anteriores.
Conforme Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 42

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O montante a ser pago caso a Empresa Y optasse pelo Lucro Real Trimestral referente IRPJ seria R\$ 27.020,31. E de CSLL pagaria R\$ 15.479,10. Totalizando R\$ 42.499, 41.

4.3.2 Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS incidência não cumulativa

Para fins de PIS/PASEP e COFINS, os valores serão os mesmos da apuração pelo Lucro Real Anual, conforme o Quadro 20, totalizando R\$ 12.616,87 de PIS/PASEP e R\$ 58.140,35 de COFINS no ano de 2018.

4.3.3 Cálculo do INSS

O INSS calculado através do Lucro Real Anual é o mesmo calculado no Lucro Real Trimestral, conforme o Quadro 23, o total desembolsado no período em estudo pela Empresa Y referente à INSS para o Instituto Nacional do Seguro Social foi de R\$ 88.601,12. Esse total se refere ao INSS sobre os rendimentos dos empregados e do empregador.

4.3.4 Cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

No período de 2018, a empresa Y precisou desembolsar aos municípios o total de R\$ 15.645,47.

4.3.5 Impostos devidos da modalidade Lucro Real Trimestral

O Quadro 27 demonstra, em resumo, todos os tributos devidos pela Empresa Y no ano de 2018. O montante de impostos que seriam desembolsados caso a Empresa Y optasse pelo Lucro Real Trimestral em 2018 seria de R\$ 217.503,20.

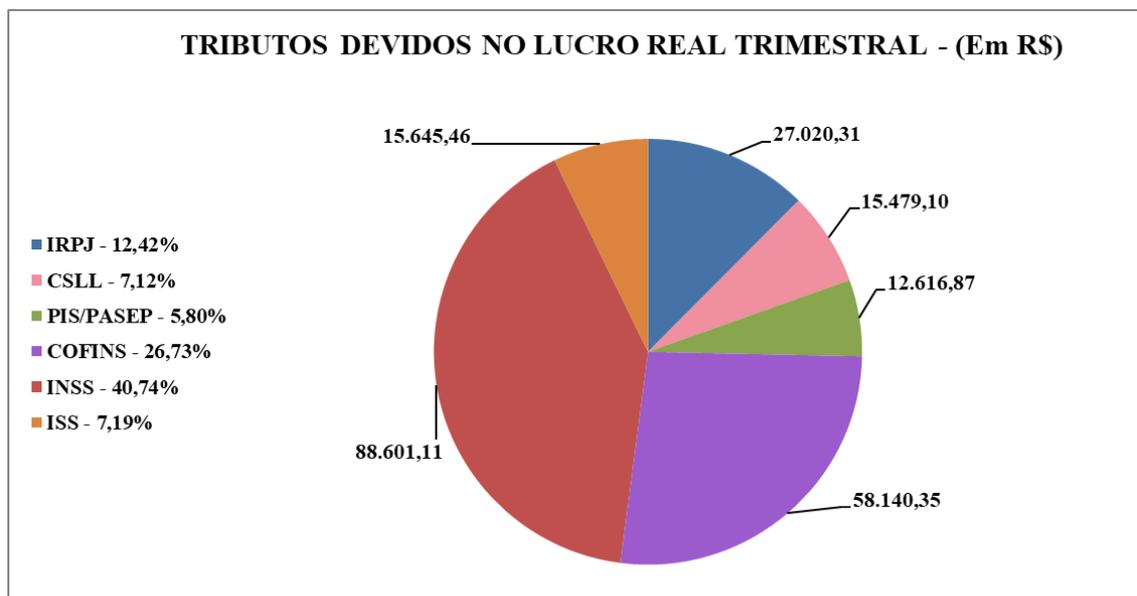
Quadro 27 – Total de tributos devidos pela Empresa Y na modalidade do Lucro Real
Trimestral

TOTAL DOS TRIBUTOS - (Em R\$)							
PERÍODO	IRPJ	CSLL	PIS/PASEP	COFINS	INSS	ISS	TOTAL
Janeiro	0,00	0,00	517,93	2.389,45	7.155,53	828,48	10.891,39
Fevereiro			-344,87	-1.585,56	7.352,21	1.667,69	7.089,47
Março			-175,34	-805,14	7.369,59	520,83	6.909,94
1º Trimestre	0,00	0,00	-2,28	-1,25	21.877,33	3.017,00	24.890,80
Abril	15.883,54	8.797,04	1.531,17	7.058,07	7.723,48	2.212,78	18.525,50
Maio			2.122,14	9.775,17	6.774,74	641,17	19.313,22
Junho			1.001,54	4.613,38	6.193,83	852,84	37.342,17
2º Trimestre	15.883,54	8.797,04	4.654,85	21.446,62	20.692,05	3.706,79	75.180,89
Julho	6.815,87	4.089,52	1.383,21	6.371,51	6.184,71	889,14	14.828,57
Agosto			1.327,47	6.114,73	6.162,91	1.158,93	14.764,04
Setembro			1.564,37	7.205,56	7.234,32	877,95	27.787,59
3º Trimestre	6.815,87	4.089,52	4.275,05	19.691,80	19.581,94	2.926,02	57.380,20
Outubro	4.320,90	2.592,54	464,75	2.140,66	6.504,21	2.812,08	11.921,70
Novembro			1.690,16	7.792,71	7.136,05	1.102,78	17.721,70
Dezembro			1.534,34	7.069,81	12.809,53	2.080,79	30.407,91
4º Trimestre	4.320,90	2.592,54	3.689,25	17.003,18	26.449,79	5.995,65	60.051,31
TOTAL	27.020,31	15.479,10	12.616,87	58.140,35	88.601,11	15.645,46	217.503,20

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Na Figura 4 é demonstrada a representatividade de cada tributo sobre o montante de tributos que seriam desembolsados, caso a Empresa Y optasse pelo Lucro Real Trimestral.

Figura 4 - Tributos incidentes no Lucro Real Trimestral



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Os impostos do ano de 2018 que seriam pagos pela empresa Y com maior relevância, em ordem decrescente, são: INSS, com 40,74%; COFINS, com 26,73%; IRPJ, com 12,42%; ISS, com 7,19%; CSLL com 7,12%; e por fim, PIS/PASEP, com 5,80%.

4.4 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido é uma modalidade prática para cálculo de IRPJ e CSLL. A alíquota de presunção é aplicada sobre o faturamento da empresa para se descobrir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. As atividades da Empresa Y, objeto deste estudo, tem a alíquota de presunção de 32% para IRPJ e CSLL.

4.4.1 Cálculo do IRPJ e da CSLL

Conforme citado no tópico anterior, as duas atividades da Empresa Y tem a alíquota de presunção de 32%. Após a base de cálculo ser apurada, as alíquotas de 15% de IRPJ e 9% de CSLL são aplicadas para evidenciar os impostos a serem recolhidos. Se caso o lucro trimestral exceder R\$ 60.000,00 trimestral, faz-se necessária à aplicação de 10% sobre o montante como adicional de alíquota.

