

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

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PÂMELA ÁLVARES DUARTE

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um estudo de caso em uma empresa atuante no
ramo de Gás Liquefeito e Água da Região do Centro Oeste Mineiro no ano de 2017**

LUZ – MG

2018

PÂMELA ÁLVARES DUARTE

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um estudo de caso em uma empresa atuante no ramo de Gás Liquefeito e Água da Região do Centro Oeste Mineiro no ano de 2017

Monografia apresentada à Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras do Alto São Francisco - FASF, como quesito parcial para obtenção de título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Lindomar Ribeiro dos Santos

LUZ – MG

2018

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

DUARTE, Pamela Alvares.

D874p Planejamento tributário: um estudo de caso em uma empresa atuante no ramo de gás liquefeito e água da região do Centro Oeste Mineiro no ano de 2017./ Pamela Alvares Duarte. Luz – MG: FASF -- 2018.
51 f.

Orientador: Prof^ª Esp. Lindomar Ribeiro dos Santos
Monografia apresentada à Faculdade de Filosofia Ciências e Letras do Alto São Francisco no Curso de Contabilidade.

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

CDD 657

PÂMELA ÁLVARES DUARTE

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um estudo de caso em uma empresa atuante no ramo de Gás Liquefeito e Água da Região do Centro Oeste Mineiro no ano de 2017

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

BANCA EXAMINADORA

Orientador

Prof. Esp. Lindomar Ribeiro dos Santos

Prof. Me. Pedro Henrique Melillo

Prof.^a Esp. Lilian Queiroz Guimarães Carvalho

Luz, 11 de junho de 2018

A Deus toda Glória!

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida, autor de meu destino, meu guia, socorro presente na hora da angústia, aos meus amados Pais Elvis e Paulina, minha querida Sis e ao amor da minha vida Everton.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me fortalecido nos árduos momentos desta trajetória e por sempre se fazer presente em minha vida.

Aos meus amados pais Elvis e Paulina, agradeço o incentivo, amor, compreensão e companheirismo nesses quatro anos, não medindo esforços para me apoiar em todas minhas decisões.

Agradeço a minha irmã Rayane, pelos momentos alegres, festas, risadas, amor, viagens que sempre compartilhamos.

Agradeço ao Amor da minha vida Everton, pela paciência, companheirismo, amor, e principalmente pelo incentivo, motivação e conselhos nos momentos mais difíceis.

Agradeço aos meus amados cachorrinhos Mel, Cristal e Billy pelo amor e carinho sincero diário.

Agradeço a minha amiga que se tornou uma irmã para mim, Graziela Calácio, pela amizade sincera, momentos de alegria e descontração e pelo companheirismo principalmente nos momentos mais difíceis que passei durante esses 4 anos.

Pelo carinho e amizade recíproca, agradeço à minhas amigas Priscila e Letícia.

Agradeço ao meu orientador Lindomar Ribeiro dos Santos pelas sábias recomendações, conselhos e principalmente paciência. Agradeço também aos demais professores que me acompanharam durante esses quatro anos, contribuindo para o meu crescimento educacional e profissional.

A todos meus amigos e familiares que torceram por mim e sempre me disseram palavras que me motivaram a nunca desistir desta caminhada.

A todos o meu muito obrigada!

RESUMO

O Brasil hoje passa por diversas mudanças econômicas e sociais, e para que as empresas se mantenham no mercado é necessário um bom planejamento tributário com visão estratégica para alcançarem suas metas. A alta carga tributária acaba prejudicando os empresários que não possuem conhecimento do planejamento tributário, sendo de extrema importância tanto para pessoa física como jurídica. Primeiramente, o planejamento tributário deve ser elaborado junto ao profissional contábil que identificará o melhor regime tributário, de acordo com a atividade empresarial, para reduzir a carga tributária de forma legal. Este instrumento de estratégia empresarial ampara os gestores em suas tomadas de decisões e aumenta sua vantagem competitiva em relação àqueles que não utilizam essa ferramenta, ou àqueles que cometem crime contra a ordem tributária, a chamada evasão fiscal. Tal planejamento se dá ao início da atividade, mas deve ser realizado um novo planejamento em cada ano-calendário para verificar qual será o melhor regime naquele momento para a empresa. Este estudo tem como principal objetivo a elaboração de um planejamento tributário, demonstrando em qual regime de tributação a empresa estudada se enquadra melhor. Foi abordado ainda como funciona o complexo Sistema Tributário Nacional, fazendo um comparativo entre as principais formas de tributação existentes no Brasil, Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Para tanto será desenvolvido uma pesquisa bibliográfica exploratória, a fim de incentivar e demonstrar às empresas a importância do Planejamento Tributário. Ao final deste trabalho, o gestor da empresa objeto de estudo possuirá ampla informação sobre sua realidade financeira, obtida através do planejamento tributário, e visualizará se a mesma está enquadrada corretamente, permitindo que se realize o acompanhamento de seu faturamento mensal e anual, maximizando seus resultados.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento Tributário. Simples Nacional. Lucro Presumido. Lucro Real. Gás Liquefeito de Petróleo - GLP

ABSTRACT

Brazil undergoes several economic and social changes, and for companies to remain in the market, good planning with a strategic vision is necessary to reach their goals. The high tax burden ends up hurting those who do not have knowledge of tax planning, being extremely important both for individuals and for legal entities. Initially, tax planning should be prepared with the accounting professional who will identify the best tax regime, according to the business activity, to reduce the tax burden in a legal manner. This business strategy tool assists managers in their decision-making and increases their competitive advantage over those who pay for high taxes, or those who commit crime against the tax order, the fiscal escape. Such planning takes place at the beginning of the activity, but must be controlled throughout the calendar year to verify the timing of the change in the tax regime to obtain better cost / benefit. This study has as main objective that is the elaboration of a tax planning, demonstrating in which tax system the company studied fits better. It will also be discussed how the complex National Tax System works, making a comparative between the main forms of taxation in Brazil, Simples Nacional, Estimated Profit, Real Revenue. In order to do so, an exploratory bibliographical research to encourage and demonstrate to companies the importance of Tax Planning. At the end of the study, the manager of the company will have ample information about its financial reality, obtained through tax planning, and will strategically visualize if it is correctly framed, allowing the monitoring of its monthly and annual revenues, maximizing Results.

KEYWORDS: Tax Planning. Simples Nacional. Estimated Profit. Real Revenue. Liquefied Petroleum Gas.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Anexo I do Simples Nacional 2018 (Comércio):	24
TABELA 2 – Anexo I do Simples Nacional 2018 (Comércio):	24
TABELA 3 – Determinação da presunção do lucro presumido de acordo com a atividade geradora.....	26
TABELA 4 – Cálculo e recolhimento do Lucro Real.....	29
TABELA 5 – Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2017 pelo Lucro Real.....	39
TABELA 6 – Demonstração do Cálculo IRPJ E CSLL pelo Lucro Real.....	39
TABELA 7 – Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2017 pelo Lucro Presumido.....	40
TABELA 8 – Demonstração do Cálculo IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido.....	41
TABELA 9 – Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2017 pelo Simples Nacional.....	41
TABELA 10 – Demonstração Cálculo do Simples Nacional de acordo com Anexo I do Simples Nacional 2018 (Comércio).	42
TABELA 11 – Total de impostos em cada regime de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.	43

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IE	Imposto sobre exportação de produtos nacionais
II	Imposto sobre importação de produtos estrangeiros
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre propriedades de veículos automotores
IRPF	Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza pessoa física
IRPJ	Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza pessoa jurídica
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre transmissão <i>inter vivos</i>
ITCMD	Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação de quaisquer bens e direitos
ITR	Imposto sobre propriedade territorial rural
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Justificativa	12
1.2 Problema	13
1.3 Objetivos.....	13
1.3.1 Objetivo geral.....	13
1.3.2 Objetivos específicos.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 Contabilidade Tributária.....	15
2.2 Legislação tributária	16
2.3 Sistema Tributário Nacional	17
2.4 Tributos	17
2.5 Planejamento Tributário	20
2.6 Regimes de Tributação.....	22
2.6.1 Simples Nacional.....	23
2.6.2 Lucro Presumido	25
2.6.3 Lucro Real.....	27
2.7. Tributos sobre Gás e Água Mineral.....	30
3 METODOLOGIA.....	33
3.1 Sob o ponto de vista da abordagem do problema.....	34
3.2 Sob o ponto de vista dos objetivos.....	34
3.3 Quanto aos procedimentos técnicos	35
3.4 Quanto ao instrumento de coleta de dados	35
3.5 Tratamentos de dados	36
3.6 Critérios a serem utilizados para análise dos dados.....	36
4. RESULTADOS E DISCUSSÃO	38
4.1 Apuração dos resultados de cada regime tributário: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.....	38
4.2 Discussão sobre a melhor forma de tributação para a empresa	43
5 CONCLUSÃO.....	45
REFERÊNCIAS	48

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem como finalidade principal coletar, sistematizar e registrar fatos contábeis praticados por uma entidade, demonstrando sua real situação patrimonial e econômico-financeira, de acordo com os princípios e normas de contabilidade, sendo essencialmente importante para a tomada de decisão nas empresas (FABRETTI, 2013).

As principais funções da Contabilidade são: registrar, organizar, demonstrar, analisar e acompanhar as modificações do patrimônio em virtude da atividade econômica ou social que a empresa exerce no contexto econômico (FABRETTI, 2013).

