



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS I CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS- CCSA
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANNE KAROLINE CARDOZO ARAÚJO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO COMPARATIVO
DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS EM UMA EMPRESA DE
COMÉRCIO VAREJISTA DE GÁS**

**CAMPINA GRANDE-PB
2019**

ANNE KAROLINE CARDOZO ARAÚJO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO COMPARATIVO
DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS EM UMA EMPRESA DE
COMÉRCIO VAREJISTA DE GÁS**

Trabalho de Conclusão de Curso - TCC
apresentado ao Departamento do Curso
de Ciências Contábeis, da Universidade
Estadual da Paraíba, como requisito
parcial à obtenção do grau de bacharel
em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Planejamento
Tributário

Orientador: Prof. Esp. Claudio de Oliveira Leôncio Pinheiro

**CAMPINA GRANDE-PB
2019**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

A663p Araújo, Anne Karoline Cardozo.
Planejamento tributário [manuscrito] : um estudo comparativo dos regimes tributários em uma empresa de comércio varejista de gás / Anne Karoline Cardozo Araujo. - 2019.
27 p. : il. colorido.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas , 2019.
"Orientação : Prof. Esp. Cláudio de Oliveira Leôncio Pinheiro , Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."
1. Planejamento tributário. 2. Regime de tributação. 3. Carga tributária. 4. Sistema tributário. I. Título
21. ed. CDD 657.46

ANNE KAROLINE CARDOZO ARAÚJO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO COMPARATIVO
DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS EM UMA EMPRESA DE
COMÉRCIO VAREJISTA DE GÁS**

Trabalho de Conclusão de Curso - TCC
apresentado ao Departamento do Curso
de Ciências Contábeis, da Universidade
Estadual da Paraíba, como requisito
parcial à obtenção do grau de bacharel
em Ciências Contábeis.

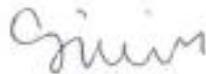
Área de concentração: Planejamento
Tributário

Aprovada em: 19/11/2019.

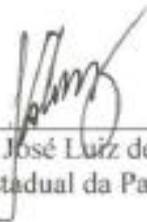
BANCA EXAMINADORA



Prof. Esp. Claudio de Oliveira Leônico Pinheiro (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Ma. Vania Vilma Nunes Teixeira
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. José Luiz de Souza
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

A minha família e amigos por todo apoio,
companheirismo, DEDICO.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 REFERENCIAL TEÓRICO	8
2.1 Sistema Tributário Nacional (STN)	8
2.2 Planejamento Tributário	10
2.3 Regimes de Tributação	11
2.3.1 Simples Nacional	12
2.3.2 Lucro Presumido	13
2.3.3 Lucro Real.....	14
2.4 Tributos incidentes no Comercio Varejista de Gás	17
3 METODOLOGIA	19
3.1 Delineamento do Estudo	19
3.2 Caracterização da Empresa	20
3.3 Instrumento de Coleta de Dados	20
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	20
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	25
REFERÊNCIAS	26

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO COMPARATIVO DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS EM UMA EMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA DE GÁS

TAX PLANNING: A COMPARATIVE STUDY OF TAX SCHEMES IN A GAS RETAIL TRADING COMPANY

Anne Karoline Cardozo Araújo¹

RESUMO

A alta carga tributária e complexidade no sistema tributário nacional são os fatores de maior influência no desempenho das empresas, sendo necessária a busca por alternativas para tentar reduzir ou minimizar o ônus tributário. O planejamento tributário é caracterizado como um conjunto de sistemas legais que visa diminuir a carga fiscal, de maneira corretiva ou preventiva. O estudo objetivou-se mostrar um comparativo do tipo de regime de tributação Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real adequado e consideravelmente viável, em consonância com as disposições legais instituídas. O delineamento do estudo foi a partir da pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa. O período analisado compreende o ano de 2018, e tem como instrumento de coleta de dados os demonstrativos contábeis e fiscais. O estudo de caso foi realizado em uma empresa do comércio varejista de gás com suas devidas especificidades mediante a classificação da sua atividade. Para elaboração foi aplicado cada tipo de regime e suas particularidades, base de cálculo e alíquotas determinadas pelas leis que os regem. Após avaliar as vertentes, a opção pelo Lucro Presumido apresentou-se ser menos onerosa vista a análise comprobatória, no qual demonstrou que o imposto devido representou 1,32% do seu faturamento anual. Sendo possível observar que o tipo de produto comercializado atrelado a sua atividade e suas especificidades diminui de forma significativa a base de cálculo e conseqüentemente o imposto devido. A tributação pelo Lucro Presumido mostrou os benefícios inerentes a sua escolha, porém para uma gestão fiscal eficiente é necessário levar em consideração os reajustes do mercado interno e da inflação ligado as políticas de preço, com influência direta na margem de lucro.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Regimes de Tributação. Carga Tributária.

ABSTRACT

The high tax burden and complexity in the national tax system are the factors that most influence the performance of companies, and it is necessary to search for alternatives to try to reduce or minimize the tax burden. Tax planning is characterized as a set of legal systems that aims to reduce the tax burden, corrective or preventive. The study aimed to show a comparative of the type of taxation regime Simple National, Presumed Profit and Real Profit appropriate and considerably viable, in line with the legal provisions instituted. The study design was based on descriptive research with a qualitative approach. The analyzed period comprises the year 2018, and has as data collection

instrument the accounting and tax statements. The sample was conducted in a gas retail company with its specificities by classifying its activity. For elaboration was applied each type of regime and its particularities, basis of calculation and rates determined by the laws that govern them. After evaluating the aspects, the option for Presumed Profit proved to be less costly considering the supporting analysis, which showed that the tax due represented 1.32% of its annual revenues. It can be observed that the type of product traded linked to its activity and its specificities significantly reduces the calculation basis and consequently the tax due. It can be concluded that presumed income taxation has shown the benefits inherent in its choice, but for efficient fiscal management it is necessary to take into account domestic market adjustments and inflation linked to price policies, with a direct influence on profit margin.

Keywords: Tax Planning. Taxation schemes. Tax Load.

1 INTRODUÇÃO

O cenário atual do mercado econômico vem sofrendo constantes variações, os tributos representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior, demonstrando uma enorme necessidade de se ter o conhecimento sobre os fatores que influenciam no seu resultado e a correta administração do ônus tributário. A alta carga tributária é considerada um dos gargalos nas organizações, responsável principalmente pela inviabilidade de certos negócios. No Brasil o nível de tributação sobre as empresas é alarmante, contando com elevados índices de dívidas fiscais para com os diversos contribuintes.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBTP) (2019), em média, 33% do faturamento empresarial é direcionado ao pagamento de tributos. A tributação do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Uma pesquisa realizada pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI) visou comparar a carga tributária das empresas no Brasil com outros países, divulgada pelo IBTP apontou em seu relatório que a tributação de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) é de 22,96% e no Brasil é quase 35% .

As mudanças e criações de novas leis e decretos torna a legislação tributária mais extensa e complexa, com isso as empresas precisam de um planejamento específico interligado as suas particularidades e atribuições. No qual o excesso de tributação impossibilita muitas atuações, sendo necessária reduzir ou minimizar o ônus tributário. O planejamento tributário é considerado uma opção de superar essa adversidade no qual é caracterizado como um conjunto de sistemas legais que visam minimizar o pagamento de tributos, possibilitando a diminuição dos custos tributários.