Quadro 28 – Apuração IRPJ – Lucro Presumido

Apuração IRPJ - Lucro Presumido - (Em R\$)				
Cálculo do IRPJ	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita de serviços e Locação	208.103,11	431.570,72	427.532,17	456.534,18
Alíquota da atividade	32%	32%	32%	32%
(=) Base de cálculo das atividades	66.593,00	138.102,63	136.810,29	146.090,94
Outras receitas	1.084,05	67,56	72,40	1.022,44
(=) Base de cálculo IRPJ	67.677,05	138.170,19	136.882,69	147.113,38
Alíquota IR	15%	15%	15%	15%
Alíquota Adicional de IR	10%	10%	10%	10%
IRPJ	10.151,56	20.725,53	20.532,40	22.067,01
Adicional de IRPJ	767,70	1.817,02	0,00	0,00
(=) IRPJ a recolher	10.919,26	22.542,55	20.532,40	22.067,01
Total do IRPJ devido no período			76.061,22	

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O montante a ser pago de IRPJ pelo do Lucro Presumido é de R\$ 76.061,22 conforme quadro 28, sendo que a alíquota de presunção é de 32% e a alíquota do IR é de 15%.

Quadro 29 - Apuração CSLL – Lucro Presumido

Apuração CSLL - Lucro Presumido - (Em R\$)				
Cálculo da CSLL	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Receita de serviços e Locação	208.103,11	431.570,72	427.532,17	456.534,18
Alíquota da atividade	32%	32%	32%	32%
(=) Base de cálculo das atividades	66.593,00	138.102,63	136.810,29	146.090,94
Outras receitas	1.084,05	67,56	72,40	1.022,44
(=) Base de cálculo CSLL	67.677,05	138.170,19	136.882,69	147.113,38
Alíquota CSLL	9%	9%	9%	9%
(=) CSLL a recolher	6.090,93	12.435,32	12.319,44	13.240,20
Total do CSLL devido no período				44.085,90

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

A base de cálculo da CSLL é a mesma utilizada para o IRPJ, levando em consideração que a alíquota de presunção é a mesma. A alíquota de CSLL é de 9% e o montante a ser pago pela Empresa Y referente à CSLL é R\$ 44.085,90, conforme Quadro 29.

4.4.2 Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS incidência cumulativa

O PIS/PASEP e a COFINS através do Lucro Presumido seguem o regime de não cumulatividade. Esse regime não concede direito a crédito sobre as operações de entrada feitas pela Empresa Y. A alíquota para PIS/PASEP é 0,65% e para COFINS é 3,00% sobre o faturamento da empresa, sendo a base de cálculo, vide Quadro 30.

Quadro 30 - Apuração dos débitos de PIS/PASEP e da COFINS pelo regime cumulativo

(continua)

Apuração do PIS/PASEP e da COFINS - Lucro Presumido - (Em R\$)				
Período	Prestação de serviços e locação	Base de cálculo	PIS (0,65%)	COFINS (3%)
Janeiro	83.594,01	83.594,01	543,36	2.507,82
Fevereiro	77.966,67	77.966,67	506,78	2.339,00
Março	46.542,43	46.542,43	302,53	1.396,27
Abril	160.015,00	160.015,00	1.040,10	4.800,45
Maio	153.786,67	153.786,67	999,61	4.613,60
Junho	117.769,05	117.769,05	765,50	3.533,07
Julho	146.717,65	146.717,65	953,66	4.401,53

(finaliza)				
Agosto	144.157,02	144.157,02	937,02	4.324,71
Setembro	136.657,50	136.657,50	888,27	4.099,73
Outubro	141.642,93	141.642,93	920,68	4.249,29
Novembro	163.911,75	163.911,75	1.065,43	4.917,35
Dezembro	150.979,50	150.979,50	981,37	4.529,39
TOTAL	1.523.740,18	1.523.740,18	9.904,31	45.712,21

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O valor total que a Empresa Y pagaria de PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas de prestação de serviço e locação, caso optasse pelo Lucro Presumido é de R\$ 9.904,31 e R\$ 45.712,21, respectivamente.

4.4.3 Cálculo do INSS

Como no Lucro Real, no Lucro Presumido para ser calculado o montante de INSS devido a título de INSS por parte patronal sobre as remunerações pagas aos funcionários, é utilizada a alíquota de 28,80%. Estão inclusas nessa alíquota 20% de Contribuição para a Seguridade Social; 5,80% de outras entidades como, Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE; e 3,00% de Risco Ambiental do Trabalho, totalizando os 28,80%, sobre a base de cálculo composto pelo salário do funcionário, horas extras, 13º salário, adicional de periculosidade, férias, entre outros.

Conforme o Quadro 23, o total desembolsado no período em estudo pela Empresa Y referente à INSS para o Instituto Nacional do Seguro Social foi de R\$ 88.601,11. Esse total se refere ao INSS sobre os rendimentos dos empregados e do empregador.

4.4.4 Cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

O Quadro 24 demonstra todos os totais por serviço e por alíquota. Os serviços prestados em Guaporé/RS têm a alíquota de 2%, e nos demais municípios a alíquota é 3% e 4%, dependendo do município em que o serviço for prestado. O valor devido pela Empresa Y para os municípios tem o total de R\$ 15.645,47.

4.4.5 Impostos devidos da modalidade Lucro Presumido

O Quadro 31 demonstra, em resumo, todos os tributos devidos pela Empresa Y caso optasse pelo Lucro Presumido. O montante de impostos seria de R\$ 280.010,20.

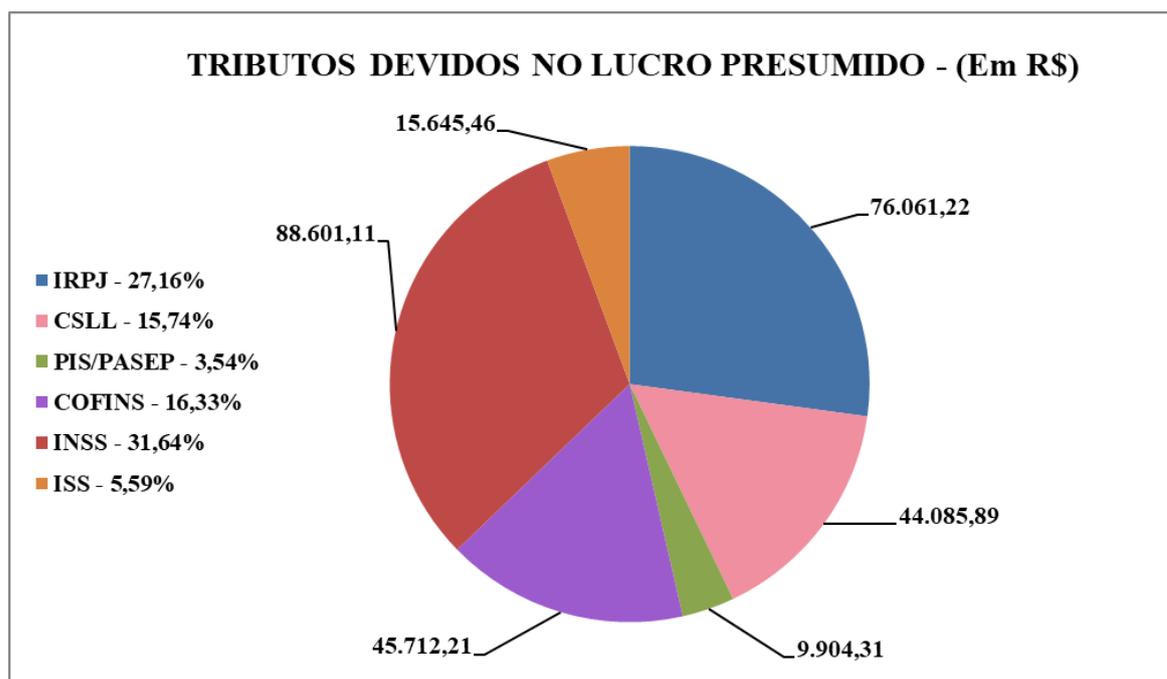
Quadro 31 - Total de tributos devidos pela Empresa Y na modalidade do Lucro Presumido