Com a intenção de se estabilizar no mercado e enfrentar a concorrência, as empresas procuram alternativas para reduzir seus custos e obter lucros. A maior dificuldade para um empresário, não é só a alta carga tributária, mas também o desconhecimento da mesma. O empresário, muitas vezes, não tem o conhecimento da responsabilidade fiscal e, quando se depara com tais conhecimentos, perde o controle da situação.

O planejamento tributário consiste no estudo das alternativas legais menos onerosas, juridicamente possíveis, disponíveis na legislação tributária, ou até mesmo valendo-se de lacunas da referida legislação. Sendo essencial, uma vez elaborado e definido vai nortear a empresa para a melhor opção tributária dentre as existentes e conseqüentemente a economia de tributos (FABRETTI, 2012).

Neste trabalho é apresentada a área de conhecimento contemplada, a caracterização da empresa estudada, a problematização do tema, objetivos gerais e específicos, justificativa da escolha do tema. Em seguida a revisão bibliográfica que contém os embasamentos teóricos que fundamentarão a área do conhecimento, buscando a base teórica para análise da problemática definida. Posteriormente apresenta-se a metodologia do trabalho, a classificação da pesquisa e seus pontos de vista: quanto a sua natureza, seus objetivos e procedimentos técnicos. Por último, apresenta-se a aplicação prática, a conclusão e as referências bibliográficas.

1.1 Justificativa

Fabretti (2013) fala que o único profissional habilitado para proceder a um estudo tributário e avaliar se estes não estão sendo excessivos é o profissional contábil, através do Planejamento Tributário. Com esse estudo o contador pode auxiliar a empresa a reduzir legalmente sua carga tributária, analisando as diversas formas de tributação, dentro dos

princípios contábeis e da legislação vigente (FABRETTI, 2013).

Para as empresas, redução de despesas e custos é de grande importância para a tomada de decisões, pois o mercado de trabalho é bastante competitivo e o empresário deve estar preparado para adequar-se as constantes mudanças.

Perante o exposto, este trabalho é de grande importância para a empresa objeto do estudo, pois através dele, conhecerá diferentes métodos de tributação e poderá assim optar dentre eles o mais conveniente para a empresa; sendo assim possível economizar recursos, e posteriormente utilizá-lo para a estabilização e expansão do negócio.

1.2 Problema

Para Crepaldi (2014) contabilidade tributária é um ramo das Ciências Contábeis no qual os profissionais se dedicam aos cálculos de tributos de ordem municipal, estadual e federal lançados sobre pessoas jurídicas em decorrência de diferentes atividades de uma ou de diversas empresas.

As empresas no Brasil precisam ser mais produtivas e competitivas, pois, o ambiente é de intensa concorrência, mas devido à alta carga tributária as empresas não tem a capacidade de investimento, e várias delas acabam fechando, pois, o negócio muitas vezes se torna inviável, tornando assim o Planejamento Tributário algo indispensável para qualquer empresa, em qualquer ramo.

Neste contexto se chegou a seguinte questão problema: Qual é a melhor forma de enquadramento tributário para uma empresa que atua no ramo de revenda de Gás Liquefeito de Petróleo- GLP e de água mineral da região do Centro Oeste Mineiro no ano de 2017?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O presente trabalho tem como objetivo geral elaborar o planejamento tributário da empresa e dentre as opções de tributação disponíveis, escolher a melhor alternativa de enquadramento e pagamento de tributos para empresa objeto de estudo que atua no ramo de Gás Liquefeito de Petróleo-GLP e água mineral na região do Centro Oeste Mineiro, no ano de 2017.

1.3.2 Objetivos específicos

- Realizar uma pesquisa bibliográfica dos embasamentos teóricos da Legislação Tributária, Contabilidade Tributária, Planejamento Tributário;
- Coletar documentos e relatórios contábeis necessários á realização do Planejamento Tributário da empresa Alfa;
- Proceder aos cálculos das formas de tributação Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real;
- Realizar análises e comparações, verificando qual a forma mais econômica de tributação para a empresa no ano de 2017;

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção abordam-se os assuntos sobre o Planejamento Tributário com o foco em diminuição da carga tributária das empresas, a fim de transcrever e comparar os conceitos de diversos autores, proporcionando melhor entendimento ao leitor.

2.1 Contabilidade Tributária

A Contabilidade possui várias ramificações, ou seja, estudos voltados a áreas específicas, dentre estas ramificações temos a Contabilidade Tributária, cujo objeto principal são os tributos. Do ponto de vista das empresas, o objetivo da mesma é aplicar a legislação tributária, de forma menos onerosa às entidades empresarias (SILVA, 2009).

Do ponto de vista geral, a Contabilidade Tributária é um campo de estudo e de aplicação das Ciências Contábeis, que se ocupa da contabilização por meio de lançamentos adequados das operações das empresas que produzam o fato gerador dos tributos incidentes sobre lucros ou resultados superavitários que geram obrigações tributárias principais. No Brasil os referidos tributos são de legislação da União, basicamente Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (SILVA, 2009).

Outros tributos brasileiros exigem escrituração e cálculos diversos, não só da União, mas também dos estados, municípios e Distrito Federal. A rigor, essa especialização não faz parte da Contabilidade Tributária, mas de uma atividade específica conhecida como Escrita ou Escrituração Fiscal, cuja realização depende de conhecimento da legislação de todos os tributos, sem envolver conhecimentos mais amplos sobre Teoria Contábil e Economia Empresarial (FABRETTI, 2013).

Silva (2009) conceitua a Contabilidade Tributária como o ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

Fabretti (2013) conceitua a Contabilidade Tributária como o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.

É importante salientar que a contabilidade tributária não tem apenas o objetivo de manter os impostos organizados e em dia, mas também de viabilizar o negócio, afinal, a falta de um planejamento tributário pode fazer com que a tributação e os impostos acabem

custando muito caro para uma empresa, inviabilizando o negócio (SILVA, 2009).

A maioria das empresas tem a obrigatoriedade de pagar impostos e tributos para poder funcionar na regularidade e isso exige que a contabilidade da empresa esteja organizada e em dia, assim como o seu saldo de contas; significando para o financeiro da empresa que apenas lançar os documentos na contabilidade não é o suficiente, também é preciso conferir e conciliar os saldos das contas para que se possa compor um balanço contábil preciso. Sendo assim, a tributação paga pela empresa será justa, evitando o risco de pagar um valor mais alto de tributos do que realmente era necessário, lavrando parte dos lucros da empresa e diminuindo a viabilidade do negócio (MARION, 2013).

A contabilidade tributária evita riscos e erros contábeis que possam levar a empresa a pagar mais tributos, tornando o negócio muitas vezes inviável (MARION, 2013).

2.2 Legislação tributária

Legislação Tributária pode ser entendida como o conjunto de normas que envolvem assuntos tributários, conforme o artigo 96 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1996: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (MARTINS, 2015).

Os artigos 101 a 104 da Lei n 5.172, de 25 de outubro de 1966 versam sobre a vigência da Legislação Tributária, definindo que: A vigência da Legislação Tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral. O que significa que, salvo disposição em contrário (expressão “esta lei entra em vigor...”), a lei deve entrar em vigor 45 dias após ser publicada.

A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no país, fora de seus respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade ou convênios de que participem, ou de que disponham as leis expedidas pela União; salvo disposição em contrário, entram em vigor: Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas: na data de sua publicação; Decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa: 30 dias após a data de sua publicação; Os convênios que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios celebram entre si: na data prevista no próprio convênio; Impostos sobre o patrimônio ou renda que criem ou majorem tais impostos, que definem novas hipóteses de incidência e que extingam ou reduzam isenções: no 1º dia do exercício subsequente àquele em

que a lei foi publicada.

Com relação à aplicação da legislação tributária, o art. 105 do Código Tributário Nacional define que “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116.” (MARTINS, 2015).

2.3 Sistema Tributário Nacional

Direito e contabilidade são ciências que caminham juntas e complementam-se, desde longa data, acompanhando a natural evolução das diversas sociedades (OLIVEIRA *et al*, 2015).

Sendo o Direito a ciência das normas obrigatórias que disciplinam as relações dos homens em sociedade, existindo para isso as diversas jurisprudências, É o conjunto das normas jurídicas vigentes de um país (OLIVEIRA *et al*, 2015).

Dentre essas, destacam-se as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, constituindo assim o Sistema Tributário Nacional (OLIVEIRA *et al*, 2015).

Segundo Oliveira *et al* (2015), é o Sistema Tributário Nacional, que disciplina a arrecadação e a distribuição de rendas.

Já para Martins (2015) o Sistema Tributário Nacional é o conjunto de várias partes que são coordenadas entre si e interdependentes, podendo ser rígidos e flexíveis. No sistema rígido, não há possibilidade de o legislador ordinário estabelecer regras diferenciadas do previsto na Constituição, que disciplina integralmente o sistema. É o que ocorre no sistema brasileiro. Já no sistema flexível, o legislador ordinário tem amplas possibilidades de alterar a discriminação de rendas tributárias.

2.4 Tributos

O art. 3 do Código Tributário Nacional define tributo como: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou valor que nela se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Para Martins (2015), compreende tributo prestação de dar, de pagar. Não se tratando de obrigação de fazer ou não fazer. Tributo é o objeto da relação tributária, tendo por objetivo

carrear para os cofres do Estado meios financeiros para a satisfação das necessidades da coletividade.