Fabretti (2006) afirma que o Planejamento Tributário consiste em um estudo realizado de maneira preventiva com os tributos incidentes sobre as atividades empresariais e seus respectivos efeitos jurídicos e econômicos com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa.

É nesse contexto que entra a temática da escolha correta do Regime de Tributação através do planejamento tributário adequado, de acordo com as disposições legais instituídas pela Constituição Federal de 1988, Código Tributário Nacional e a Legislação Tributária abordando sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A perspicácia do tema a ser abordado fundamenta-se em um estudo comparativo dos tipos de regimes tributários intitulados como Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real em uma empresa de comércio varejista de gás, conceituando as legislações fiscais inerentes aos seus enquadramentos.

Portanto, considerando as especificidades do planejamento tributário em empresas do setor de comércio de gás, e identificando as suas lacunas teóricas, o problema direcionador desta pesquisa consiste na seguinte questão: **Qual a relevância do planejamento tributário comparando os regimes de tributação do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real em uma empresa atuante no Comércio Varejista de gás?** Através da análise da aplicabilidade do planejamento tributário em comparação com as formas de tributação e tipo da empresa abordada.

Tendo por base o exposto, este trabalho se justifica por meio da necessidade do empresário ter entendimento sobre os impactos inerentes a escolha do Regime de Tributação inadequado, visto a complexidade relacionada a gestão tributária, sendo o planejamento tributário o viés relacionado a adoção de alternativas legais menos onerosas com o intuito de diminuir custos fiscais, que otimize resultados e proporcione maior competitividade às empresas, agregando valor ao negócio.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário Nacional (STN)

A complexidade na área tributária ocasionada pelas constantes mudanças que norteiam as normas tributárias, mostra a necessidade de se ter o entendimento sobre os tributos que incidem os diferentes tipos de atividades e operações das empresas.

O Sistema Tributário Nacional é caracterizado como um conjunto de regras jurídicas que regulamenta a arrecadação de tributos cobrados no País pelos diversos órgãos de poder público, fundamentado pela Constituição Federal/88 e as respectivas normas gerais reportadas pela Legislação Tributária, interligando a relação entre Estado e Contribuinte, sendo preciso ter o conhecimento de uma série de elementos associados aos tributos, tais como: quais são os tipos, a quem são aplicados obrigatoriamente, por quais entes são estabelecidos, suas respectivas competências tributárias entre outros. Caracterizam-se dois tipos de STN, o rígido e o flexível, onde no Brasil sua classificação é como um sistema rígido, inflexível, rigoroso sem mudanças no seu antro (BRASIL, 1988)

A receita tributária é considerada a maior fonte de renda do Estado Brasileiro, sendo clara a alta complexidade existente nessa receita que assume valores altos para os contribuintes e de difícil acesso no seu controle e arrecadação.

Conforme Art. 2º do Código Tributário Nacional - O Sistema Tributário Nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais, nas Constituições entre outros. O Art. 96º compreende a "legislação tributária" como as leis, os tratados, convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que aborem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 1965).

O Sistema Tributário Nacional engloba todos os tipos de tributos vigentes no Brasil, nas esferas Federal, Estadual ou Municipal, seguindo um cronograma de ordenamentos jurídicos direcionados a arrecadação dos tributos, de modo a proporcionar aos contribuintes qualidade de vida e desenvolvimento do país. A subsistência de um sistema tributário estará sempre associada á cobrança de tributos que formam não só um conjunto específico, mas estejam correlacionadas às normas que as regulamentam, limitando assim o poder do Estado de tributar livremente (OLIVEIRA, 2009).

Uma das principais fontes normativas do Sistema Tributário Nacional é a Constituição Federal do Brasil de 1988, integrada com as leis complementares, que tratam das disposições gerais dos entes federativos e as leis ordinárias de cada federação por disporem sobre questões tributárias. A CF/88 apresenta três funções no antro tributário: a de competências, indicando o poder de cada ente criar seus tributos; o de hipóteses de incidência, indicando os fatos sob os quais seriam exercidos os poderes e o fornecimento de princípios, que são as normas que fundamenta o conjunto de leis.

Amaro (2003, pag.81) define Tributo como “toda prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”. O artigo 3º, do STN conceitua Tributo nos termos legais como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não consta sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e o Art. 4º tratam sobre a natureza jurídica do tributo que é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação.

O tributo deve ser cobrado mediante a atividade previamente vinculada, isto é, a cobrança deve provir do ente público de competência, representados pela União, o Estado, o Distrito Federal e os Municípios. O Código Tributário Nacional no Art 5º menciona a existência de três espécies tributárias – os impostos, taxas e contribuições de melhoria e a Constituição Federal faz referência a cinco tipos de espécies tributárias, sendo três já mencionadas também pelo CTN e dispostas no Art 145º da CF/88, conjuntamente com mais dois tipos de tributos conceituados no Art 149º da CF/88, que são os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 1965).

O CTN estabelece definições e exigências para os diversos tipos de tributos. De acordo com o Art 16º o Imposto é uma obrigação decorrente de fato gerador que não tem qualquer vínculo com uma atividade específica do Estado, partindo desse parâmetro, Borba (2003, p.29) diz que “os impostos, sempre que possível, têm caráter pessoal e são calculados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”, possuindo suas próprias características, sendo tributo desvinculado, de competência privativa e independente quanto á finalidade específica.

As taxas por sua vez foram criadas com o intuito de corrigir possíveis imperfeições na utilização dos impostos, instituídas por leis ordinárias, tendo que ser obrigatoriamente vinculada a uma contraprestação. Conceituada no Art 81º do CTN, as Contribuições de Melhoria assemelham-se ás taxas em alguns aspectos sendo vinculado á uma possível contraprestação.

O Art. 150º da CF/88 faz referencia aos Princípios Constitucionais Tributários como forma de melhorar a gestão tributaria respeitada pelos órgãos federais, estaduais e municipais assegurando o contribuinte. São exemplos de princípios constitucionais tributários a Legalidade onde a instituição ou aumento de tributo só pode ocorrer através de lei; Competência responsável pela definição dos tributos que podem ser cobrados pela União, pelos Estados, Distrito Federal e pelos Municípios; Irretroatividade relacionado a cobrança do tributo que não pode ocorrer sobre fatos que aconteceram antes da entrada em vigor da lei que o instituiu; Anterioridade que estabelece a não cobrança de tributo no mesmo exercício fiscal da lei que o instituiu, dividindo em Anualidade e Nonagesimal; Isonomia no qual todos contribuintes devem ter tratamento igualitário; Capacidade Contributiva diz que os tributos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1988).

São considerados elementos fundamentais da obrigação tributária a lei, o objeto e o fato gerador. Segundo Oliveira et al (2004) caracteriza a lei como a parte principal da obrigação, tendo como função determinar as condições para sua cobrança (princípio da legalidade dos tributos), direcionada no sistema jurídico pela Constituição e pelas regras ordinárias de convivência. O objeto representa as obrigações que contribuinte deve cumprir, segundo as determinações legais e o Fato Gerador demonstra a incidência de determinados pagamentos de tributos vinculados ao fato, no qual devem ser respeitados os princípios contábeis da competência, reconhecendo as receitas e despesas no momento de ocorrência do fato gerador, e o princípio da oportunidade, que refere-se a mensuração e apresentação das demonstrações contábeis de forma íntegra e tempestiva.