TOTAL DOS TRIBUTOS - (Em R\$)							
PERÍODO	IRPJ	CSLL	PIS/PASEP	COFINS	INSS	ISS	TOTAL
Janeiro			543,36	2.507,82	7.155,53	828,48	11.035,19
Fevereiro	10.919,26	6.090,93	506,78	2.339,00	7.352,21	1.667,69	11.865,68
Março			302,53	1.396,27	7.369,59	520,83	26.599,41
1º Trimestre	10.919,26	6.090,93	1.352,67	6.243,09	21.877,33	3.017,00	49.500,28
Abril			1.040,10	4.800,45	7.723,48	2.212,78	15.776,81
Maiο	22.542,55	12.435,32	999,61	4.613,60	6.774,74	641,17	13.029,12
Junho			765,50	3.533,07	6.193,83	852,84	46.323,11
2º Trimestre	22.542,55	12.435,32	2.805,21	12.947,12	20.692,05	3.706,79	75.129,04
Julho			953,66	4.401,53	6.184,71	889,14	12.429,04
Agosto	20.532,40	12.319,44	937,02	4.324,71	6.162,91	1.158,93	12.583,57
Setembro			888,27	4.099,73	7.234,32	877,95	45.952,11
3º Trimestre	20.532,40	12.319,44	2.778,95	12.825,97	19.581,94	2.926,02	70.964,72
Outubro			920,68	4.249,29	6.504,21	2.812,08	14.486,26
Novembro	22.067,01	13.240,20	1.065,43	4.917,35	7.136,05	1.102,78	14.221,61
Dezembro			981,37	4.529,39	12.809,53	2.080,79	55.708,29
4º Trimestre	22.067,01	13.240,20	2.967,48	13.696,03	26.449,79	5.995,65	84.416,16
TOTAL	76.061,22	44.085,89	9.904,31	45.712,21	88.601,11	15.645,46	280.010,20

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Na Figura 5 é demonstrada a representatividade de cada tributo sobre o montante de tributos que seriam desembolsados, caso a Empresa Y optasse pelo Lucro Presumido.

Figura 5 - Tributos incidentes no Lucro Presumido



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Os impostos do ano de 2018 que seriam pagos pela empresa Y com maior relevância, em ordem decrescente, são: INSS, com 31,64%; IRPJ, com 27,16%; COFINS, com 16,33%; CSLL, com 15,74%; ISS com 5,59%; e por fim, PIS/PASEP, com 3,54%.

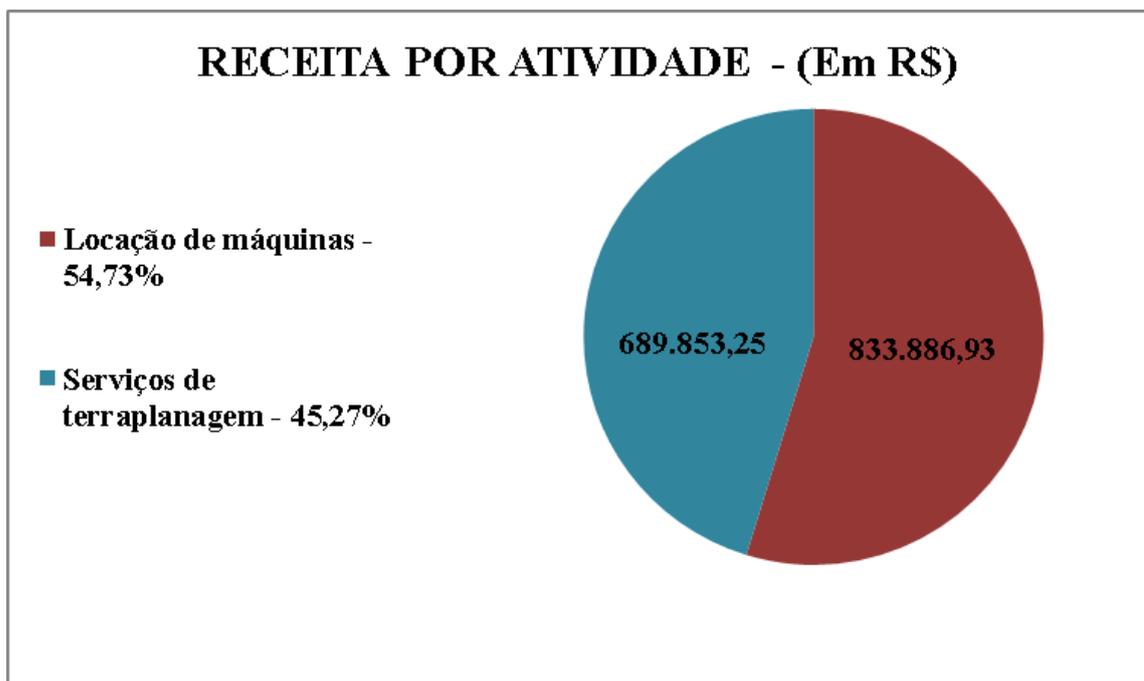
4.5 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime de arrecadação de impostos, onde a União, Estados, Distrito Federal e Municípios abrangem a participação para arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos. Esse regime de arrecadação pode ser utilizado pelas Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), enquadradas na Lei Complementar nº 123/2006.

Na guia de recolhimentos dos impostos chamados de DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) são englobados os seguintes impostos: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e CPP.

A Empresa Y desenvolve duas atividades enquadradas em Anexos diferentes, e consequentemente, com alíquotas diferentes. Locação de bens móveis é enquadrada no Anexo III e a prestação de serviços de terraplanagem é enquadrada no Anexo IV.

Figura 6 - Receita por atividade



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Na Figura 6 são demonstradas as atividades, bem como o faturamento em valor e em percentual no ano de 2018.

Locação de máquinas teve receita de R\$ 833.886,93 representando 54,73% e serviços de terraplanagem teve receita de R\$ 689.853,25 representando 45,27% sobre o faturamento do exercício de 2018 da Empresa Y, totalizando R\$ 1.523.740,18.

4.5.1 Cálculo do Simples Nacional

Para o cálculo do Simples Nacional, deve-se ter como base os anexos do Simples Nacional, conforme Quadro 1 ao Quadro 10, mais especificamente, para este estudo; o Quadro 5 e Quadro 6, que contempla o Anexo III; e o Quadro 7 e Quadro 8, que contempla o Anexo IV.