Receita facultativa é receita que depende da vontade da pessoa de contribuir, já o tributo é considerado uma receita compulsória, que independe da vontade da pessoa contribuir, ou seja, decorrente de uma imposição governamental (OLIVEIRA *et al*, 2015).

A previsão do tributo deve estar inserida em lei para que possa ser cobrado, de acordo com o princípio da legalidade tributária. Não havendo previsão em lei, descrevendo o fato gerador, quem é o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, não poderá o tributo ser exigido (art. 97º do CTN).

A natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-lo; sendo a denominação e demais características formais adotadas pela lei, a destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4º do CTN).

No que se refere às espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de impostos, taxas e contribuições de melhoria (OLIVEIRA *et al*, 2015).

O imposto é definido no art. 16 do Código Tributário Nacional: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

Trate-se, portanto, de um tributo não vinculado a nenhuma atividade estatal específica prestada pelo Estado diretamente ao contribuinte (art. 16º do CTN).

O produto da arrecadação do imposto destina-se a custear os gastos gerais da nação, aprovados pelo orçamento. Não podendo ter assim nenhuma destinação específica (FABRETTI, 2012).

As taxas, segundo Oliveira *et al* (2015), estão vinculadas á utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis.

Portanto taxas são as receitas cobradas pelo Estado tendo em vista principalmente o interesse público da atividade desempenhada pelo governo.

Contribuições são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas (OLIVEIRA *et al*, 2015).

Para Fabretti apud Sousa (2012 p.10), “contribuições são as receitas cobradas pelo estado tendo em vista preponderantemente o interesse público da atividade desempenhada pelo governo, mas considerando também que do exercício dessa atividade decorre diretamente para o particular um interesse individual específico”.

Taxas e contribuições têm pouco significado, tanto no que se refere ao montante arrecadado, quanto ao impacto causado no contribuinte. Já os impostos representam, de fato, o instrumento do qual o Estado dispõe tanto para arrecadar recursos para gerir a administração pública e permitir investimentos em obras públicas, como para direcionar o comportamento da economia (OLIVEIRA *et al*, 2015).

A Constituição distribui, entre os diversos níveis de governo, a competência de estabelecer os tributos (OLIVEIRA *et al*, 2015).

Compete a União instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros (II), exportação de produtos nacionais (IE), rendas e proventos de qualquer natureza (IRPJ e IRPF), produtos industrializados (IPI), operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários (IOF), propriedade territorial rural (ITR) e grandes fortunas (IGF) (OLIVEIRA *et al*, 2015).

A União também cabe o recolhimento de contribuições especiais. Estas quando criadas, deve, ter uma destinação ou finalidade específica. Nesse caso, a base de cálculo pode ser a mesma de um imposto, ou seja, o governo pode fazer uma dupla tributação. A Constituição Federal prevê contribuições trabalhistas ou sobre a folha de pagamentos (INSS, PIS/PASEP e FGTS), contribuições sobre o faturamento ou sobre o lucro (CSLL, COFINS e PIS/PASEP), e contribuições sobre as importações (PIS/PASEP e COFINS), profissionais, de intervenção no domínio econômico (CIDE) e de custo de serviço de iluminação pública. As contribuições especiais são criadas pela União, mas a cobrança pode ser delegada para terceiro, como no caso da contribuição sindical (MARTINS, 2015).

Aos Estados e ao Distrito Federal, compete instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD), operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, e por último, propriedades de veículos automotores (IPVA) (OLIVEIRA *et al*, 2015).

Por fim aos Municípios, cabe instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), transmissão *inter vivos* (ITBI), por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalva as exceções legais e serviços de qualquer natureza (ISS) (OLIVEIRA *et al*, 2015).

Os princípios constitucionais tributários prevalecem sobre todas as demais normas jurídicas, as quais só têm validade se editadas em rigorosa consonância com eles (OLIVEIRA *et al*, 2015).

O Princípio da competência está previsto no art. 150, § 6º, e no art. 151, inciso III, da Constituição Federal, o exercício da competência é dado a 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.

O Princípio da uniformidade geográfica, segundo o art. 151, inciso I, da Constituição Federal, 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.

Princípio da não discriminação tributária está previsto no art. 152 da Constituição Federal, 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.

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

Ainda no art. 145, § 1º, aparece o princípio da autoridade tributária, e são justificadas as prerrogativas da administração tributária.

O art. 145, § 2º, dispõe do princípio da tipologia tributária, as taxas e os impostos não podem ter a mesma base de cálculo, portanto as espécies tributárias são definidas pela distinção de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo.

2.5 Planejamento Tributário

Antes mesmo da formalização da empresa o empreendedor deve montar seu Plano de Negócios, sendo um dos itens principais a ser considerado são os tributos que incidem sobre as empresas em geral, e que poderão se modificar de acordo com o enquadramento da empresa e a opção a um dos três sistemas tributários básicos existentes na legislação brasileira, Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real (FABRETTI, 2012).

Planejamento tributário é o estudo acerca das probabilidades, dentro da lei, de diminuição da carga tributária. Segundo Fabretti (2013, p. 8) este estudo é feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas.

Para Young apud Gubert (2006 p.91) o planejamento tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da

ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e lícitamente os ônus dos tributos.

Todavia a alternativa mais adequada para uma empresa não se aplica a todas, devido à localização, ao porte e principalmente ao ramo de atividade no qual a empresa atua. Conforme Fabretti (2013), opções de tributação válidas para grandes empresas muitas vezes são impraticáveis às empresas de médio e pequeno porte, devido aos custos altos para colocar a operação em prática.

O adequado planejamento tributário exige do profissional da contabilidade um avançado conhecimento acerca da legislação tributária, sendo assim, possível elaborar planos de redução da carga tributária permitidos pela lei (FABRETTI, 2012).

Fabretti (2013) afirma que o planejamento tributário é um estudo preventivo, que busca alternativas legais, visando opções de enquadramento tributário menos onerosos, utilizando a elisão fiscal, que consiste em uma forma lícita de redução da carga tributária das empresas.

A elisão fiscal constitui-se em um mecanismo jurídico perfeito de evitar ou pospor o pagamento dos tributos incidentes sobre as diversas atividades em uma empresa, ou seja, é o mesmo que planejamento tributário é a cumprimento de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário (NARDI, *et al.* 2015).

Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador (FABRETTI, 2013). Para Sousa (2014) o fenômeno que se tem em mente com as expressões elisão fiscal e planejamento tributário podem ser delineados como a realização de práticas lícitas pelo contribuinte, realizadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo, e que têm o objetivo de conduzir a um menor tributo a pagar, muitas vezes, mediante negócios jurídicos diversos dos previstos na lei, mas equivalentes.

Segundo Sousa (2014) o que a tributação representa para a empresa e como se deve agir perante a carga tributária imposta em seu ramo de atividade, objetivando manter-se no mercado de forma competitiva e visando a maximização dos resultados.

Portando, a elisão é o planejamento tributário, ou seja, um caminho indireto para atingir um resultado econômico equivalente, o que é lícito e pode possibilitar a economia de tributos (SOUSA, 2014).

O planejamento tributário baseia-se nos princípios da legalidade (tudo o que não estiver proibido, é permitido) e tipicidade (a figura de um tributo tem de ser expressamente delineada por lei) para os quais o fato não previsto na norma tributária não gera efeitos tributários. Na elisão eficaz, o ramo de atividade é enquadrado na hipótese normativa ou na área de omissão legislativa correspondente, sem que nada possa ser objetado pelo Fisco (NARDI, *et al.* 2015).

A elisão fiscal é a forma lícita que o contribuinte tem para diminuir a carga tributária que incide sobre a sua atividade econômica, a qual é alcançada através de operações contábeis e de reestruturação societária, que visam primeiramente pagar menos tributos. Ou seja, muitas vezes ao celebrar contratos, constituir empresas, efetuar cisões, fusões e incorporações, ou mesmo ingressar em planos de refinanciamento, a primeira intenção do contribuinte não é o objeto mesmo dessas formas jurídicas e sim pagar menos tributos (NARDI, *et al.* 2015).

A evasão fiscal é um problema tão antigo quanto os impostos. Esse acontecimento traz fortes implicações para o funcionamento do sistema tributário e da economia como um todo. Além de ser um dos principais problemas que as administrações tributárias enfrentam, tal fenômeno afeta a eficiência econômica, diminui a equidade tributária e afeta as ações de política econômico-tributária (RAMOS e SIQUEIRA 2006).

Segundo Nardi, *et al.* (2015) a evasão fiscal constitui-se no que popularmente chama-se de sonegação. Institui uma prática não lícita, uma vez que o fato gerador do tributo já ocorreu e o contribuinte, utilizando de práticas não aceitas pelo Fisco, busca retardar o pagamento do tributo.

A evasão fiscal, por dar-se por meios ilícitos ou após a ocorrência do fato gerador, não é aceita e é punida fiscal e administrativamente como ato ilícito. Portanto, o Fisco comprova a existência de negócio simulado ou sonegação de informações e desconsidera-o através do lançamento de ofício (Nardi, *et al.* 2015).

2.6 Regimes de Tributação

A legislação brasileira permite que as empresas elejam pelo regime de tributação que lhe for mais viável e lhe alegar maior benefício financeiro. Há no Brasil atualmente quatro regimes de tributação. São estes: Simples Nacional, Lucro Arbitrado, Lucro Presumido e Lucro Real (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

A pessoa jurídica pode enquadrar-se em qualquer uma dessas quatro modalidades, desde que obedeçam as condições e a legislação vigente de cada regime. Dos regimes citados

acima, serão apresentados somente o Simples Nacional, Lucro Presumido e o Lucro Real (OLIVEIRA *et al*, 2015).