De acordo com o Portal Tributário (2019), o fato gerador possui 3 elementos básicos: Legalidade, referente à exigibilidade do cumprimento do princípio constitucional da legalidade; Economicidade, que se refere ao aspecto econômico do fato tributável (como regra geral, envolvendo a base de cálculo e alíquota do tributo) e à capacidade contributiva do sujeito passivo; Causalidade, que corresponde à consequência ao efeito, do fato gerador a partir do nascimento da obrigação tributária.

2.2 Planejamento Tributário

No cenário atual a economia brasileira encontra-se fragilizada em um momento de turbulência, devido a vários fatores principalmente aos relacionados ao sistema tributário. O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBTP) entidade criada em 1992, cujo objetivo é a realização de estudos e pesquisas relativos à tributação, que apura e compara a carga tributária individual do cidadão e dos diversos setores da economia, possibilitando uma visão mais ampla para sociedade e contribuintes.

Na sua 9ª edição o IBTP publicou um estudo, realizado para efeitos comparativos através de um ranking dos 30 países com carga tributária (arrecadação tributária em relação à riqueza gerada-PIB) mais elevada e verificar se os valores arrecadados estariam retornando para a sociedade, através dos serviços ofertados. Desde a primeira edição do estudo, o Brasil tem se mantido em 30º lugar, o que demonstra que os tributos continuam sendo mal aplicados no país. Apesar de ter uma carga tributária alta, digna de países desenvolvidos, o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) nacional reflete um desenvolvimento humano muito precário.

A alta carga tributária e complexidade do sistema tributário nacional atrapalham o desenvolvimento das empresas que atuam no Brasil. Dados gerados no Impostômetro, uma ferramenta elaborada pela parceria da Associação Comercial de São Paulo – ACSP e Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBTP), responsável por registrar o montante de tributos pagos pelos contribuintes brasileiros nos três órgãos de poder público federal, estadual e municipal, com intuito de mostrar de forma transparente o quanto de tributos é arrecadado no país. No ano de 2018 o Impostômetro aumentou a marca de R\$ 2,3 trilhões em impostos pagos pelos brasileiros, a primeira vez que o país alcança essa marca o que indica um aumento significativo da arrecadação tributária.

Além disso, cerca de 760 normas tributárias são editadas por dia, as empresas gastam em média 1.958 horas ao longo do ano para realizar a gestão e o pagamento das obrigações tributárias, e os impostos e taxas representam 68,4% da lucratividade das companhias (IBTP, 2019).

Diante do exposto a gestão tributária, é considerada um dos gargalos para as empresas, no qual a alta carga tributária faz com que elas tenham um custo elevado, chegando a inviabilizar certos negócios. O excesso de tributação impossibilita muitas atuações, sendo necessária a busca de alternativas para reduzir ou minimizar o impacto dos tributos. O planejamento tributário é uma alternativa para superar essa adversidade, uma vez que vai possibilitar a redução de custos, evitar prejuízos financeiros com objetivo de resguardar os direitos do contribuinte e simplificar as rotinas tributárias (CRC RJ, 2019).

Para obter o melhor resultado numa economia já não tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos que possam racionalizar os custos tributários, sem ferir as legislações que regem os mais diversos tributos, é o planejamento tributário, podendo ser usado em todas as etapas do ciclo produtivo e comercial. Trata-se de uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que impõe um elevado conhecimento dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo, para se ter um planejamento tributário criterioso e criativo, realizado através de estudo prévio dos fatos administrativos, efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (CRC RJ, 2019).

Latorraca (2000) conceitua o planejamento tributário como a atividade empresarial que se desenvolve de maneira estritamente preventiva, por meio da projeção dos atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em

cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é a economia tributária. Onde, a natureza ou essência do Planejamento Tributário consiste em organizar economicamente a empresa, por meio do uso de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a ocorrência da hipótese de incidência tributária (BORGES, 2011).

Desta maneira pode-se caracterizar o planejamento tributário como o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fator gerador, possibilitando ao contribuinte optar pela que apresente o menor ônus tributário, diferentemente da sonegação fiscal que é utilizar meios ilegais, para se auto beneficiar, o ato de planejar é escolher de maneira legal entre duas ou mais opções de tributação que resulte no menor imposto a pagar (SIQUEIRA; CURY; GOMES, 2011).

O estudo preventivo que antecede o fato gerador do tributo, bem como a escolha das possibilidades legais que causam uma menor onerosidade, por meio de resultados e pesquisas em meios jurídicos e econômicos, define o que é Planejamento Tributário (FABRETTI, 2005). Desta maneira, o planejamento tributário deve ser direcionado considerando a visão da perspectiva temporal da empresa, a partir de resultados obtidos pelo planejamento efetuado a médio e longo prazo, permitindo que a mesma organize-se e invista seus recursos corretamente de modo que reflitam nos preços praticados, prazos, volumes de operações e etc. (CASTELLI, 1999).

De acordo com Amaral (2002) existem três principais finalidades para a utilização do planejamento tributário, não permitir a criação do fato gerador, evitando incidência do tributo; a diminuição da carga tributária, por meio de procedimentos que reduzam a alíquota ou sua base de cálculo; prorrogar o recolhimento do tributo, utilizando-se de métodos que possuem essa finalidade, sem ocasionar em multas.

A economia tributária resultante da adoção de alternativas legais menos onerosas ou de lacunas da lei denominada de Elisão Fiscal que é considerado um ato lícito, pois é feito através de escolha em consonância com o ordenamento jurídico. Já a evasão fiscal, consiste em prática contrária à lei. Geralmente, é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la, estando prevista na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo Lei nº. 8.137/90 (CRC RJ, 2019).

O Planejamento tributário quando efetuado antes da criação do fato gerador do tributo, atua de modo preventivo resultando na elisão fiscal, isto é, em uma redução da carga tributária permitindo permanecer em conformidade com a lei. O risco de efetuar o planejamento de forma indevida pode originar a evasão fiscal, que é a diminuição da carga tributária ilegalmente e que é apontada como crime de sonegação fiscal (FARÁG, 2001).

À vista disso, a escolha incorreta do Regime de Tributação pode ocasionar diversos impactos na empresa, devido ao modelo escolhido não atender as suas características pertinentes à legislação relativa ao seu segmento, resultando no não aproveitamento de diversos benefícios oriundos do planejamento tributário, em utilização incorreta dos mecanismos legais abusando dos instrumentos previstos em lei, não fazendo também o monitoramento legal das normas podendo colocar a conformidade em risco, já que as normas são atualizadas diariamente, sendo necessário um acompanhamento de perto.

2.3 Regimes de Tributação

O sistema tributário brasileiro apresenta quatro regimes de tributação classificados como Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado. A

escolha do regime tributário e seu enquadramento irão instituir a incidência e a base de cálculo dos impostos federais (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL), de acordo com as atividades desenvolvidas, convém ressaltar que cada regime tributário possui uma legislação própria que define todos os procedimentos a serem seguidos pela empresa a fim de definir um dimensionamento mais adequado. Assim, torna-se indispensável conhecê-los detalhadamente, no sentido de verificar qual deles oferece maior benefício tributário à empresa. No Lucro por arbitramento a apuração da base de cálculo é aplicável quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, ocorrida qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda correspondente com base nas regras do lucro arbitrado, sendo pouco optado (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2019). No presente estudo foi utilizada a aplicabilidade apenas os regimes do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, com suas particularidades e pressupostos para opção.