A receita bruta utilizada nos cálculos a seguir é composta pelo faturamento dos últimos 12 meses. A alíquota nominal e a parcela a deduzir são encontradas no seu respectivo Anexo. A base de cálculo é o valor do faturamento que está sendo calculado o imposto e a alíquota efetiva obtém-se através de um cálculo: $(RBT12 \times Alíq. - PD)/RBT12$. RBT é a receita bruta acumulada nos 12 meses antes da apuração; alíq é a alíquota nominal; e PD é a parcela a deduzir.

Quadro 32 - Apuração Simples Nacional – Anexo III

Apuração do Simples Nacional - Anexo III - (Em R\$)						
	Receita acumulada	Alíquota nominal	Parcela a deduzir	Alíquota efetiva	Base de cálculo	Imposto devido
Janeiro	1.864.229,27	21%	125.640,00	14,26%	42.170,00	6.013,65
Fevereiro	1.867.100,03	21%	125.640,00	14,27%	17.857,00	2.548,35
Março	1.818.788,95	21%	125.640,00	14,09%	20.500,76	2.888,99
Abril	1.773.892,13	16%	35.640,00	13,99%	49.376,00	6.908,13
Mai	1.821.191,38	21%	125.640,00	14,10%	121.728,17	17.165,16
Junho	1.770.274,00	16%	35.640,00	13,99%	75.127,00	10.507,83
Julho	1.804.452,62	21%	125.640,00	14,04%	102.260,50	14.354,54
Agosto	1.832.226,61	21%	125.640,00	14,14%	87.145,50	12.324,79
Setembro	1.766.121,68	16%	35.640,00	13,98%	92.760,00	12.969,72
Outubro	1.665.952,19	16%	35.640,00	13,86%	37.139,00	5.147,72
Novembro	1.657.780,79	16%	35.640,00	13,85%	108.773,00	15.065,21
Dezembro	1.604.724,22	16%	35.640,00	13,78%	79.050,00	10.892,35
TOTAL					833.886,93	116.786,41

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

No Quadro 32 são demonstrados os valores devidos no Anexo III (Locação), caso a Empresa Y optasse pelo Simples Nacional no ano de 2018. O montante que se refere ao Anexo III é de R\$ 116.786,41.

A retenção de ISS sobre os serviços são separadas em COM retenção e SEM retenção devido ao fato de que caso a empresa tiver retido diretamente na fonte, ou seja, na nota fiscal, o valor retido deverá ser descontado do valor a recolher do Simples Nacional, pois, caso a empresa recolha esse valor sem descontar, irá desembolsar o valor duas vezes, ocasionando pagamento duplo e consequentemente onerando a organização.

O Quadro 33 demonstra os cálculos sobre o Anexo IV (Serviços) SEM retenção; e em seguida, no Quadro 34 são demonstrados os cálculos sobre o Anexo IV COM retenção.

Quadro 33 - Apuração Simples Nacional – Anexo IV sem retenção de ISS

Apuração do Simples Nacional - Anexo IV - Sem retenção de ISS - (Em R\$)						
	Receita acumulada	Alíquota nominal	Parcela a deduzir	Alíquota efetiva	Base de cálculo	Imposto devido
Janeiro	1.864.229,27	22%	183.780,00	12,14%	41.424,01	5.029,61
Fevereiro	1.867.100,03	22%	183.780,00	12,16%	60.109,67	7.307,49
Março	1.818.788,95	22%	183.780,00	11,90%	26.041,67	3.097,78
Abril	1.773.892,13	14%	39.780,00	11,76%	110.639,00	13.008,35
Maiο	1.821.191,38	22%	183.780,00	11,91%	32.058,50	3.817,78
Junho	1.770.274,00	14%	39.780,00	11,75%	42.642,05	5.011,67
Julho	1.804.452,62	22%	183.780,00	11,82%	44.457,15	5.252,70
Agosto	1.832.226,61	22%	183.780,00	11,97%	57.011,52	6.824,04
Setembro	1.766.121,68	14%	39.780,00	11,75%	43.897,50	5.156,91
Outubro	1.665.952,19	14%	39.780,00	11,61%	104.503,93	12.135,18
Novembro	1.657.780,79	14%	39.780,00	11,60%	55.138,75	6.396,32
Dezembro	1.604.724,22	14%	39.780,00	11,52%	67.939,50	7.827,36
TOTAL					685.863,25	80.865,19

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O montante que seria pago pela Empresa Y no Anexo IV SEM retenção, vide Quadro 33, caso optasse pelo Simples Nacional seria de R\$ 80.865,19.

Quadro 34 - Apuração Simples Nacional – Anexo IV com retenção de ISS

Apuração do Simples Nacional - Anexo IV - Com retenção de ISS - (Em R\$)						
	Receita acumulada	Alíquota nominal	Parcela a deduzir	Alíquota efetiva - ISS	Base de cálculo	Imposto devido
Janeiro	1.864.229,27	22%	183.780,00	7,14%	0,00	0,00
Fevereiro	1.867.100,03	22%	183.780,00	7,16%	0,00	0,00
Março	1.818.788,95	22%	183.780,00	6,90%	0,00	0,00
Abril	1.773.892,13	14%	39.780,00	6,76%	0,00	0,00
Maiο	1.821.191,38	22%	183.780,00	6,91%	0,00	0,00
Junho	1.770.274,00	14%	39.780,00	6,75%	0,00	0,00
Julho	1.804.452,62	22%	183.780,00	6,82%	0,00	0,00
Agosto	1.832.226,61	22%	183.780,00	6,97%	0,00	0,00
Setembro	1.766.121,68	14%	39.780,00	6,75%	0,00	0,00
Outubro	1.665.952,19	14%	39.780,00	6,61%	0,00	0,00
Novembro	1.657.780,79	14%	39.780,00	6,60%	0,00	0,00
Dezembro	1.604.724,22	14%	39.780,00	6,52%	3.990,00	260,19
TOTAL					3.990,00	260,19

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O montante que seria pago pela Empresa Y no Anexo IV COM retenção caso optasse pelo Simples Nacional seria de R\$ 260,19.

Quadro 35 - Total Simples Nacional - Anexo III e Anexo IV

Total Simples Nacional - Anexo III e Anexo IV - (Em R\$)				
	Total devido Anexo III	Total devido - Anexo IV SEM retenção	Total devido - Anexo IV COM retenção	TOTAL
Janeiro	6.013,65	5.029,61	0,00	11.043,26
Fevereiro	2.548,35	7.307,49	0,00	9.855,84
Março	2.888,99	3.097,78	0,00	5.986,77
Abril	6.908,13	13.008,35	0,00	19.916,48
Maiο	17.165,16	3.817,78	0,00	20.982,94
Junho	10.507,83	5.011,67	0,00	15.519,50
Julho	14.354,54	5.252,70	0,00	19.607,24
Agosto	12.324,79	6.824,04	0,00	19.148,83
Setembro	12.969,72	5.156,91	0,00	18.126,63
Outubro	5.147,72	12.135,18	0,00	17.282,90
Novembro	15.065,21	6.396,32	0,00	21.461,53
Dezembro	10.892,35	7.827,36	260,19	18.979,90
TOTAL	116.786,44	80.865,19	260,19	197.911,82

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Tendo como base os cálculos do Quadro 35, o montante a ser pago pela Empresa Y caso optasse pelo Simples Nacional é de R\$ 197.911,82 no ano de 2018.