2.6.1 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007.

O art. 12 da referida Lei Complementar define o Simples Nacional como um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

A Lei complementar nº123, de 2006 estabelece normas gerais relativas às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo, não só o regime tributário diferenciado (Simples Nacional), como também aspectos relativos às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação, ao acesso à justiça, dentre outros.

A partir de janeiro de 2018 consideram-se Microempresas (ME), para efeito da Lei complementar nº123, de 2006, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferirem, 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). Considera-se Empresa de Pequeno Porte (EPP), também para efeito da mesma Lei, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferirem, 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). Considera-se Microempreendedores Individuais (MEI) que auferirem, em cada ano-calendário, a receita bruta menor ou igual a R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais).

No Brasil, a carga tributária para as microempresas e empresas de pequeno porte é alta, por isso, foi instituído o Simples Nacional que é um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições. Nesse regime é possível unificar oito impostos (IRPJ; IPI; CSLL; COFINS; PIS; INSS; ICMS; ISS), onde é feito o recolhimento mensal por meio

do DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional, onde a data de vencimento do DAS é o dia 20 de cada mês.

O valor devido pela empresa mensalmente, optante pelo simples nacional, será determinado mediante aplicação de percentuais, das tabelas de acordo com sua atividade exercida e receita bruta acumulada dos últimos doze meses de acordo com o Anexo I do Simples Nacional (Comércio) – Vigência: 01/01-2018 Alterado pela Lei Complementar 155/2016.

A seguir apresentam-se as tabelas de Alíquotas e Partilha do Simples Nacional 2018– Comércio

TABELA 1 - Anexo I do Simples Nacional 2018 (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: Receita Federal do Brasil (2018)

TABELA 2 – Anexo I do Simples Nacional 2018 (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: Receita Federal do Brasil (2018)

Segundo o artigo 24 da Lei Complementar nº 123/2006 e Resolução CGSN nº 94/2011, artigo 36, A opção pelo Simples Nacional é incompatível com a utilização de qualquer outro benefício ou tratamento fiscal diferenciado, ou mais favorecido, aplicável aos tributos e contribuições federais, tais como suspensão, isenção ou alíquota zero. As alíquotas zero da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não beneficiam as empresas optantes

pelo Simples Nacional, as quais ficam impedidas de reduzir ou excluir os respectivos percentuais integrantes da alíquota do Simples Nacional. A partir de Janeiro de 2009 de acordo com a Lei Complementar nº 128/2008 as empresas enquadradas no Simples Nacional poderão se beneficiar além da substituição tributária também dos produtos com incidência monofásica para reduzir a base de cálculo do Simples. A incidência monofásica de PIS e COFINS consiste basicamente no pagamento destes tributos concentrados no Produtor e Importador, passando o restante da cadeia a tributar com alíquota zero (0).

2.6.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é uma forma de tributação que leva em consideração o percentual de presunção estabelecido pelo governo federal sobre o faturamento, somado às demais receitas e ganhos de capital. É uma forma de tributação simplificada, utilizada para determinação da base de cálculo da CSLL e do IRPJ das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real (SILVA, 2009).

A legislação presume a lucratividade da atividade, através da aplicação de um percentual sobre a receita bruta. Esse percentual de lucratividade variará de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Estão previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95, que as pessoas jurídicas que obtiverem uma receita bruta total, no ano calendário, inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões), poderão optar pelo Lucro Presumido.

No Lucro Presumido, os impostos que incidem sobre o faturamento têm o recolhimento mensal de acordo com as seguintes alíquotas: PIS: 0,65%, COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social): 3%, ISS (Imposto Sobre Serviço): de 2,5 a 5% conforme a cidade e serviço prestado. Já os impostos IRPJ (Imposto de Renda) e CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) vão incidir trimestralmente nas alíquotas de 15% e 9%, respectivamente, apenas sobre as presunções de lucro:

TABELA 3 – Determinação da presunção do lucro presumido de acordo com a atividade geradora.

Percentual de faturamento tributado	% de Lucro p/CSLL	Atividade exercida
1,6%	12%	Revenda de combustíveis e gás natural
8%	12%	Transporte de cargas
8%	12%	Atividades imobiliárias
8%	12%	Industrialização para terceiros com recebimento do material
8%	12%	Demais atividades não especificadas que não sejam prestação de serviço
16%	12%	Transporte que não seja de cargas e serviços em geral
32%	32%	Serviços profissionais que exijam formação técnica ou acadêmica - como advocacia e engenharia
32%	32%	Intermediação de negócios
32%	32%	Administração de bens móveis ou imóveis, locação ou cessão desses mesmos bens
32%	12%	Construção civil e serviços em geral

Fonte: Receita Federal do Brasil (2018)

Segundo a Lei 9.718 de 1998 em seu art. 13 trata que a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. A pessoa jurídica que iniciar atividades a partir do segundo trimestre manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade. A opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido é irretratável para o ano-calendário.

Não poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra e venda loteamento, incorporação e construção de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado (IN SRF n° 25, de 1999, art. 2°).

O sistema cumulativo para cálculo e recolhimento do PIS e COFINS tem como primazia a quitação total das alíquotas que devem ser pagas independentemente de quantas vezes um mesmo produto já foi tributado. Uma mesma mercadoria, ao ser comercializado em um comércio atacadista e posteriormente em outro varejista, terá incidência de duas vezes o valor das alíquotas cobradas referentes ao PIS/COFINS. As empresas não possuem, portanto, qualquer tipo de crédito para abater este pagamento, acumulando-o e aumentando, assim, o

custo geral do produto para a pessoa jurídica e conseqüentemente para o consumidor final (BRASIL, 1998).

A alíquota cobrada no sistema cumulativo do PIS é de percentual de 0,65% e para o COFINS 3%, para quitação do tributo destinado ao PIS/COFINS. As alíquotas que recaem sobre o PIS cumulativo são evidentemente menores uma vez que pode existir a reincidência deste pagamento (BRASIL, 1998).

A dedução dos cálculos anteriormente citados também é de competência da apuração do valor de faturamento bruto mensal da empresa.

As empresas que costumam se enquadrar neste regime são aquelas de Lucro Presumido visto que sua categoria não tem permissão tributária para passar por outro tipo de apuração para quitação de suas obrigações.

2.6.3 Lucro Real

Lucro Real é a forma complexa de apuração do IRPJ e CSLL. Tem como fato gerador o resultado contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas na legislação tributária (SILVA, 2009). O art. 247 do RIR/ 1999 conceitua lucro real como sendo: “O lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda – RIR”.

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (MARION *et al*, 2013).

Segundo a Lei 9.718/1998, em seu art. 14 estão obrigadas à tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas que cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses; cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior; que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; 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; que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, como constado no art. 2 da Lei 9.430/1996.

Na sistemática da apuração do lucro real, poderá ser feita por período trimestral ou anual. Se trimestral a apuração será feita em março, junho, setembro, e dezembro de cada ano-calendário; se feita anual, a apuração será feita em dezembro de cada ano-calendário, com pagamento da CSLL e IRPJ por estimativa ou com base em balanço/balancete de redução ou suspensão (SILVA, 2009).

Conforme o art. 516 do RIR/1999, a opção pela forma de tributação será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Assim, se o primeiro pagamento for com base no lucro real trimestral, será definitivo para todo ano-calendário, se for anual, *idem*. A identificação será feita através de códigos de recolhimentos específicos.

A alíquota do IRPJ é de quinze por cento, conforme o art. 3 da Lei 9.249/1995, podendo ter um adicional de dez por cento as parcelas do lucro real que exceder o valor resultante da multiplicação de 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração (MARION *et al*, 2013). A alíquota da CSLL é de nove por cento, não havendo nesta adicional exigido.

Toda empresa optante pelo lucro real está obrigada a escrituração do LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real). O LALUR foi criado pelo art. 8 do da Lei 1.598/1977, para assegurar a escrituração comercial e a fiscal, nas empresas tributadas pelo IRPJ com base no lucro real. O LALUR deve ser escriturado nas datas em que a legislação determina a apuração do lucro real.

Segundo Silva (2009) o contribuinte que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela secretária da receita federal, passível de restituição ou ressarcimento, poderá utiliza-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pelo referido órgão. Os saldos negativos de CSLL e IRPJ, com pagamento maior ou indevido poderão ser objeto de restituição, levando em consideração que na apuração anual a restituição ocorrerá em janeiro do ano seguinte, e na apuração trimestral a partir do mês seguinte ao do trimestre de apuração encerrado.

TABELA 4 – Cálculo e recolhimento do Lucro Real.

Lucro Real	
IMPOSTO DE RENDA – IRPJ	15% sobre o lucro líquido
PIS/PASEP	1,65 sobre o faturamento total
COFINS	7,6% sobre o faturamento total
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – CSLL	9% sobre o lucro líquido
IMPOSTO DE RENDA – ADICIONAL	10% aplicado sobre a diferença quando o lucro líquido ultrapassar R\$20.000,00 no mês

Fonte: Receita Federal do Brasil (2018).

O sistema de PIS e COFINS não cumulativo é bastante recente dentro dos modos de tributação das pessoas jurídicas tendo sido criado no ano de 2002/2003 a partir das Leis nº 10.637 e 10.833 respectivamente. Com a inserção deste sistema institui-se o direito ao crédito nas operações anteriores para fechamento do cálculo que encontra o valor a ser, portanto, pago como tributo ao Governo.