2.3.1 Simples Nacional

Instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, conforme disposto no artigo 146º, inciso III e parágrafo único, da Constituição Federal de 1988 como Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições- Simples Nacional. Caracterizado como regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (BRASIL, 2006).

Lei Complementar nº 123/2006 dispõe que a receita bruta para enquadramento no regime é de R\$ 4,8 milhões por ano. Microempresas poderão faturar até R\$ 360 mil ao ano e as Empresas de Pequeno Porte, R\$ 4,8 milhões ao ano. Possibilitando e estabelecendo um amplo conjunto de tratamentos favorecidos a tais empresas (BRASIL, 2006).

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições: enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; cumprir os requisitos previstos na legislação; formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Principais características do Regime do Simples Nacional: facultativo; irreatável para todo o ano-calendário; abrangência dos tributos IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP); recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação (DAS), entre outros (RECEITA DA FAZENDA, 2019). O valor devido é calculado aplicando a alíquota efetiva sobre a receita mensal. A alíquota efetiva é determinada da seguinte forma:

$$(RBT12 \times Aliq - PD) / RBT12$$

RBT12: Receita Bruta Total acumulada nos doze meses anteriores

Aliq: alíquota nominal constante (anexos I e V da Lei Complementar)

PD: parcela de deduzir constante (anexos I e V da Lei Complementar)

Para o enquadramento nos anexos existentes no Regime do Simples Nacional é necessário saber sua classificação nacional de atividades econômicas- CNAE e em qual ela se adequa. A Lei Complementar nº 155 alterou a Lei Complementar nº 123, onde foram criados cinco anexos e a quantidade de faixas diminuiu de 20 para apenas 6. A seguir será feito um resumo dos anexos e as respectivas atividades que se enquadram:

- Anexo I - empresas de comércio (lojas em geral);
- Anexo II - fábricas/indústrias e empresas industriais;

- Anexo III - empresas que oferecem serviços de instalação, de reparos e de manutenção. Consideram-se neste anexo ainda agências de viagens, escritórios de contabilidade, academias, laboratórios, empresas de medicina e odontologia;
- Anexo IV - empresas que fornecem serviço de limpeza, vigilância, obras, construção de imóveis, serviços advocatícios;
- Anexo V - empresas que fornecem serviço de auditoria, jornalismo, tecnologia, publicidade, engenharia, entre outros.

Algumas empresas prestadoras de determinados serviços, poderão estar sujeitas ao chamado “Fator R” que tem como objetivo estabelecer o Anexo de Tributação que se enquadra, podendo ser o Anexo III ou V (NOTÍCIAS CONTÁBEIS, 2019).

2.3.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é a presunção de um percentual que será calculado através da receita bruta da empresa, estabelecida pela legislação de acordo com cada ramo de atividade do contribuinte. Sendo a forma de tributação simplificada do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), esse regime tributário leva em consideração o faturamento da empresa independente das despesas. Podem optar pelo Lucro Presumido as empresas que não estejam obrigadas ao Lucro Real conforme definido pelo art. 14 da Lei nº. 9.718/99, cuja receita bruta total, no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicados pelo número de meses de atividade do ano calendário anterior, quando inferior a 12 meses (BRASIL, 1999).

O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário de acordo com a Lei 9.430/1996. Quando a empresa opta pelo Lucro Presumido, essa decisão é definitiva para todo o ano calendário. O art. 26º da Lei no. 9.430/96 define que a adesão ao Lucro Presumido inicia-se com o pagamento da primeira quota única do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (BRASIL, 1996).

Para identificar a base de cálculo do IRPJ das empresas tributadas pelo Lucro Presumido deve se aplicar ao valor considerado como receita bruta os percentuais divulgados em lei de acordo com cada ramo de atividade da empresa. O art. 15º da Lei no. 9.249/95 e art. 25º. da Lei 9.430/96 determinam os percentuais a serem aplicados:

Quadro 1 - Percentuais aplicados por tipo de atividade

Percentual - %	Tipo de Receita
1,6	Na revenda de combustíveis derivado de petróleo, álcool etílico e gás natural;
8	Na venda de mercadorias e produtos;
8	Na prestação de serviços de transporte e cargas;
8	Na prestação de serviços hospitalares;
8	Na venda de imóveis das empresas com esse objeto social;
8	Nas indústrias gráficas;
8	Na construção civil por empreitada com emprego de materiais
16	Na prestação de serviços de transporte, exceto de cargas;

16	Na prestação de serviços em geral pelas pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, exceto de serviços hospitalares, transporte e profissões Regulamentadas.
32	Na prestação de demais serviços não incluídos nos incisos anteriores

Fonte: Hiromi Higuchi, 2009.

No caso da CSLL, conforme o art. 29º da Lei no. 9.430/96, o percentual de presunção do lucro da receita bruta, corresponde a 12%, para as empresas comerciais e industriais, e como no IRPJ, o resultado da presunção será acrescido de ganhos de capital, de rendimentos de aplicações financeiras e de demais receitas e resultados auferidos no trimestre. Já para as empresas prestadoras de serviços de um modo geral, o percentual a ser aplicado será de 32%. Tanto na apuração do IRPJ quanto da CSLL, quando uma empresa possui vários tipos de atividades, as bases deverão ser montadas separando-se as diversas atividades (BRASIL, 1996).

Determinada a base de cálculo de acordo com o tipo de atividade deve-se aplicar as alíquotas fixadas na legislação vigente. O art. 3º. da Lei no 9.245/95 no cálculo do IRPJ dispõe que o valor do imposto a recolher será mediante a aplicação, sobre a base de cálculo da alíquota de 15% .O IRPJ tem o acréscimo de um adicional no caso de o montante identificado como o lucro presumido ultrapassar o limite fixado pelo art. 3º. e 1º. da Lei nº. 9.249/95 de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicados pelo número de meses do respectivo período de apuração há incidência do adicional do Imposto de Renda à alíquota de 10%, sobre o valor excedente (BRASIL, 1995).

Alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido será de 9% aplicada ao montante da base positiva (lucro) presumida conforme redação do art. 37º da Lei nº. 10.637/02. É importante ressaltar que não há adicional para essa contribuição.

2.3.3 Lucro Real

O Lucro Real segundo Silva (2006, p.01) “é o lucro líquido do período, apurado com observância das normas da legislação comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda”.

A partir de 1999 estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas (Lei 9.718/1998, art. 14):

I – cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta 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 12 meses (limite fixado pela Lei 10.637/2002);

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, entre outras;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capitais oriundos do exterior.

O Decreto-lei 1.598/1977, art. 6º conceitua Lucro real como o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período com observância das disposições das leis comerciais (Lei 8.981/1995, art. 37, § 1º). O lucro líquido do exercício é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, definido no art. 191, da Lei 6.404/1976 (BRASIL, 1977).

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão apurar o IRPJ e a CSLL a cada trimestre ou, anualmente, com pagamentos mensais calculados sob a forma de estimativa, tendo como base o lucro líquido contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas pelo Regulamento do Imposto de Renda, tendo incidência também da apuração mensal do PIS e da COFINS sobre o faturamento.