4.5.2 Cálculo do INSS

A base de cálculo do INSS é composta pelas remunerações dos funcionários, que são elas, salários, horas extras, 13º salário, férias, adicional de periculosidade, entre outras, e a alíquota é de 23%, que se refere a 20% CPP e 3% ao RAT.

Neste estudo, os funcionários que estão enquadrados no Anexo III tem seu INSS recolhido juntamente com a guia do Simples Nacional, já os funcionários do Anexo IV estão em uma guia separada. As bases de cálculo, bem como os valores a pagar de INSS pertinente são demonstradas no Quadro 36.

Quadro 36 - Apuração INSS empregados Anexo IV – Simples Nacional

Apuração INSS empregados Anexo IV - (Em R\$)			
	Base INSS empregados	Alíquota	INSS devido
Janeiro	24.183,10	23%	5.562,11
Fevereiro	24.866,02	23%	5.719,18
Março	24.926,34	23%	5.733,06
Abril	26.155,15	23%	6.015,68
Maio	22.860,92	23%	5.258,01
Junho	20.843,87	23%	4.794,09
Julho	20.812,20	23%	4.786,81
Agosto	20.736,51	23%	4.769,40
Setembro	24.456,66	23%	5.625,03
Outubro	21.921,55	23%	5.041,96
Novembro	24.115,44	23%	5.546,55
Dezembro	43.815,02	23%	10.077,45
TOTAL	299.692,78		68.929,34

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Observa-se que o total de INSS a ser liquidado pela Empresa Y caso optasse pelo Simples Nacional seria de R\$ 68.929,34.

Todavia, o INSS sobre as remunerações dos empregadores também deve ser recolhida, com a alíquota de 20%. No Quadro 37 notam-se as bases de cálculo.

Quadro 37 - Apuração INSS dos empregadores – Simples Nacional

Apuração INSS empregadores - (Em R\$)			
	Base INSS empregadores	Alíquota	INSS devido
Janeiro	954,00	20%	190,80
Fevereiro	954,00	20%	190,80
Março	954,00	20%	190,80
Abril	954,00	20%	190,80
Mai	954,00	20%	190,80
Junho	954,00	20%	190,80
Julho	954,00	20%	190,80
Agosto	954,00	20%	190,80
Setembro	954,00	20%	190,80
Outubro	954,00	20%	190,80
Novembro	954,00	20%	190,80
Dezembro	954,00	20%	190,80
TOTAL	11.448,00		2.289,60

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Nota-se no Quadro 37 que o total de INSS a ser liquidado pela Empresa Y caso optasse pelo Simples Nacional seria de R\$ 2.289,60.

Quadro 38 – Total INSS – Simples Nacional

Total INSS devido - (Em R\$)			
	Total INSS devido empregados	Total INSS devido empregadores	Total INSS devido
Janeiro	5.562,11	190,80	5.752,91
Fevereiro	5.719,18	190,80	5.909,98
Março	5.733,06	190,80	5.923,86
Abril	6.015,68	190,80	6.206,48
Mai	5.258,01	190,80	5.448,81
Junho	4.794,09	190,80	4.984,89
Julho	4.786,81	190,80	4.977,61
Agosto	4.769,40	190,80	4.960,20
Setembro	5.625,03	190,80	5.815,83
Outubro	5.041,96	190,80	5.232,76
Novembro	5.546,55	190,80	5.737,35
Dezembro	10.077,45	190,80	10.268,25
TOTAL	68.929,33	2.289,60	71.218,93

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

O montante a ser desembolsado referente à INSS pela Empresa Y caso optasse pelo Simples Nacional é de R\$ 71.218,93. Esse valor foi apurado através da soma do INSS devido dos empregados e dos empregadores. As remunerações dos funcionários do Anexo III estão inclusos na guia do Simples Nacional.

4.5.3 Impostos devidos da modalidade Simples Nacional

No Quadro 39 notam-se os tributos em resumo que deveriam ser pagos pela Empresa Y caso optasse pela modalidade do Simples Nacional.

Quadro 39 - Total de tributos devidos pela empresa no Simples Nacional

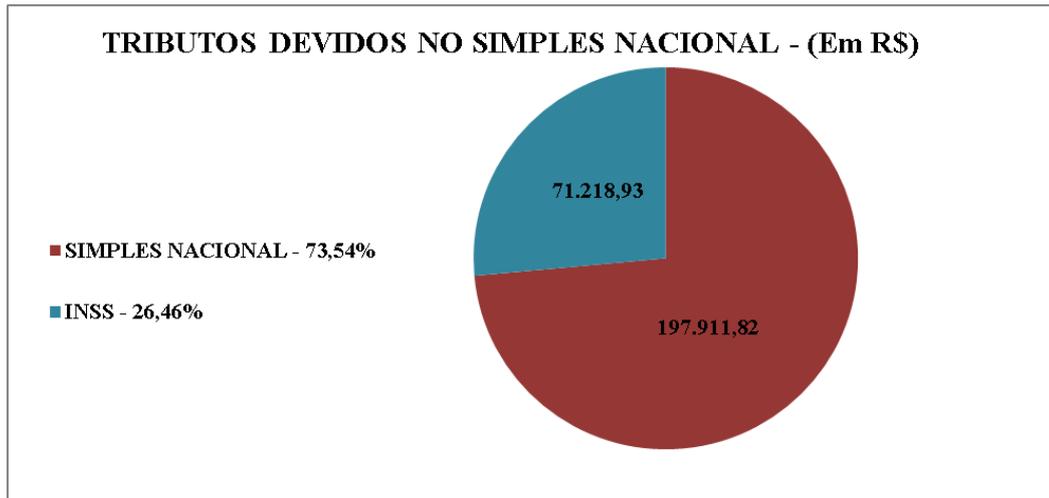
TOTAL DOS TRIBUTOS - (Em R\$)			
	Simples Nacional	INSS	TOTAL
Janeiro	11.043,26	5.752,91	16.796,17
Fevereiro	9.855,84	5.909,98	15.765,82
Março	5.986,77	5.923,86	11.910,63
Abril	19.916,48	6.206,48	26.122,96
Mai	20.982,94	5.448,81	26.431,75
Junho	15.519,50	4.984,89	20.504,39
Julho	19.607,24	4.977,61	24.584,85
Agosto	19.148,83	4.960,20	24.109,03
Setembro	18.126,63	5.815,83	23.942,46
Outubro	17.282,90	5.232,76	22.515,66
Novembro	21.461,53	5.737,35	27.198,88
Dezembro	18.979,90	10.268,25	29.248,15
TOTAL	197.911,82	71.218,93	269.130,75

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Nessa modalidade de tributação do Simples Nacional, vide Quadro 39, o montante a ser pago seria de R\$ 269.130,75.