O PIS/COFINS não cumulativo deve ser apurado item a item, reservando-se, portanto, aqueles que não são tributados ao invés de uma apuração total dos valores operados.

A alíquota, entretanto, é mais alta do que no sistema cumulativo uma vez que é possível, em determinados casos, realizar o abate, 1,65% para pagamentos referentes ao PIS, Brasil (2002) e 7,6 para pagamentos referentes ao COFINS (BRASIL, 2003).

O valor é relativamente mais alto em ambos os casos, sendo que a cobrança tanto do PIS quanto do COFINS é aproximadamente 153% mais alta no sistema não cumulativo. Entretanto, vale destacar que há o abatimento das operações anteriores (BRASIL, 2003).

As empresas que estão enquadradas neste sistema tributário são as de Lucro Real, em que paga-se apenas por aquilo que realmente foi conquistado como lucro, diferentemente da modalidade de Lucro Presumido (BRASIL, 2003).

Para inclusões (adições) ao lucro contábil leva-se em conta o resultado negativo da avaliação de investimentos em participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido (equivalência patrimonial); o valor da reserva de reavaliação baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período; o valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real; as despesas indedutíveis, lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior; o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente (OLIVEIRA *et al*, 2015).

Para as exclusões (deduções) do lucro contábil, deve-se levar em conta o resultado positivo da avaliação de investimentos em participações societárias avaliadas pelo valor do

patrimônio líquido (equivalência patrimonial), os lucros e dividendos derivados de investimentos em participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, que tenham sido registrados como receitas, o valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, adicionadas no exercício anterior, que tenham sido baixadas no curso do período-base, as participações de debêntures, empregados, administradores e parte beneficiárias, e contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados (OLIVEIRA *et al*, 2015).

2.7. Tributos sobre Gás e Água Mineral

O Gás Liquefeito de Petróleo – GLP ou Gás LP, também conhecido como gás de cozinha, é um dos resultados do refino do Petróleo. Ele é composto da mistura de gases hidrocarbonetos, principalmente o Propano (C_3H_8) e Butano (C_4H_{10}), que apresentam grande aplicabilidade como combustível devido às suas características de alto poder calorífico, excelente qualidade de queima, fácil manuseio, baixo impacto ambiental, facilidade de armazenamento e transporte (LIQUIGAS, 2018).

À temperatura ambiente e submetido a pressões próximas de 4 kgf/cm² a 15 kgf/cm², o GLP se apresenta na forma líquida e é relativamente estável, o que facilita seu transporte e armazenamento em recipientes apropriados e a utilização, domiciliar ou a granel. Apresenta-se na fase gasosa quando mantido na temperatura ambiente e na pressão atmosférica; é um produto naturalmente inodoro. Entretanto, em sua composição estão presentes compostos a base de enxofre para que se possa identificar, com facilidade, qualquer vazamento; na fase líquida, ele é menos denso do que a água. Portanto, quando em contato com qualquer corpo d'água, o GLP vai permanecer na superfície; na fase gasosa o GLP é mais denso do que o ar. Portanto, em caso de vazamento, vai ocupar sempre os locais mais baixos (ralos, pisos, canaletas etc.) (LIQUIGAS, 2018).

Propano Especial - Hidrocarboneto saturado com 3 átomos de carbono e 8 de hidrogênio com até 99% de pureza em volume utilizado como combustível em aplicações específicas, como corte e tratamento térmico de metais. Seu estado natural é gasoso, incolor e inodoro, e também é adicionado etil-mercaptana(LIQUIGAS, 2018).

Butano - Hidrocarboneto saturado com 4 átomos de carbono e 10 de hidrogênio é utilizado sem a adição de etil-mercaptana portanto é comercializado na forma gasosa, incolor e inodoro. Usado principalmente como propelente em aerossóis em substituição ao CFC (Cloro

Fluor Carbono) que ataca a atmosfera terrestre. Utilizado também em isqueiros a gás (LIQUIGAS, 2018).

O PIS e a COFINS incidente sobre gasolina (exceto de aviação), óleo diesel, Gás-GLP e álcool para fins carburantes são calculados aplicando-se alíquotas diferenciadas sobre a receita bruta auferida com as vendas destes produtos pelos produtores, importadores, refinarias de petróleo e distribuidores de álcool para fins carburantes (BRASIL, 1998).

Segundo o art. 4 da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; III – 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo (GLP) dos derivados de petróleo e gás natural.

Segundo a Instrução Normativa RFN N° 1009, de 10 De Fevereiro de 2010, a Tabela 4.3.10 – Produtos Sujeitos a Alíquotas Diferenciadas: Incidência Monofásica e por Pauta (Bebidas Frias), do Código de Situação Tributária PIS/PASEP, e COFINS, fica reduzida para zero as alíquotas aplicadas sobre a receita auferida com as vendas efetuadas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de Gás GLP, ou seja, pela legislação vigente o Gás GLP - Liquefeito de Petróleo é um produto com alíquota monofásica, sendo assim o varejista isento de contribuir PIS/PASEP e COFINS sobre a receita auferida.

Segundo a Medida Provisória N° 2.158-35, De 24 De Agosto De 2001 em seu art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: “I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas.”

A incidência monofásica de PIS e COFINS consiste basicamente no pagamento destes tributos concentrados no Produtor e Importador, passando o restante da cadeia a tributar com alíquota zero (0).

O ICMS (Imposto sobre Operações relativos à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), é um imposto não-cumulativo que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. De competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, apresenta-se como uma das principais fontes de recursos financeiros para a consecução das ações governamentais.

O Gás GLP – Liquefeito de Petróleo, é um produto que está na tabela CEST (Código Especificador de Substituição Tributária), como produto que possui ICMS-ST, a tabela CEST é uma tabela onde lista os produtos que tem ou não a substituição tributária de ICMS (BRASIL, 2010).

A Substituição Tributária (ST), que é o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto (BRASIL, 2010).

Sendo assim o Gás – GLP um produto que possui ICMS-ST, fica o atribuído ao fornecedor o recolhimento desse imposto, e não o varejista (BRASIL, 2010).

De acordo com o Ministério da Saúde, "água mineral natural é a água obtida diretamente de fontes naturais (de origem espontânea ou nascentes) ou captada através de bombas (poços), de origem subterrânea, caracterizada pelo conteúdo e proporção relativa de certos sais minerais e pela presença de oligoelementos e outros constituintes e que sejam bacteriologicamente puras". Define também como "água natural é a obtida diretamente de fontes naturais ou artificialmente captada, de origem subterrânea, que não atende às características de composição química e à classificação das águas minerais naturais, porém, atende às condições de potabilidade estabelecidas". O Ministério da Saúde também estabelece os padrões que a "água mineral natural" e "água natural" devem ter depois de acondicionadas em garrafas ou em galões: os limites de contaminantes inorgânicos (metais pesados, por exemplo) e microbiológicos (como coliformes totais e fecais, pseudomonas, etc.).

A LEI Nº 12.715, DE 17 de Setembro de 2012, em seu art. 76 diz que:

Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda de águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal inferior a 10 (dez) litros ou igual ou superior a 10 (dez) litros classificadas no código 2201.10.00.

As reduções à zero das alíquotas do PIS e COFINS são aplicáveis tanto a contribuintes sujeitos ao regime de apuração cumulativa quanto aos sujeitos ao regime de apuração não cumulativa, salvo quando expressamente distintos na legislação (como no caso das alienações de participações societárias) (BRASIL, 2012).

A alíquota zero é expressão utilizada pela Administração Tributária, que concede ao contribuinte situação de não-pagamento - semelhante à isenção - porém, sem obediência ao princípio da legalidade, que exige que não haja tributação em dois casos: imunidade e isenção (AYDOS e ZANDOMENECO, 2009).

Neste caso fica reduzida a 0 (zero) a alíquota que o varejista deve pagar sobre a remuneração oriunda da venda de água mineral 20 litros para os regimes de tributação Lucro Real e Presumido, já na opção pelo Simples Nacional é incompatível com a utilização de qualquer outro benefício ou tratamento fiscal diferenciado, ou mais favorecido, aplicável aos tributos e contribuições federais, tais como suspensão, isenção ou alíquota zero. As alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não beneficiam as empresas optantes pelo Simples Nacional, as quais ficam impedidas de reduzir ou excluir os respectivos percentuais integrantes da alíquota do Simples Nacional (BRASIL, 2012).

A água mineral 20L, assim como o Gás - GLP é um produto que está presente na tabela CEST (Código Especificador de Substituição Tributária), como produto que possui ICMS-ST, sendo assim atribuído ao consumidor final o pagamento desse imposto, e não o varejista (BRASIL, 2012).

3 METODOLOGIA

Esta seção tem como objetivo apresentar os instrumentos e processos utilizados para a realização da pesquisa sobre a qual é a melhor forma de enquadramento tributário em nível federal para uma empresa que atua no ramo de revenda de Gás Liquefeito de Petróleo- GLP e água mineral na região do Centro Oeste Mineiro no ano de 2017.

A classificação da pesquisa segue os estudos propostos por Silva e Menezes (2005). Os passos metodológicos classificam pesquisa sob o ponto de vista da abordagem do problema, sob o ponto de vista dos objetivos e sob o ponto de vista dos procedimentos técnicos, universo e amostra, instrumentos de coleta de dados e tratamento de dados.