A tributação para apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo Lucro Real é mediante a apuração contábil dos resultados, com os ajustes determinados pela legislação fiscal. A base de cálculo do imposto é definida pela lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, sendo o lucro real correspondente ao período de apuração. Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, no qual decorram de ato ou negócio que tenha por finalidade os efeitos previstos na norma específica de incidência do imposto. Para cálculo do IRPJ a alíquota é de 15% sobre o lucro real, apurado de conformidade com o Regulamento, podendo ter o adicional caso a parcela do lucro real exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2019).

A base de cálculo para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real é o lucro contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. Para apuração da CSLL a alíquota é de 9% para pessoas jurídicas em geral e para entidades financeiras e equiparadas a alíquota é de 15% a partir de 01.01.2019.

2.4 Tributos incidentes no Comercio Varejista de Gás

Em meio ao mercado interno no qual o gás liquefeito de petróleo (GLP) está inserido é necessário se ter um controle sobre a tributação incidente de acordo com sua opção de regime tributário, devido as constantes variações de aumento diante os reajustes na sua política de preços. O comércio varejista de gás liquefeito de petróleo – GLP em botijões tem atividade elencada pelo CNAE 4784-9, seguindo as seguintes atribuições baseados nos seus fundamentos legais.

Quadro 2- Classificação fiscal do produto

Seção V - Produtos Minerais	
Capítulo 27 - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais.	
2711	Gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos.
2711.1	- Liquefeitos:
2711.19	-- Outros
2711.19.10	Gás liquefeito de petróleo (GLP)

Fonte: Econet, 2019

Cada Regime Tributário tem sua respectiva incidência de tributos sendo necessário conhecer as condições permitidas por cada legislação. A seguir serão evidenciados os tipos de tributos enquadrados em cada regime. Analisando somente a atividade, não há impedimento à opção pelo Simples Nacional, seguindo as regras da legislação vigente e particularidades.

Quadro 3- Tributos incidentes opção Regime Simples Nacional

Atividade Comercial – Determinação da Tributação	
---	--

Anexo	Fundamento Legal
I	Inciso I do § 4º do artigo 18 da Lei Complementar nº 123/2006.

Previdência		
Contribuições	Alíquotas	Base Legal
CPP	Empresa enquadrada no Simples Nacional (Anexos I, II, III e V) está dispensada da contribuição previdenciária patronal do artigo 22, incisos I ao IV, da Lei nº 8.212/91, cabendo o recolhimento da CPP através do DAS.	Artigo 13, inciso VI da LC nº 123/2006.
RAT	Empresa enquadrada no Simples Nacional (Anexos I, II, III, e V) não procede o recolhimento da alíquota RAT (Risco Acidente do Trabalho).	Artigo 13, inciso VI da LC nº 123/2006.
Terceiros	Empresa enquadrada no Simples Nacional não procede o recolhimento de Outras Entidades (Terceiros).	Artigo 13, § 3º, da LC nº 123/2006.

Fonte: Econet, 2019

Considerando meramente a atividade, é possível a opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido de acordo com o Art 14º da Lei nº 9.718/98.

Quadro 4- Tributos incidentes opção Regime Lucro Presumido

IRPJ		
Aplica-se o percentual de 1,6% quando se tratar de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural		
Presunção	1,6%	Artigo 3º e inciso I do § 1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95.
Alíquota	15%	

Adicional de IRPJ		
Adicional de IRPJ alíquota de 10%, sobre parcela do lucro presumido que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração. (§ 1º do artigo 3º da Lei nº 9.249/95)		

CSLL		
Aplica-se o percentual de 12% quando se tratar de venda de mercadorias e produtos.		
Presunção	12%	Artigo 20 da Lei nº 9.249/95; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; inciso III do artigo 3º da Lei nº 7.689/88.
Alíquota	9%	

Fonte: Econet, 2019

A tributação do PIS e da COFINS ocorrerá mediante a aplicação das alíquotas sobre as receitas auferidas dos produtos vendidos e/ou serviços prestados, devendo verificar se o produto possui algum tratamento diferenciado (incidência monofásica, substituição tributária, alíquota zero, suspensão) perante a legislação.

O sistema de tributação monofásica é um tratamento tributário próprio e específico, previsto em relação ao PIS e à COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de determinados produtos. Em consonância com a Lei nº 9.718/98, artigos 4º, incisos I a III, e 5º dispõe o gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e de gás natural é um produto sujeito a incidência monofásica de PIS e COFINS e substituição tributária do ICMS. A alíquota aplicada possui redução a zero do PIS e da COFINS e não cobrança do ICMS, provenientes de tributação concentrada (incidência monofásica ou substituição tributária) ou de incentivos governamentais.

Lucro Real é Regime opcional, devido esta atividade não está relacionada dentre as exclusivamente obrigadas à apuração pelo Lucro Real (Artigo 14 da Lei nº 9.718/98).

Quadro 5- Tributos incidentes opção Regime Lucro Real

IRPJ		
Alíquota	15%	Artigo 3º da Lei nº 9.249/95.
Adicional de IRPJ		
Adicional de IRPJ alíquota de 10%, sobre parcela do lucro real que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração. (§ 1º do artigo 3º da Lei nº 9.249/95)		
CSLL		
Alíquota	9%	Artigo 20 da Lei nº 9.249/95; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; inciso III do artigo 3º da Lei nº 7.689/88.
Código do DARF	Trimestral - Demais PJ: 6012	

Fonte: Econet, 2019

Para apuração do PIS e COFINS vai seguir a mesma aplicabilidade do Lucro Presumido.

3 METODOLOGIA

Os métodos adotados na implementação da pesquisa foram retratados conforme os seus objetivos, natureza e procedimentos técnicos utilizados.

3.1 Delineamento do Estudo

Foram analisados os dados fiscais e contábeis da empresa, no qual foi feito um planejamento tributário, com o objetivo de apontar o tipo de Regime com menor onerosidade e mais benéfico à empresa. Assim, quanto aos objetivos, o estudo denomina-se como descritivo, no qual, segundo Bocchi et al. (2004) abrange a mensuração, pesquisa e importância do tema e problema explorado. Em relação ao processo de abordagem, a pesquisa é caracterizada como quantitativa, com estudo de caso, com levantamento de dados bibliográfico e documental. Tratando-se de um estudo baseado nos Regimes Tributários e suas respectivas legislações, aplicado a partir do montante auferido como receita. As referências utilizadas basearam-se nas leis,

decretos, normas, medidas provisórias, ementas, no próprio Código Tributário Nacional, estudos feitos pelo Instituto de Planejamento Tributário Brasileiro (IBTP), entre outros.

3.2 Caracterização da Empresa

O estudo foi realizado em uma empresa de pequeno porte (EPP) situada na cidade de Campina Grande - PB, optante pelo regime tributário do Lucro Presumido, que pertence a natureza jurídica empresarial Sociedade Empresária Limitada, atividade principal Comércio Varejista de Gás liquefeito de petróleo (GLP) vinculada a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) 47.84-9-00 e NCM do produto sob o código 2711.1910. A escolha da empresa, pretendeu atender as legislações dos Regimes analisados para se ter um comparativo viável da opção pela melhor forma de tributação.