A Figura 7 demonstra os percentuais sobre o total dos impostos que seriam pagos pela Empresa Y caso optasse pelo regime do Simples Nacional. Nota-se que o imposto Simples Nacional é o que tem maior notoriedade, com 73,54%; e em seguida vem o INSS com 26,46% sobre o total dos impostos.

Figura 7 - Tributos incidentes no Simples Nacional



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

4.6 ANÁLISE COMPARATIVA

Finalmente, após todos os cálculos apurados sobre Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional feitos, nesse momento os resultados são agrupados e em seguida será determinada qual a forma de tributação mais vantajosa para a Empresa Y.

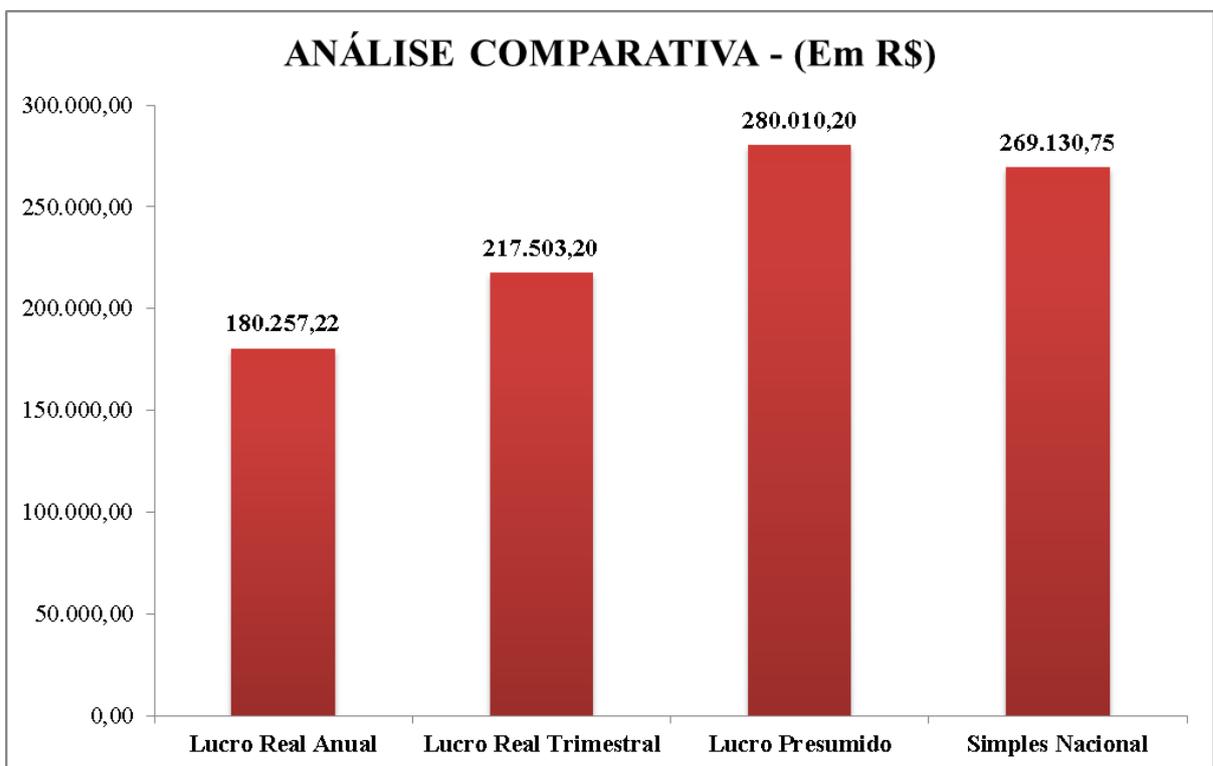
Quadro 40 - Análise comparativa entre as modalidades de tributação

Análise comparativa das modalidades de tributação - (Em R\$)				
Período	Lucro Real Anual	Lucro Real Trimestral	Lucro Presumido	Simples Nacional
Janeiro	10.891,39	10.891,39	11.035,19	16.796,17
Fevereiro	7.089,47	7.089,47	11.865,68	15.765,82
Março	6.909,94	6.909,94	26.599,41	11.910,63
1º trimestre	24.890,80	24.890,80	49.500,28	44.472,62
Abril	18.525,50	18.525,50	15.776,81	26.122,96
Mai	19.313,22	19.313,22	13.029,12	26.431,75
Junho	12.661,59	37.342,17	46.323,11	20.504,39
2º trimestre	50.500,31	75.180,89	75.129,04	73.059,10
Julho	14.828,57	14.828,57	12.429,04	24.584,85
Agosto	14.764,04	14.764,04	12.583,57	24.109,03
Setembro	16.882,20	27.787,59	45.952,11	23.942,46
3º trimestre	46.474,81	57.380,20	70.964,72	72.636,34
Outubro	11.921,70	11.921,70	14.486,26	22.515,66
Novembro	17.991,31	17.721,70	14.221,61	27.198,88
Dezembro	28.478,29	30.407,91	55.708,29	29.248,15
4º trimestre	58.391,30	60.051,31	84.416,16	78.962,69
TOTAL	180.257,22	217.503,20	280.010,20	269.130,75

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Após a análise ser concluída, pode-se observar que a modalidade de tributação mais vantajosa para a Empresa Y é a forma atual; ou seja, o Lucro Real Anual, onde a empresa desembolsou R\$ 180.257,22. Caso fosse optado pela tributação através do Lucro Real Trimestral, o montante seria R\$ 217.503,20; o total do Lucro Presumido que seria desembolsado é R\$ 280.010,20; e por fim, o Simples Nacional seria R\$ 269.130,75.

Figura 8 - Comparativo Lucro Real Anual, Lucro Real Trimestral, Lucro Presumido e Simples Nacional



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

Através da Figura 8 observa-se claramente que o Lucro Real Anual é a forma menos onerosa de tributação para a Empresa Y; enquanto o Lucro Presumido é a forma mais onerosa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo fato das cargas tributárias no Brasil serem bastante elevadas, os gestores e administradores das organizações devem ficar atentos e dar uma atenção especial para esse assunto. O planejamento tributário é uma ferramenta importante. É utilizado para reduzir a carga tributária de forma lícita, dando a possibilidade para a empresa obter um maior percentual de lucratividade.

Nesta pesquisa, os conhecimentos teóricos e práticos sobre planejamento tributário foram adquiridos de forma profunda, podendo ser utilizados de forma eficaz para planejar; porém, deve-se ter em mente que esses conhecimentos devem ser atualizados periodicamente, tendo em vista a complexidade e as mudanças da legislação.

O objetivo principal e geral deste trabalho se define em identificar o planejamento tributário adequado para uma empresa que atue no ramo de escavações e terraplanagem e locação de máquinas na cidade de Guaporé/RS, sendo que foram utilizadas pesquisas bibliográficas, através disso, pôde-se ter embasamento e conhecer a fundo as modalidades de tributação em âmbito Federal, Lucro Real Anual, Lucro Real Trimestral, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Através das pesquisas bibliográficas, os cálculos de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, INSS e ISS foram efetuados em cada modalidade de tributação. Finalmente, após os cálculos efetuados, realizou-se uma análise comparativa entre todas as modalidades, evidenciando os valores a serem pagos pela Empresa Y.