3.1 Sob o ponto de vista da abordagem do problema

De acordo com a abordagem do problema, a pesquisa foi realizada como quantitativa. Silva e Menezes (2005, p. 20) consideram pesquisa quantitativa a tradução de números em opiniões e as informações são classificadas e analisadas, solicitando o uso de “recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio-padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.)”. Esta abordagem permite o tratamento dos dados quantitativos onde o fundamento se ancora em dados quantificáveis, requerendo o uso de recursos e de técnicas estatística. Os aspectos quantitativos foram obtidos através da coleta de dados do faturamento anual da empresa diretamente da contabilidade.

3.2 Sob o ponto de vista dos objetivos

Na presente pesquisa utilizou sob o ponto de vista dos objetivos a pesquisa exploratória. Segundo Gil (2010, p.27), “a pesquisa exploratória têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses”.

Para Andrade (2010) a pesquisa exploratória é o início de todo trabalho científico. São aspectos de uma pesquisa exploratória favorecer maiores informações sobre determinado assunto, podendo: facilitar a definição de um tema de trabalho; definir os objetivos ou elaborar as hipóteses de uma pesquisa; descobrir novo tipo de aspecto para o trabalho que se

tem em mente.

Desta forma, inicialmente o pesquisador realizou uma pesquisa exploratória a fim de reunir informações relevantes sobre o tema escolhido, por meio de livros, teses, dissertações, revistas e artigos acadêmicos e a partir destas informações desenvolveu o referencial teórico.

Através das pesquisas exploratórias considera-se a possibilidade de descrever uma pesquisa sobre a importância do planejamento tributário para uma empresa no momento de optar por umas das formas de tributações existentes no Brasil.

Através das pesquisas exploratórias considera-se a possibilidade de descrever uma pesquisa sobre determinado assunto (ANDRADE, 2010).

3.3 Quanto aos procedimentos técnicos

As técnicas utilizadas no objeto de estudo foram à pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e o estudo de caso.

Para Barros e Lehfeld (2007), a pesquisa bibliográfica busca resolver algum problema ou adquirir conhecimentos a partir de informações obtidas através de material gráfico, sonoro e informatizado. Para realizar uma pesquisa bibliográfica foi necessário realizar um levantamento dos temas e tipos de abordagem já trabalhados por outros estudiosos, assimilando os conceitos e explorando os aspectos já publicados. Assim, foram utilizados na pesquisa bibliográfica livros de contabilidade, bem como livros da biblioteca virtual da Unisa e artigos científicos de periódicos eletrônicos, todos regidos pelas normas da ABNT.

Vergara (2004, p.49) conceitua estudo de caso: Estudo de caso é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendida essas como pessoas, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento, podendo ou não ser realizado no campo.

O Planejamento tributário foi realizado em uma empresa atuante no ramo de revenda de Gás Liquefeito de Petróleo-GLP e água mineral, situada no Centro Oeste Mineiro, no ano de 2017, a empresa possui 9 (nove) funcionários. Os dados foram obtidos através da contabilidade da empresa, mediante autorização do Sócio Administrador.

3.4 Quanto ao instrumento de coleta de dados

Como instrumento de coleta de dados o utilizou-se dados do faturamento do ano de 2017 da empresa, enviados pela contabilidade, mediante autorização do Sócio Administrador

da empresa.

3.5 Tratamentos de dados

Para Vergara (2004) tratamentos dos dados é a seção que se explicita para o leitor como se quer tratar os dados a coletar, justificando por que tal método é adequado aos propósitos do projeto.

Para Marconi e Lakatos (2010) os dados deverão ser tratados de acordo com sua análise estatística, incorporando na pesquisa tabelas, gráficos e outras ilustrações necessárias para a compreensão dos resultados.

Os dados foram coletados junto à contabilidade da empresa que passaram pelo processo de análise estatística utilizando porcentagem com o auxílio do software Excel 2013. Os dados foram organizados sob a forma de tabelas e sendo revisados, discutidos e preparados.

3.6 Critérios a serem utilizados para análise dos dados

Para uma melhor compreensão da estrutura desta monografia, o autor instituiu um esquema sintetizado das etapas que foram desenvolvidas ao longo de pesquisa, a fim de permitir uma melhor visualização e compreensão das diversas fases envolvidas neste processo.

Inicialmente desenvolveu-se o levantamento bibliográfico, reunindo máximo de informações sobre os assuntos inerentes à questão problema, identificando informações mais relevantes para a pesquisa as quais foram contextualizadas no referencial teórico possibilita fundamentar, dar consistência a todo o estudo. Tem a função de nortear a pesquisa, apresentando um embasamento da literatura já publicada sobre o mesmo tema, demonstrando que o pesquisador tem conhecimento suficiente em relação a pesquisas relacionadas e a tradições teóricas que apoiam e cercam o estudo. A partir da estruturação destas informações organizou-se a introdução, delimitou a questão problema, os objetivos e a justificativa desta monografia.

Já na segunda etapa planejou-se a forma de tratamento de dados a qual esta pesquisa foi submetida, a fim de delimitar as técnicas de coletas de dados utilizadas e a forma de análise e interpretação que posteriormente foi desenvolvida. Neste sentido Marconi e Lakatos (2010) afirmam que após desenvolver as técnicas de coleta de dados é necessário desenvolver

a análise e interpretação dos mesmos, a fim de permitir o alcance da resposta para o problema da pesquisa.

Para esta fase do estudo utilizou-se sob o ponto de vista a abordagem da questão problema, o método quantitativo.

Neste sentido Silva e Menezes (2005) abordam a pesquisa quantitativa como a quantificação das informações e opiniões por meio de recursos e técnicas estatísticas, as quais permitem a melhor análise.

Deste modo desenvolveu-se um estudo acerca dos dados obtidos através da contabilidade da empresa, foram realizados todos os cálculos devidos para cada tipo de tributação Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, posteriormente a tabulação dos dados, por meio do software da Microsoft Excel e por fim foram representados por meios de tabelas (Análise estatística).

Após a realização da coleta de informações necessárias ao planejamento tributário, os dados levantados (faturamento, demonstração de resultado do exercício 2017) foram analisados por meio da análise do conteúdo e juntamente com a análise estatística foram vinculadas ao referencial teórico para fins de desenvolvimento dos resultados e discussão na terceira etapa.

No prosseguimento do processo desenvolveu-se na terceira etapa a apresentação dos dados oriundos desta pesquisa, os quais segundo Silva e Menezes (2005) devem ser apresentados de forma clara, que permita ao leitor uma fácil compreensão, desde modo os dados devem ser resumidos e tabulados e expostos em forma de tabelas. Também nesta fase discutiu-se os dados que reuniu ao longo da pesquisa, demonstra as semelhanças existentes entre o referencial teórico e a realidade da empresa e também as divergências.

Conforme a última etapa ao concluir o processo de produção da pesquisa o autor buscou rever se a questão problema, e os objetivos foram atingidos com êxito ou não e também relacionaram as principais ideias dos trabalhos, os resultados, os aspectos positivos e negativos e acrescentou algumas sugestões no final do estudo.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Esta seção tem por objetivo apresentar os resultados e as discussões referentes aos dados levantados na pesquisa, onde os dados coletados foram fornecidos pelo Contador da empresa mediante autorização do Sócio Administrador, sendo estes: apuração de impostos e contribuições, demonstração do resultado do exercício e balancetes mensais da empresa. Este estudo foi devidamente autorizado a utilizar e divulgar todos os dados necessários para a realização do mesmo, através do termo de autorização assinado pelo Sócio Administrador desta empresa.

A apresentação dos resultados e as discussões pertinentes são realizadas, na seguinte ordem:

- A) – Apuração dos resultados de cada regime tributário: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.
- B) – Discussão sobre a melhor forma de tributação para a empresa.

4.1 Apuração dos resultados de cada regime tributário: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional

Foram feitas análises dos seguintes regimes de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples nacional, apresentando cálculos dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS /COFINS, ICMS). Além disso, foram colhidas informações em maior número possível para chegar a uma análise clara e objetiva sobre qual regime tributário traz maior benefício para a empresa e propor um planejamento.

TABELA 5– Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2017 pelo Lucro Real.

Demonstração do Resultado do Exercício	Lucro Real (R\$)	%
Receita de Gás (ST ICMS e Monofásico PIS/COFINS)	1.586.520,70	
Receita de Água (ST ICMS e alíquota zero PIS/COFINS)	557.426,18	
Total da Receita	2.143.946,88	
Impostos s/Vendas		
ICMS	-	0,00%
PIS	-	0,00%
COFINS	-	0,00%
Receita Líquida (Vendas - Impostos)	2.143.946,88	
Custo Mercadoria Vendida (Custo compra - impostos)	1.542.713,67	
Lucro Bruto (Receita Líquida - CMV)	601.233,21	
Despesas Administrativas e Gerais	169.903,96	
Despesas com Pessoal e Pró-Labore	172.487,37	
Lucro Antes dos Impostos (Lucro Bruto - Despesas)	258.841,88	
IRPJ e CSLL	64.006,24	
Lucro Líquido Após o IRPJ/CSLL	194.835,64	

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 5 evidencia a demonstração do exercício pelo Lucro real, representando as receitas o acumulado de 12 meses. As deduções da receita bruta (impostos) estão com valores zero devido o PIS e COFINS ser alíquota monofásica para o Gás GLP e alíquota zero para água mineral e ICMS ser cobrado por substituição tributária. O Custo das mercadorias vendidas é o somatório do estoque inicial mais compras menos o estoque final.