3.3 Instrumento de Coleta de Dados

Foram coletados e examinados os dados com base na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), utilizando para o uso dos cálculos o Faturamento de 2018 por ser o mais atual, analisando a carga tributária relativa aos impostos que recai sobre os regimes tributários do Lucro Presumido, Simples Nacional e Lucro Real. Demonstrados os resultados através de planilhas comparativas de aplicabilidade dos regimes tributários pela versão do programa Excel, para que houvesse maior clareza e entendimento, do planejamento efetuado. Com a finalização e obtenção das informações mediante aplicação do planejamento tributário nos regimes de enquadramento predeterminados, foram apresentados e sugeridos qual regime tributário ocasiona menor carga tributária, gerando uma maior economia, evitando possíveis consequências por escolhas indevidas e lesivas ao negócio.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A empresa não possui Folha de Pagamento não sendo devido a Contribuição Previdenciária Patronal para os Regimes Lucro Presumido e Lucro Real. Identificou-se que não possui nenhum CNAE impeditivo, e também não é limitada a nenhum regime por faturamento, sendo assim, pode ser enquadrada em qualquer um dos regimes em estudo. O cálculo da tributação pelo Simples Nacional teve por base a legislação 123/2006. Para fins de apuração, foi considerado o faturamento anual de 2018 detalhado mensalmente, o enquadramento é feito por atividade, visto que cada atividade se adequa em uma tabela diferente. Tributada pelo Anexo I por ser Atividade de Comércio.

Para o primeiro enquadramento da RBT 12, fixou-se ao faturamento do ano de 2017, para identificar faixa inicial de tributação, somando o primeiro faturamento com os meses subsequentes seguindo a regra do faturamento acumulado dos últimos 12 meses. Nos meses seguintes a RBT12 é a soma dos últimos 12 meses de faturamento, excluindo o período da apuração. No anexo do comércio, as tabelas do Simples Nacional consideram IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, CPP e ICMS sendo a empresa em estudo com redução á zero por situação monofásica de PIS e COFINS e substituição tributária de ICMS sendo os percentuais relativos a esses tributos desconsiderados. A Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) é um tributo obrigatório de recolhimento independente da empresa ter ou não folha de pagamento, com exceção das particularidades do Anexo IV na forma da Lei Complementar nº 123/2006, no estudo em questão é necessário considerar seu o cálculo para comparativo dos tributos totais pago em cada regime de tributação.

Quadro 6- Apuração Simples Nacional ano 2018

Faturamento Mensal 2018	Alíquota Efetiva	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Janeiro	5,59%	0,58%	0,37%			4,44%	
R\$ 239.712,75	R\$ 12.920,52	R\$ 1.390,33	R\$ 886,94			R\$ 10.643,25	
Fevereiro	5,39%	0,58%	0,37%			4,44%	
R\$ 98.876,00	R\$ 5.329,42	R\$ 573,48	R\$ 365,84			R\$ 4.390,09	
Março	5,40%	0,58%	0,37%			4,45%	
R\$ 140.470,02	R\$ 7.585,38	R\$ 814,73	R\$ 519,74			R\$ 6.250,92	
Abril	5,56%	0,58%	0,57%			4,41%	
R\$ 106.506,00	R\$ 5.921,73	R\$ 617,73	R\$ 607,08			R\$ 4.696,91	
Maio	5,30%	0,57%	0,36%			4,37%	
R\$ 107.186,00	R\$ 5.680,86	R\$ 610,96	R\$ 385,87			R\$ 4.684,03	
Junho	5,32%	0,57%	0,37%			4,38%	
R\$ 185.595,00	R\$ 9.873,65	R\$ 1.057,89	R\$ 686,70			R\$ 8.129,06	
Julho	5,45%	0,59%	0,37%			4,49%	
R\$ 299.285,00	R\$ 16.311,03	R\$ 1.765,78	R\$ 1.107,35			R\$ 13.437,90	
Agosto	5,45%	0,59%	0,37%			4,49%	
R\$ 169.920,00	R\$ 9.260,64	R\$ 1.002,53	R\$ 628,70			R\$ 7.629,41	
Setembro	5,31%	0,57%	0,36%			4,38%	
R\$ 184.684,02	R\$ 9.806,72	R\$ 1.052,70	R\$ 664,86			R\$ 8.089,16	
Outubro	5,17%	0,56%	0,35%			4,26%	
R\$ 136.299,00	R\$ 7.045,65	R\$ 763,27	R\$ 476,04			R\$ 5.806,34	
Novembro	5,12%	0,55%	0,35%			4,22%	
R\$ 179.232,00	R\$ 9.173,26	R\$ 983,68	R\$ 625,99			R\$ 7.563,59	
Dezembro	5,09%	0,55%	0,35%			4,19%	
R\$ 172.489,00	R\$ 8.778,26	R\$ 946,67	R\$ 602,44			R\$ 7.229,15	
Total no ano	R\$107.687,11	R\$11.579,76	R\$ 7.557,55			R\$ 88.549,80	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

A receita bruta acumulada dos 12 meses em 2017 foi de R\$2.327.522,38 e em 2018 R\$ 2.020.254,79, aplicando-se no decorrer do exercício de 2018 as alíquotas de IRPJ 0,55% e 0,58% sobre o faturamento mensal, para CSLL 0,35% e 0,37%, os percentuais de repartição de tributos sofreram oscilações de centavos comparados de um mês para o outro. Identifica-se que pelo Regime Simples Nacional a empresa apresentaria um montante de IRPJ R\$ 11.579,76 e CSLL de R\$7.557,55. O CPP teve variação de alíquota de 4,22% á 4,49%, notando-se que seu valor se sobressai sobre o devido de IRPJ e CSLL.

Quadro 7- Apuração Lucro Presumido 2018

LUCRO PRESUMIDO					
DRE - Descrição	ANO	PRIMEIRO TRIMESTRE	SEGUNDO TRIMESTRE	TERCEIRO TRIMESTRE	QUARTO TRIMESTRE
Faturamento Bruto	2.020.254,79	479.058,77	399.287,00	653.889,02	488.020,00

LUCRO PRESUMIDO					
DRE - Descrição	ANO	PRIMEIRO TRIMESTRE	SEGUNDO TRIMESTRE	TERCEIRO TRIMESTRE	QUARTO TRIMESTRE
de Vendas e Serviços					
Receita da Atividade Comercial no Mercado Interno	2.020.254,79	479.058,77	399.287,00	653.889,02	488.020,00
(-) Deduções	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Receita Líquida	2.020.254,79	479.058,77	399.287,00	653.889,02	488.020,00
IRPJ					
DRE - Descrição	ANO	PRIMEIRO TRIMESTRE	SEGUNDO TRIMESTRE	TERCEIRO TRIMESTRE	QUARTO TRIMESTRE
Presunções IR	32.324,07	7.664,94	6.388,59	10.462,22	7.808,32
Comércio (1.6%)	32.324,07	7.664,94	6.388,59	10.462,22	7.808,32
Base de Cálculo IRPJ	32.324,07	7.664,94	6.388,59	10.462,22	7.808,32
IRPJ (15%)	4.848,61	1.149,74	958,29	1.569,33	1.171,25
Adicional do IR (10%)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
IRPJ	4.848,61	1.149,74	958,29	1.569,33	1.171,25
CSLL					
DRE - Descrição	ANO	PRIMEIRO TRIMESTRE	SEGUNDO TRIMESTRE	TERCEIRO TRIMESTRE	QUARTO TRIMESTRE
Presunções CSLL	242.430,57	57.487,05	47.914,44	78.466,68	58.562,40
Comércio (12%)	242.430,57	57.487,05	47.914,44	78.466,68	58.562,40
Base de Cálculo CSLL	242.430,57	57.487,05	47.914,44	78.466,68	58.562,40
CSLL (9%)	21.818,75	5.173,83	4.312,30	7.062,00	5.270,62