Tendo em vista os resultados obtidos através dos cálculos, é possível concluir que a forma de tributação mais vantajosa para uma empresa que atue no ramo de escavações e terraplanagem e locação de máquinas na cidade de Guaporé/RS é a forma atual; ou seja, o Lucro Real Anual, sendo que, o valor a ser desembolsado nessa modalidade é 55,34% menor do que a forma mais onerosa, que é o Lucro Presumido.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 ago. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 10 ago. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 14 ago. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm. Acesso em: 18 set. 2019.
- BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 12 set. 2019.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 14 ago. 2019.
- CARVALHO, Roberto de Alencar. **Contabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CONTE, Nelton Carlos; CONTE, Valquiria Carbonera. Planejamento tributário para uma empresa do ramo de comércio de móveis: um estudo do impacto dos regimes de tributação no preço de venda da empresa. In: **Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, 9., 16-18, mar. 2016, Passo Fundo, RS, 2016.
- CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário: Teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário Para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

- FIGUEIREDO, Nébia Maria Almeida de. **Método e metodologia na pesquisa científica**. 3. ed. São Caetano do Sul: Yendis, 2008.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário: Análise jurídica e ética**. Curitiba: Juruá, 2001.
- HAUSER, Paolla. **Contabilidade tributária: dos conceitos à aplicação**. Curitiba: Intersaberes, 2017.
- MARCONI, Mariana. A; LAKATOS, Eva, M. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro**. In: Curso de direito tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MELO, Moisés; BARBOSA, Sergio. **Demonstrações Contábeis: Da Teoria à Prática**. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2018.
- NEVES, Silveiro Das, VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade Avançada e análise das demonstrações Financeiras, Provisões, reavaliação e Equivalência**. 8. ed. São Paulo: Frase, 1999.
- OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.*. **Manual de contabilidade tributária**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda e contribuições federais: Incidências e bases de cálculos**. 15. ed. Porto Alegre: CRCRGS, 2007.
- PORTAL TRIBUTÁRIO. **Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido**. Disponível em: www.portaltributario.com.br/tributos/csl.html. Acesso em: 15 ago. 2019.
- PORTAL TRIBUTÁRIO. **Lucro Real, Presumido ou Simples**. Disponível em: www.portaltributario.com.br/noticias/lucroreal_presumido.htm. Acesso em: 15 ago. 2019.
- SILVEIRA, José Procópio da. **10 passos para se elaborar um projeto de pesquisa de campo**. Olinda, PE: Livro rápido, 2010.

APÊNDICE A - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO MENSAL 2018

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO						
Descrição	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
(+) Receita Bruta - Serviços	83.594,01	77.966,67	46.542,43	160.015,00	153.786,67	117.769,05
Locação de máquinas	42.170,00	17.857,00	20.500,76	49.376,00	121.728,17	75.127,00
Serviços de terraplanagem	41.424,01	60.109,67	26.041,67	110.639,00	32.058,50	42.642,05
(=) RECEITA BRUTA TOTAL	83.594,01	77.966,67	46.542,43	160.015,00	153.786,67	117.769,05
(-) Deduções da Receita - Serviços	8.560,92	8.879,61	4.826,00	17.014,17	14.866,44	11.746,48
COFINS s/ Serviços	6.353,14	5.925,47	3.537,22	12.161,14	11.687,79	8.950,45
ISSQN s/ Serviços	828,48	1.667,69	520,83	2.212,78	641,17	852,84
PIS s/ Serviços	1.379,30	1.286,45	767,95	2.640,25	2.537,48	1.943,19
(=) RECEITA LÍQUIDA TOTAL	75.033,09	69.087,06	41.716,43	143.000,83	138.920,23	106.022,57
(-) Mão de Obra Direta - Serviços	36.990,74	34.084,73	34.365,75	31.182,34	29.459,11	31.551,90
13º Salário	1.907,47	1.899,90	1.896,22	1.931,91	1.763,95	1.627,48
Férias	2.542,68	2.324,30	2.737,71	2.618,32	2.450,12	2.168,74
FGTS	2.187,16	2.015,33	2.031,98	1.711,25	1.645,57	1.865,56
INSS	7.463,72	6.877,41	6.934,08	5.839,60	5.615,40	6.366,25
Ordenados	22.889,71	20.967,79	20.765,76	19.081,26	17.984,07	19.523,87
(+) (-) Deduções Pis, Cofins s/ Gastos Diretos	4.842,40	9.155,94	5.297,05	3.301,24	2.329,97	5.279,85
COFINS s/ Deprec., s/ Serviços e s/ Comb.	3.978,62	7.522,72	4.352,17	2.712,37	1.914,35	4.338,04
PIS s/ Deprec., s/ Serviços e s/ Comb.	863,78	1.633,22	944,88	588,87	415,62	941,81
(-) Gastos Gerais Diretos - Serviços	59.667,92	106.996,60	65.272,08	44.184,95	33.888,77	68.147,29
Aluguel	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Combustíveis e Lubrificante	41.980,59	35.163,72	30.475,35	33.493,08	15.101,40	32.994,20
Depreciação sem Crédito Pis/Cofins	4.682,42	6.234,84	6.234,84	6.234,84	6.234,84	9.151,51
Depreciações	942,50	942,50	942,50	942,50	942,50	942,50
Despesas com Serviços de Terceiros	1.841,00	2.692,35	4.343,85	370,00	1.530,00	3.153,70
Despesas com Veículos e Máquinas	8.393,34	60.299,70	21.503,65	883,51	8.112,69	19.989,06
Energia Elétrica	134,00	123,49	124,97	124,23	139,44	126,08
Fretes	179,07	40,00	146,92	72,29	97,90	290,24
Material de Uso e Consumo	15,00	0,00	0,00	564,50	230,00	0,00
Perda no Recebimento de Créditos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) RESULTADO BRUTO TOTAL	-16.783,17	-62.838,33	-52.624,35	70.934,78	77.902,32	11.603,23
(-) Despesas Administrativas	9.110,60	9.362,02	7.855,80	7.826,49	7.918,08	8.759,29
Despesas Administrativas c/ Pessoal	3.235,03	3.235,02	3.235,01	3.235,03	3.330,02	3.278,03
Despesas Administrativas Gerais	5.875,57	6.127,00	4.620,79	4.591,46	4.588,06	5.481,26
(-) Despesas Tributárias	12.850,44	788,18	11,40	0,00	2.802,01	1,13
COFINS s/ Outras Receitas	15,16	11,70	9,81	0,00	1,73	0,97
Impostos e Taxas	12.656,97	774,58	0,00	0,00	2.800,00	0,00
Multa s/ Infração	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Multas	175,85	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PIS s/ Outras Receitas	2,46	1,90	1,59	0,00	0,28	0,16
(-) Despesas Financeiras	4.116,31	3.922,85	3.706,47	3.874,09	3.489,81	3.655,88
Descontos Concedidos	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00
Despesas Bancárias	217,40	115,95	276,75	150,40	192,10	264,30
Despesas c/ Consórcio	44,95	44,95	44,95	47,64	0,00	0,00
IOF	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Juros Passivos	3.853,96	3.761,95	3.384,77	3.655,48	3.297,71	3.391,58
Variação Monetária Passiva	0,00	0,00	0,00	20,56	0,00	0,00
(+) Receitas Financeiras	378,88	292,40	412,77	0,00	43,25	24,31
Descontos Obtidos	0,00	40,00	0,00	0,00	42,75	0,00
Distribuição de Sobras	0,00	0,00	167,62	0,00	0,00	0,00
Juros Ativos	35,16	25,28	108,99	0,00	0,00	5,36
Receita de Aplicações Financeiras	343,72	227,12	136,16	0,00	0,50	0,00
Receitas de Título de Capitalização	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	18,95
Variação Monetária Ativa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) RESULTADO OPERACIONAL (LUCRO/PREJUÍZO)	-42.481,64	-76.618,98	-63.785,25	59.234,20	63.735,67	-788,76