TABELA 6 – Demonstração do Cálculo IRPJ E CSLL pelo Lucro Real.

IRPJ	(R\$)
Base de cálculo	258.841,88
IRPJ - Alíquota de 15%	38.826,28
Adicional IRPJ - 10% s/lucro que exceder R\$ 240.000,00	1.884,19
Total do IRPJ	40.710,47
CSLL	
Base de cálculo	258.841,88
CSLL - Alíquota de 9%	23.295,77
Total dos impostos s/Lucro (IRPJ, Adic. IRPJ e CSLL)	64.006,24

Fonte: Elaboração Própria

Na Tabela 6 é demonstrado o cálculo do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real, foi aplicada uma alíquota de 9% sobre o lucro para calcular a CSLL e 15% sobre o lucro para cálculo do IRPJ, considerando ainda o adicional de IRPJ de 10% sobre o lucro que excedeu R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil) por ano.

TABELA 7 – Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2017 pelo Lucro Presumido.

Demonstração do Resultado do Exercício	Lucro Presumido (R\$)	%
Receita de Gás (ST ICMS e Monofásico PIS/COFINS)	1.586.520,70	
Receita de Água (ST ICMS e alíquota zero PIS/COFINS)	557.426,18	
Total da Receita	2.143.946,88	
Impostos s/Vendas		
ICMS	-	0,00%
PIS	-	0,00%
COFINS	-	0,00%
Receita Líquida (Vendas - Impostos)	2.143.946,88	
Custo Mercadoria Vendida (Custo compra - impostos)	1.542.713,67	
Lucro Bruto (Receita Líquida - CMV)	601.233,21	
Despesas Administrativas e Gerais	169.903,96	
Despesas com Pessoal e Pró-Labore	172.487,37	
Lucro Antes dos Impostos (Lucro Bruto - Despesas)	258.841,88	
IRPJ e CSLL	33.651,39	
Lucro Líquido Após o IRPJ/CSLL	225.190,49	

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 7 apresenta a demonstração do exercício pelo Lucro presumido, cujas receitas são o acumulado de 12 meses. Já as deduções da receita bruta (impostos) estão com valores zero devido ao PIS e COFINS ser alíquota monofásica para o Gás GLP e alíquota zero para água mineral e ICMS ser cobrado por substituição tributária.

Ainda na Tabela 7, o Custo das mercadorias vendidas é o somatório do estoque inicial mais compras menos o estoque final.

TABELA 8 – Demonstração do Cálculo IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido

IRPJ	(R\$)
Base de cálculo	69.978,43
IRPJ - Alíquota de 15%	10.496,76
Adicional IRPJ - 10% s/lucro que exceder R\$ 240.000,00	-
Total do IRPJ	10.496,76
CSLL	
Base de cálculo	257.273,63
CSLL - Alíquota de 9%	23.154,63
Total dos impostos s/Lucro (IRPJ, Adic. IRPJ e CSLL)	33.651,39

Fonte: Elaboração Própria

Na Tabela 8 temos a demonstração dos cálculos do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido, foi aplicada um percentual de presunção de lucro de 12% e alíquota de 9% sobre a CSLL e um percentual de presunção de lucro de 1,60 sobre a receita de gás e 8% sobre a receita de água com alíquota de 15% para IRPJ e de 10% sobre o lucro que excedeu R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil) no ano para o adicional do IRPJ, percentuais de presunção previstos na Tabela 3 da pesquisa.

TABELA 9 – Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2017 pelo Simples Nacional.

Demonstração do Resultado do Exercício	Simples Nacional (R\$)
Receita de Gás (ST ICMS e Monofásico PIS/COFINS)	1.586.520,70
Receita de Água (ST ICMS e alíquota zero PIS/COFINS)	557.426,18
Total da Receita	2.143.946,88
Simples Nacional	120.672,21
Receita Líquida (Vendas - Impostos)	2.023.274,67
Custo Mercadoria Vendida (Custo compra - impostos)	1.542.713,67
Lucro Bruto (Receita Líquida - CMV)	480.561,00
Despesas Administrativas e Gerais	169.903,96
Despesas com Pessoal e Pró-Labore	138.222,32
Lucro Líquido	172.434,72

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela 9 evidencia a demonstração do exercício pelo Simples Nacional, cujas receitas e despesas são referentes ao ano de 2017. A empresa se enquadra no Anexo I – do Simples Nacional 2018 (Comércio), estando incluída na 5ª Faixa com uma alíquota de 14,30% e com parcela a deduzir de R\$87.300,00, tendo uma alíquota efetiva de 10,23%. O Custo das mercadorias vendidas é o somatório do estoque inicial mais compras menos o estoque final. Considerando os percentuais de rateio para cada imposto e contribuição e

aplicando esse percentual de rateio sobre as bases de cálculos tributáveis para cada imposto de contribuição temos que a alíquota de cada imposto foi: 0,56% de IRPJ, 0,36% de CSLL e 4,30% de Contribuição Previdenciária aplicadas sobre a receita total; 1,30% de COFINS e 0,28% de PIS sobre a receita de comercialização de água e para o ICMS a alíquota foi de 3,43% entretanto com zero de imposto por ser o ICMS cobrado por substituição tributária.

TABELA 10 – Demonstração Cálculo do Simples Nacional de acordo com Anexo I do Simples Nacional 2018 (Comércio).

Receita total (R\$)				2.143.946,88
Faixa				5ª Faixa
Alíquota				14,30%
Parcela a deduzir				87.300,00
Cálculo do simples nacional (R\$)				219.284,40
Alíquota efetiva				10,23%
Impostos Simples Nacional	Rateio (%)	Rateio Alíquota Efetiva (%)	Faturamento (R\$)	Imposto (R\$)
IRPJ	5,50%	0,56%	2.143.946,88	12.060,64
CSLL	3,50%	0,36%	2.143.946,88	7.674,95
COFINS	12,74%	1,30%	557.426,18	7.263,58
PIS	2,76%	0,28%	557.426,18	1.573,58
CPP	42,00%	4,30%	2.143.946,88	92.099,45
ICMS	33,50%	3,43%	-	-
Total	100,00%	10,23%		120.672,21

Fonte: Elaboração Própria

Na Tabela 10 está à demonstração do cálculo do Simples Nacional de acordo com o Anexo I do Simples Nacional 2018 para comércio, observa-se que temos uma alíquota de 1,30% de COFINS e 0,28% de PIS sobre a receita de comercialização de água apenas, visto que o gás GLP é um produto monofásico não sendo tributada pelo Simples Nacional de acordo com a legislação vigente e para o ICMS a alíquota foi de 3,43% entretanto com zero de imposto por ser o ICMS cobrado por substituição tributária.

TABELA 11 – Total de impostos em cada regime de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Impostos	Lucro Real (R\$)	Lucro Presumido (R\$)	Simples Nacional (R\$)
ICMS	-	-	-
PIS	-	-	-
COFINS	-	-	-
INSS	34.265,05	34.265,05	-
IRPJ	40.710,47	10.496,76	-
CSLL	23.295,77	23.154,63	-
Simples Nacional	-	-	120.672,21
Total impostos	98.271,29	67.916,44	120.672,21

Fonte: Elaboração Própria

Na Tabela 11, no comparativo de impostos em cada regime de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, foi possível verificar que o regime de tributação que possui a menor carga tributária de acordo com os dados da empresa no ano de 2017 é o regime Lucro Presumido, visto que a carga tributária é menor, logo o lucro líquido do período se torna maior.

4.2 Discussão sobre a melhor forma de tributação para a empresa

Fazendo a comparação dos três regimes de tributação, conforme a Tabela 11, e considerando que a empresa fez a opção pelo Lucro Real, os gastos com impostos e contribuições anuais seriam de R\$ 98.271,20 (Noventa e oito mil e duzentos e setenta e um reais e vinte centavos), se a opção fosse o Lucro Presumido, seus gastos seriam de R\$ 67.916,44 (Sessenta e sete mil e novecentos e dezesseis reais e quarenta e quatro centavos), já optando pelo Simples Nacional, seus gastos anuais com tributos são de R\$ 120.672,21 (Cento e vinte mil e seiscentos e setenta e dois reais e vinte e um centavos).

Mediante esta análise, pode-se observar que entre os três regimes de tributações o Lucro Presumido foi o menos oneroso, seguido do Lucro Real com uma diferença de R\$30.354,85 (Trinta mil e trezentos e cinquenta e quatro reais e oitenta e cinco centavos) em relação ao Lucro Presumido. O Simples Nacional foi o mais oneroso, comparado com o Lucro Presumido, a diferença foi de R\$52.755,77 (Cinquenta e dois mil e setecentos e cinquenta e cinco reais e setenta e sete centavos). A partir dessas informações a empresa poderá rever a decisão tomada.

Já nas Tabelas 5, 7 e 9 nas demonstrações do resultado do exercício, foi possível

verificar que o regime de tributação que mais compensa para a empresa em estudo, no ano de 2017, é o regime Lucro Presumido, com um lucro líquido final de R\$ 225.190,49 (Duzentos e vinte e cinco mil e cento e noventa reais e quarenta e nove centavos), logo em seguida temos o Lucro Real, com um lucro líquido final de R\$ 194.835,64 (Cento e noventa e quatro mil e oitocentos e trinta e cinco reais e sessenta e quatro centavos) e por fim o Simples Nacional com um lucro líquido final de R\$ 172.434,72 (Cento e setenta e dois mil e quatrocentos e trinta e quatro reais e setenta e dois centavos), sendo assim o Lucro Presumido teria sido a forma de tributação mais vantajosa para a empresa em questão no ano de 2017, com menor carga tributaria e consequentemente maior lucro.