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

A sistemática do Lucro Presumido é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta. A presunção ocorre de acordo com a atividade da empresa. No caso estudado, a empresa é do comércio varejista de gás se enquadrando na menor alíquota de presunção estabelecida sobre o faturamento que é de 1,6% para apuração de IRPJ e 12% de CSLL. Calculado trimestralmente com a aplicação do percentual de presunção sobre a receita bruta do trimestre, tem-se a base de cálculo, para o IRPJ a alíquota é de 15% e CSLL 9%. Ao final dos quatro trimestres, foi apurado um valor de R\$ 4.848,61 de IRPJ, em percentuais presume-se 0,24% do faturamento e o adicional disposto no art. 542 do RIR/99, não é devido, uma vez que a base de cálculo não excedeu o limite de R\$ 60.000,00 no trimestre.

O cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido segue as mesmas orientações do IRPJ no que especifica o serviço prestado para determinação da alíquota, a base de cálculo e a periodicidade de apuração. Com um montante de R\$ 21.818,75 de CSLL devida no ano representando 1,08% do faturamento. Com total de impostos federais devidos de R\$ 26.667,36 e em percentuais 1,32% da receita. No que se refere ao PIS e COFINS são também considerados monofásicos e ICMS atribuído de

substituição tributária nesse regime de apuração. O CPP não é devido pois não foi considerado a folha de pagamento para os cálculos demonstrados.

Quadro 8– Demonstração do Resultado do Exercício no Lucro Real

LUCRO REAL					
DRE - Descrição	ANO 2018	PRIMEIRO TRIMESTRE	SEGUNDO TRIMESTRE	TERCEIRO TRIMESTRE	QUARTO TRIMESTRE
Faturamento Bruto de Vendas	2.020.254,79	479.058,77	399.287,00	653.889,02	488.020,00
Receita da Atividade Comercial	2.020.254,79	479.058,77	399.287,00	653.889,02	488.020,00
(-) Deduções da Receita Bruta	0	0	0	0	0
(-) ICMS	0	0	0	0	0
(-) COFINS	0	0	0	0	0
(-) PIS	0	0	0	0	0
(=) Receita Líquida	2.020.254,79	479.058,77	399.287,00	653.889,02	488.020,00
(-) Custos das Mercadorias Revendidas	1.379.250,52	310.850,63	320.451,23	403.136,03	344.812,63
(=) Lucro Bruto	641.004,27	168.208,14	78.835,77	250.752,99	143.207,37
(-) Despesas Operacionais	205.459,08	51.364,77	42.568,78	58.697,45	52.828,08
(=) Resultado Operacional	435.545,19	116.843,37	36.266,99	192.055,54	90.379,29
(+) Demais Receitas	0	0	0	0	0
(-) Outras Despesas	0	0	0	0	0
Lucro Líquido do Período antes do IR/CSLL	435.545,19	116.843,37	36.266,99	192.055,54	90.379,29

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

Na apuração pelo Lucro Real observa-se as regras trazidas pela legislação fiscal, no qual para determinação do IRPJ e CSLL devido tem que obrigatoriamente reconhecer as receitas, despesas e custos inerentes para obter o Lucro Líquido do Período antes do IR/CSLL, que na respectiva análise as deduções (custo/despesa) representaram 78,44% do faturamento anual tendo como a base de cálculo para o imposto, representando 21,55% da receita auferida. A partir da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da empresa foi coletado os dados dispostos na Quadro 7.

Quadro 9 – Apuração no Lucro Real

IRPJ					
DRE - Descrição	ANO 2018	PRIMEIRO TRIMESTRE	SEGUNDO TRIMESTRE	TERCEIRO TRIMESTRE	QUARTO TRIMESTRE
Lucro Líquido do Período	435.545,19	116.843,37	36.266,99	192.055,54	90.379,29

antes do IR/CSLL					
(+) Adições (IR)	0	0	0	0	0
(-) Exclusões (IR)	0	0	0	0	0
Base de Cálculo do IRPJ	435.545,19	116.843,37	36.266,99	192.055,54	90.379,29
IRPJ (15%)	65.331,77	17.526,50	5.440,05	28.808,33	13.556,89
Adicional do IR (10%)	0	0	0	0	0
Imposto de Renda Devido	65.331,77	17.526,50	5.440,05	28.808,33	13.556,89
CSLL					
DRE - Descrição	ANO 2018	PRIMEIRO TRIMESTRE	SEGUNDO TRIMESTRE	TERCEIRO TRIMESTRE	QUARTO TRIMESTRE
Lucro Líquido do Período antes do IR/CSLL	435.545,19	116.843,37	36.266,99	192.055,54	90.379,29
(+) Adições (CSLL)	0	0	0	0	0
(-) Exclusões (CSLL)	0	0	0	0	0
Base de Cálculo da CSLL	435.545,19	116.843,37	36.266,99	192.055,54	90.379,29
CSLL (9%)	39.199,06	10.515,90	3.264,03	17.284,99	8.134,14
CSLL Devida	39.199,06	7.459,32	279,86	23.194,05	8.265,83

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

A base de cálculo do Lucro Real deve ser apurada de acordo com as possíveis alterações (adições e exclusões) referenciadas na legislação fiscal, na análise em questão não houve valores admitidos como demonstrado na Tabela 7. Para o cálculo IRPJ o percentual usado é de 15%, caso esse Lucro Real anual ultrapassar o valor de R\$ 240.000,00 ao valor excedente aplica-se 10% e da CSLL 9%. Com montante de IRPJ devido de R\$ 65.331,77 e CSLL R\$ 39.199,06.

Quadro 10- Comparativo Regimes de Tributação

TRIBUTOS	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
<u>IRPJ</u>	11.579,76	4.848,61	65.331,75
<u>CSLL</u>	7.557,55	21.818,75	39.199,06
<u>CPP</u>	88.549,80		
<u>Total Devido</u>	107.687,11	26.667,36	104.530,81

Fonte: Dados da Pesquisa, 2019.

A partir dos dados expostos é possível identificar um aumento significativo dos impostos federais (IRPJ e CSLL) no Lucro Real diante dos valores apurados no Regime do Simples Nacional e Lucro Presumido. Na abordagem dos regimes para o cálculo do

IRPJ e CSLL observa-se que o Regime do Simples Nacional dispõe das alíquotas mais baixas e com variações mínimas de um mês para o outro devido ao seu faturamento acumulado dos últimos doze meses não ter muitas oscilações contrapondo com o Lucro Presumido tem uma diferença de R\$ 7.530,05 com relação aos impostos federais calculados, porém o Simples Nacional como estabelecido na Lei consiste em um único recolhimento a incidência de todos os tributos inerentes, abrangendo no caso da empresa em análise o IRPJ, CSLL e o CPP aumentando significativamente o valor do imposto devido, com diferença de R\$ 3.156,30 do montante no Lucro Real. O total devido no Lucro Real chega a ser cerca de quatro vezes maior que na sistemática de presunção.