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO							
Descrição	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	ACUMULADO
(+) Receita Bruta - Serviços	146.717,65	144.157,02	136.657,50	141.642,93	163.911,75	150.979,50	1.523.740,18
Locação de máquinas	102.260,50	87.145,50	92.760,00	37.139,00	108.773,00	79.050,00	833.886,93
Serviços de terraplanagem	44.457,15	57.011,52	43.897,50	104.503,93	55.138,75	71.929,50	689.853,25
(=) RECEITA BRUTA TOTAL	146.717,65	144.157,02	136.657,50	141.642,93	163.911,75	150.979,50	1.523.740,18
(-) Deduções da Receita - Serviços	14.460,52	14.493,45	13.518,77	15.914,05	16.264,61	16.166,09	156.711,11
COFINS s/ Serviços	11.150,54	10.955,93	10.385,97	10.764,86	12.457,29	11.474,44	115.804,24
ISSQN s/ Serviços	889,14	1.158,93	877,95	2.812,08	1.102,78	2.200,49	15.765,16
PIS s/ Serviços	2.420,84	2.378,59	2.254,85	2.337,11	2.704,54	2.491,16	25.141,71
(=) RECEITA LÍQUIDA TOTAL	132.257,13	129.663,57	123.138,73	125.728,88	147.647,14	134.813,41	1.367.029,07
(-) Mão de Obra Direta - Serviços	31.501,70	31.378,07	33.530,93	28.827,33	29.177,26	27.292,81	379.342,67
13º Salário	1.624,53	1.618,02	1.616,67	1.611,59	1.762,96	1.757,72	21.018,42
Férias	2.166,13	2.156,99	2.370,02	2.149,18	2.325,93	2.361,78	28.371,90
FGTS	1.862,64	1.855,29	5.197,43	1.704,48	1.725,19	1.578,26	25.380,14
INSS	6.356,20	6.331,26	5.755,24	5.816,52	5.887,14	5.385,59	74.628,41
Ordenados	19.492,20	19.416,51	18.591,57	17.545,56	17.476,04	16.209,46	229.943,80
(+) Deduções Pis,Cofins s/Gastos Diretos	5.818,35	5.894,01	3.870,89	10.496,56	5.714,83	5.373,13	67.374,22
COFINS s/ Deprec., s/ Serviços e s/ Comb.	4.780,48	4.842,65	3.180,41	8.624,20	4.695,43	4.414,68	55.356,12
PIS s/ Deprec., s/ Serviços e s/ Comb.	1.037,87	1.051,36	690,48	1.872,36	1.019,40	958,45	12.018,10
(-) Gastos Gerais Diretos - Serviços	75.420,19	81.224,69	56.923,19	128.449,60	74.223,52	70.846,53	865.245,33
Aluguel	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.996,00	18.496,00
Combustíveis e Lubrificante	33.347,60	30.998,80	35.895,67	76.371,81	52.101,13	37.397,81	455.321,16
Depreciação sem Crédito Pis/Cofins	10.609,84	10.609,84	10.609,84	10.609,84	10.609,84	10.609,84	102.432,33
Depreciações	942,50	942,50	942,50	942,50	942,50	942,50	11.310,00
Despesas com Serviços de Terceiros	4.474,92	1.550,00	750,00	5.585,35	2.585,00	5.955,35	34.831,52
Despesas com Veículos e Máquinas	24.136,04	30.227,72	4.259,38	30.576,59	6.153,40	13.792,18	228.327,26
Energia Elétrica	140,46	185,26	150,57	546,68	151,35	118,34	2.064,87
Fretes	238,83	435,57	120,23	1.080,42	180,30	34,51	2.916,28
Material de Uso e Consumo	30,00	15,00	0,00	1.236,41	0,00	0,00	2.090,91
Perda no Recebimento de Créditos	0,00	4.760,00	2.695,00	0,00	0,00	0,00	7.455,00
(=) RESULTADO BRUTO TOTAL	31.153,59	22.954,82	36.555,50	-21.051,49	49.961,19	42.047,20	189.815,29
(-) Despesas Administrativas	7.551,37	7.855,97	5.980,44	7.739,32	7.873,11	7.887,78	95.720,27
Despesas Administrativas c/ Pessoal	3.278,00	3.278,02	1.611,12	3.158,98	3.278,02	3.278,01	37.430,29
Despesas Administrativas Gerais	4.273,37	4.577,95	4.369,32	4.580,34	4.595,09	4.609,77	58.289,98
(-) Despesas Tributárias	1,69	1,69	0,00	0,00	35,86	1.040,15	17.532,55
COFINS s/ Outras Receitas	1,45	1,45	0,00	0,00	30,85	10,05	83,17
Impostos e Taxas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.028,47	17.260,02
Multa s/ Infração	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	131,46	131,46
Multas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-131,46	44,39
PIS s/ Outras Receitas	0,24	0,24	0,00	0,00	5,01	1,63	13,51
(-) Despesas Financeiras	4.703,88	3.643,20	4.199,19	3.649,74	3.909,45	3.836,40	46.707,27
Descontos Concedidos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01
Despesas Bancárias	395,60	146,20	174,70	189,05	147,30	140,90	2.410,65
Despesas c/ Consórcio	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	115,10	297,59
IOF	989,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	989,14
Juros Passivos	3.319,14	3.497,00	4.024,49	3.460,69	3.762,15	3.580,40	42.989,32
Variação Monetária Passiva	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20,56
(+) Receitas Financeiras	36,20	36,20	0,00	0,00	771,22	251,22	2.246,45
Descontos Obtidos	0,00	0,00	0,00	0,00	771,22	0,00	853,97
Distribuição de Sobras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	167,62
Juros Ativos	36,20	36,20	0,00	0,00	0,00	189,90	437,09
Receita de Aplicações Financeiras	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	707,50
Receitas de Título de Capitalização	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	18,95
Variação Monetária Ativa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	61,32	61,32
(=) RESULTADO OPERACIONAL (LUCRO/PREJUÍZO)	18.932,85	11.490,16	26.375,87	-32.440,55	38.913,99	29.534,09	32.101,65

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da empresa (2019).