5 CONCLUSÃO

As empresas e gestores acreditam que o trabalho do contador é basicamente emitir relatórios, calcular impostos e cumprir as exigências previstas na legislação, mas a presente pesquisa procurou demonstrar que o contador da atualidade é de fundamental importância para a sobrevivência das organizações, pois, é ele quem detém de todas as informações necessárias para a tomada de decisões, incluindo a implementação de um plano estratégico para o desenvolvimento da empresa com foco na maximização de lucros.

A complexidade do Sistema Tributário Nacional e a alta carga tributária no Brasil gera um alto custo com tributos, presentemente estes impostos e contribuições representam uma parcela gigantesca das despesas operacionais, gerais e pessoais das empresas, aumentando o preço final dos serviços e das mercadorias, merecendo, portanto uma atenção especial para que as mesmas obtenham uma diminuição na sua carga tributária de forma lícita e conseqüentemente aumente seus lucros.

Para reduzir os gastos com os tributos é indicado que as empresas adotem um planejamento tributário, pois este procedimento permite que a administração tenha um melhor controle sobre a carga tributária da entidade e, assim, consiga aderir ao regime tributário menos oneroso para a empresa. Desenvolver um planejamento tributário pode ser uma vantagem competitiva para a empresa, já que por meio dele é possível avaliar e identificar os tributos que estão envolvidos no negócio.

Como descrito nesta pesquisa, às contribuições e os impostos possuem grande representatividade nos custos da empresa, deste modo o uso desta ferramenta refletirá na estrutura de preço dos seus produtos e no aumento do lucro. Apurar e analisar o planejamento tributário e assegurar qual é o regime tributário mais adequado para a empresa no ano de 2017, ou seja, o que proporciona maior benefício financeiro em tributos foi o objetivo deste trabalho.

Com finalidade de atender a esse objetivo, foi realizado o embasamento teórico, no qual foram descritos esclarecimentos conceituais e características sobre os assuntos relevantes no planejamento tributário, como: o direito tributário, a contabilidade tributária, o complexo Sistema Tributário Nacional, os impostos e contribuições em que a empresa está sujeita, bem como, os regimes tributários existentes no Brasil e as obrigações acessórias. Dentro do referencial teórico, houve destaque para o planejamento tributário, apresentando informações sobre o funcionamento e importância desta ferramenta, além da interferência e essencialidade do profissional contábil neste processo.

Após a exposição sobre os conceitos determinantes do planejamento tributário e das características de cada regime tributário avaliou-se qual seria a melhor maneira de tributação para a empresa. Como tal empresa não possui nenhum impedimento legal previsto em Lei, o estudo foi realizado com as seguintes opções tributárias: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Para desenvolver o estudo de caso, foram coletadas as informações necessárias através do contador da empresa, sendo esses dados extraídos das demonstrações contábeis e livros fiscais relativos ao ano de 2017. Os dados obtidos foram organizados em planilhas e tabelas para facilitar as comparações.

Desenvolveu-se a análise dos regimes tributários para o ano de 2017, através da comparação quantitativa provenientes de cálculos e, por fim, foram registradas algumas considerações influentes deste assunto, atingindo-se, assim, aos objetivos específicos.

Com base nas projeções passadas pela contabilidade da empresa, foram realizados os cálculos dos tributos relacionados ao negócio, através do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, para o ano de 2017. No ano de 2017 o montante dos tributos apurados, com base no Lucro Presumido, foi de R\$ 67.916,44, enquanto que no Simples Nacional foi de R\$ 120.672,21 e no Lucro Real, R\$ 98.271,29. Estes resultados mostram que se optar pelo Lucro Presumido, a empresa economizará R\$ 30.354,85 no ano, em comparação com o Lucro Real, que é o regime utilizado pela empresa atualmente.

Já na demonstração do resultado do exercício no ano de 2017 adotando-se o Lucro Presumido obteve-se R\$ 225.190,49 de lucro líquido, já no Lucro Real o lucro líquido final foi de R\$ 194.835,64 e por fim no Simples Nacional o lucro líquido final foi de R\$ 172.434,72, comparado ao Lucro Real o Lucro Presumido teve R\$ 30.354,85 a mais de lucro.

A presente pesquisa conteve-se no estudo de apenas uma das práticas do planejamento tributário que é a correta escolha do regime de tributação através dos cálculos dos tributos para cada regime. Para um maior aproveitamento do tema, levando em consideração o quanto seu campo é vasto, inovador, e de extrema importância, recomenda-se novos estudos e pesquisas de outras estratégias de planejamento, como o gerenciamento dos encargos e contribuições sociais, a retenção de tributos, a desoneração da folha de pagamento no simples nacional, entre outros, ressaltando sempre a irrefutável importância do planejamento tributário na sobrevivência das empresas no Brasil.

O Planejamento Tributário deixou de ser um benefício para se tornar uma ferramenta indispensável para atividade da empresa, podendo contribuir para a redução da alta carga tributária e os custos dos negócios, aumentando a competitividade, chegando ao ponto de ser

vital a continuidade das organizações.

Considerando que a mudança de regime só pode ocorrer no início de cada exercício, foi sugerido para que a empresa ao final do ano de 2018 execute um novo planejamento tributário e analise com mais atenção à possibilidade de alterar o regime para o lucro presumido, embora seja claro que essa decisão vai depender do resultado da execução de um novo planejamento tributário. Sugere-se então que a empresa mantenha um planejamento tributário regular, principalmente para acompanhar a evolução da carga tributária e possibilitar estudos de qual a melhor maneira de apurar e recolher os seus tributos e, consequentemente, usufruindo de impactos positivos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AYDOS, Elena de Lemos Pinto; ZANDOMENECO, Hilbert Etges. **Isenção tributária e alíquota zero no imposto sobre produtos industrializados: Manutenção do crédito tributário na aquisição de insumos desonerados** . In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=66%2022>. Acesso em 01 de mai. 2018.

BARROS, A. J. S. da.; LEHFELD, N. A. S. da. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em 15 de nov. 2017.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 15 de nov. 2017.

BRASIL. Instrução normativa srf nº 25, de 25 de fevereiro de 1999. Dispõe sobre o tratamento tributário das variações monetárias, nos casos que especifica. Disponível em < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=13390>> . Acesso em 16 de nov. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em 16 de dez. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Disponível em < <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lei9718.htm>>. Acesso em 16 de dez. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o

parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm >. Acesso em 16 de dez. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8541.htm>. Acesso em 16 de dez. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 15 de nov. 2017.

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/L9430.htm>. Acesso em 15 de nov. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em 15 de nov. 2017.

BRASIL. Lei complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis n^{os} 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp155.htm >. Acesso em 15 de nov. 2017.

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://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-norma-actualizada-pl.pdf>>. Acesso em: 28 de out. 2017.

BRASIL. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; alteram dispositivos das Leis nos 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 nos 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: 7 de nov. 2017.

BRASIL. Lei complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp128.htm>. Acesso em 01 de maio. 2018.

BRASIL. Portaria nº 2.914, de 12 de dezembro de 2011. Dispõe sobre os procedimentos de controle e de vigilância da qualidade da água para consumo humano e seu padrão de potabilidade. Disponível em <http://bvsmms.saude.gov.br/bvs/saudelegis/gm/2011/prt2914_12_12_2011.html>. Acesso em 01 de maio. 2018.

BRASIL. Resolução cgsn nº 94, de 29 de novembro de 2011. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92278#1893284>>. Acesso em 01 de maio. 2018.

CASTRO, Liodoro Pereira de; CASTRO, Priscila Gomes de; MARION, José Carlos. **Guia Fiscal para o Profissional da área Contábil**. 1 ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Fiscal e Tributária: teoria e prática**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário aplicado: impostos e contribuições das empresas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5º. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?codmun=314520>>. Acesso em 8 de nov. 2017.

LIQUIGAS. **O que é GLP**. 2008. Disponível em <<https://www.liquigas.com.br/wps/portal>>. Acesso em 01 de maio. 2018.

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

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Empresarial**. Sao Paulo: Atlas, 2013.

NARDI, Daira Cristina Norona, et at. **Planejamento Tributário na micro e pequena empresa: o papel do contador**. Diálogos em Contabilidade: teoria e prática (Online), v. 1, n. 3, edição 1, jan./dez. 2015.

OLIVEIRA, Luís Martins, *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

RAMOS, Francisco S.; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; **Evasão fiscal do imposto sobre a renda: uma análise do comportamento do contribuinte ante o sistema impositivo brasileiro**. ECON. APLIC., SÃO PAULO, V. 10, N. 3, P. 399-424, JUL.-SET. 2006.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 de abr. 2018.

SOUSA, Valdivino. **Planejamento tributário (elisão fiscal)**. Disponível em<<https://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/121944135/planejamento-tributario-elisao-fiscal>>. Acesso em 8 de nov. 2017.

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

SILVA, Lourivaldo Lopes da. **Contabilidade Geral e Tributária**. 5 ed. São Paulo: IOB, 2009.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação**. Curitiba: Jaruá, 2005.