A respectiva análise possibilitou verificar que para se chegar a um consenso sobre a forma de tributação mais adequada é preciso ter um entendimento sobre as particularidades da empresa, comportamento do mercado que está inserida e perspectivas da área comercial em negócios. Foi relatado que não havia restrições na opção do Regime, atendendo a situação especial de PIS/COFINS monofásico e substituição tributária de ICMS aplicável para as três formas de tributação, devido ao tipo de produto comercializado. Mesmo com esses benefícios instituídos em Lei a tributação pelo Simples Nacional e Lucro Real se tornou inviável diante das variáveis que a compõe. O valor da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) cobrada dentro do Simples Nacional é o fator de destaque, mostrando que não atende aos requisitos para escolha.

No Lucro Real é notória uma diminuição devido à inserção dos valores dos custos e despesas utilizados como deduções da receita bruta total para encontrar a base de cálculo do IR/CSLL, porém a alíquota é aplicada inteira sem abatimento, fazendo com que o imposto devido ainda fique razoavelmente alto. No cálculo do Lucro por presunção o percentual de aplicação é relativamente baixo comparado aos outros tipos de atividade, tendo uma redução de 1,6% da base de cálculo para o imposto, representando em percentuais 1,32% do faturamento anual tornando o mais atrativo para a empresa estudada. Sendo necessário considerar as oscilações do mercado interno e suas variações da política de preços, no qual sofre aumentos constantes.

Segundo Junqueira e Castro (2016) a partir de um estudo realizado verificou-se que o Planejamento Tributário é essencial para se obter sucesso nos negócios, além de proporcionar uma apuração de resultado mais precisa e confiável, com intuito de levar à uma economia fiscal.

Desta forma, ao realizar o planejamento tributário é possível aprimorar e aprofundar os conhecimentos na área tributária em especial a legislação tributária e, principalmente, contribuir com informações necessárias para o desenvolvimento da empresa (ZANGIROLAMI, 2010).

Diante do cenário exposto, a alta carga tributária e a complexidade do sistema tributário nacional atrapalha o desempenho das empresas, contando com valores elevados do montante de impostos sobre seu faturamento, o que faz necessário a busca por alternativas rápidas e eficazes para redução dos custos tributários. Ressalta-se que a empresa não possui nenhum CNAE impeditivo, e também não é limitada a nenhum regime por faturamento, podendo ser enquadrada em qualquer um dos regimes em estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da temática conclui-se que a melhor opção dentre os regimes demonstrados é o Lucro Presumido a opção apresentou-se ser menos onerosa vista a

análise comprobatória, no qual demonstrou que o imposto devido representou 1,32% do seu faturamento anual, para o tipo de produto comercializado pela empresa atrelado a sua atividade, seguindo a legislação a ele pertinente, é a forma de tributação mais viável, pois possibilita para os mesmos benefícios que em comparação com as outras formas de tributação é o que detém mais vantagem devido aos fatores já descritos. A aplicabilidade do planejamento tributário possibilitou uma visão mais ampla das vantagens e desvantagens dos regimes em estudo.

O decorrer desta pesquisa limita-se a um estudo comparativo de planejamento tributário, levando em consideração apenas os aspectos fiscais para resultado de verificação, devido a não se ter Folha de Pagamento. Contando também com fragilidade das informações contábeis complementares disponibilizadas pela empresa.

Sugere-se novas pesquisas que abordem não só as limitações dispostas, utilização de uma serie temporal para melhor analise, a aplicação do planejamento tributário entre outros segmentos que possibilite analise dos regimes tributários, levando em consideração a alta carga tributária atual do país e a busca por alternativas para tentar reduzir ou minimizar o impacto dos tributos.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial.** Tributário. NET, São Paulo, 2002.

BOCCHI, João Ildebrando et al. **Monografia para economia.** São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.** Artigo 153. Dos Impostos da União – Seção III. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 22 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: < <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/91647/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66>>. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 10 set. 2019.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: < <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/109277/lei-9249-95>> Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº. 9.317**, de 5 de dezembro de 1996. Regulamento da Microempresa. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 06 dez. 1996. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº. 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a Legislação Tributária Federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 dez. 1996. Disponível em: <<https://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao>> Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 27 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Simples Nacional**. Legislação. Lei Complementar - Versão Consolidada CGSN. Disponível em: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Default.aspx>. Acesso em: 22 set. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Simples Nacional. **O que é o Simples Nacional**. Disponível em: <<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>> Acesso em: 22 set. 2019.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. **Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/default.htm>> Acesso em: 25 set. 2019.

CASTELLI, A. **Contadoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.

CONTABEIS, Notícias. **Fator R para empresas do Simples Nacional**: Entenda como funciona. 2019. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/noticias/40645/fator-r-para-empresas-do-simples-nacional-entenda-como-funciona/>>. Acesso em: 22 set. 2019.

CRCRJ, Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro. **CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**. 2019. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0088P0203.pdf>>. Acesso em: 16 set. 2019.

CRCRJ. Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro **PANEJAMENTO TRIBUTARIO CONCEITO E PRATICA**. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0912P0236.pdf>>. Acesso em: 16 set. 2019.

ECONET (Ed.). **PLANEJAMENTO TRIBUTARIO**. 2019. Disponível em: <<https://spt.econeteditora.com.br/>>. Acesso em: 20 set. 2019.

ECONET (Ed.). **Regimes Tributários - Pessoa Jurídica**. 2019. Disponível em: <<http://www.econeteditora.com.br/index.asp?url=inicial.php>>. Acesso em: 20 set. 2019.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributaria**. 10. ed. São Paulo, Atlas, 2006 p. 32.

FARÁG, C. R. C. Multas Fiscais: **Regime jurídico e limites de graduação**. São Paulo: Ed: Juarez de Oliveira, 2001.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **5 dicas para obter um planejamento tributário eficaz**, São Paulo, 2015. Disponível em: Acesso em: 16 set. 2019.

IBPT – **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário**. Disponível em:<<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 16 set. 2019.

JUNQUEIRA, Isabella Vilela; CASTRO, Vanessa Oliveira de. **Planejamento tributário**: um estudo comparativo simples nacional x lucro presumido numa empresa de transporte de passageiros na cidade de Volta Redonda.

LATORRACA, N. **Direito tributário: impostos de renda das empresas**. 15 ed. São Paulo:Atlas, 2000. Disponível em:<<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/viewFile/106/75>>. Acesso em: 16 set. 2019.

OLIVEIRA, L.M. de. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004, 446 p. Disponível em : <<http://bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/684/TCC%20-%20PLANEJAMENTO%20TRIBUT%C3%81RIO.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 27 set. 2019

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 3 ed. rev. e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2009.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Planejamento tributário**: pague menos dentro da lei. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 10 set. 2019.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – CÁLCULO DO IMPOSTO**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido_irpj.html>. Acesso em: 10 set. 2019.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **LUCRO PRESUMIDO – CÁLCULO DA CSLL**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido_csl.html>. Acesso em: 10 set. 2019.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, LacordaireKemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. Planejamento tributário. **Revista CEPPG-CESUC-Centro de Ensino Superior de Catalão, Ano XIV, N°**, 2011.

SILVA, J. Miguel; RODRIGUES, Agostinho Inácio. **LALUR – Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real 2006**. 4. ed. São Paulo, Cenofisco, 2006.