

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E REGIMES DE
TRIBUTAÇÃO: ESTUDO DE CASO EM UM CENTRO
EDUCACIONAL PARA O ANO DE 2022**

**TAX PLANNING AND TAXATION SCHEMES: CASE STUDY
IN AN EDUCATIONAL CENTER FOR THE YEAR 2022**

RESUMO: Sob a óptica contábil-tributária e considerando a importância do Planejamento Tributário para a redução do dispêndio tributário empresarial de forma legal, este trabalho objetiva o desenvolvimento do planejamento tributário através de um estudo de caso. Este estudo terá como referência uma empresa do ramo educacional com ênfase voltada para os tributos que possuem maior expressividade na carga tributária Federal, sendo então objeto de estudo os tributos: IRPJ, CSLL, PIS e a COFINS. Através desta ferramenta de cunho econômico, serão expostos e trabalhados os quatro regimes tributários existentes, que são o Simples Nacional, o Lucro Presumido, o Lucro Arbitrado e o Lucro Real, visando quais vantagens econômico-financeiras serão proporcionados por cada um, para que através das bases numéricas possa ser instruído o menos oneroso regime de tributação para o ano subsequente, tendo em vista que, atualmente a empresa estudada é optante pelo Simples Nacional. Por se tratar de um dos maiores influenciadores no resultado econômico-financeiro das sociedades empresariais, é de suma importância o desenvolvimento do planejamento tributário por profissionais habilitados bem como o engajamento dos empresários neste processo.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Tributo. Contabilidade Tributária. Alíquota. Estudo de Caso. Regimes Tributários.

ABSTRACT: From an accounting-tax perspective and considering the importance of Tax Planning to reduce corporate tax expenditure in a legal manner, this work aims to develop tax planning through a case study. This study will have as reference a company in the educational sector with an emphasis on taxes that have greater significance in the Federal tax burden, being then object of study the taxes, IRPJ, CSLL, PIS and COFINS. Through this economic tool, the four existing tax regimes will be exposed and worked on, Simples Nacional, Presumed Profit, Arbitrated Profit and Real Profit, aiming at what the economic and financial advantage will be provided by each one, so that through the numerical bases it can be The least onerous tax regime for the following year was instructed, considering that currently the studied company is opting for Simples Nacional. As it is one of the biggest influencers on the economic-financial result of business societies, the development of tax planning by qualified professionals is of paramount importance, as well as the engagement of entrepreneurs in this process.

Keywords: Tax Planning. Tribute. Tax Accounting. Aliquot. Case study. Tax Regimes.

**JULIANA
PAULINA DE
OLIVEIRA
PINHEIRO**

Graduada em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Alfredo Nasser. E-mail: julianaoliveira.paulina@gmail.com.

**REGINALDO DE
SOUZA LOPES**

Graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Goiás (2001). Graduado em Administração pela Faculdade Alfredo Nasser (2013). Pós Graduação em Auditoria e Análise de Balanços pela PUC GO. Pós Graduado em Direito Tributário pela UNIDERP, Anhanguera Educacional MS. Professor do Centro Universitário Alfredo Nasser nos cursos de graduação e Pós-Graduação *lato sensu*. E-mail: reginaldo@unifan.edu.br.

1 INTRODUÇÃO

Diante de uma carga tributária muito complexa, imprevisível e cada vez mais onerosa em todas as esferas, as empresas acabam minimizando seu lucro ao recolher tributos de forma equivocada, isto por não conhecerem e não buscarem profissionais que entendam de forma minuciosa a área tributária. Devido a isto, as empresas vão a busca de mecanismos para reduzir custos e despesas de forma que não gere tanto impacto nas atividades do dia a dia da empresa.

Em função do dispêndio tributário calculado de forma desnecessária, onerosa ou até mesmo errônea, as empresas anseiam de meios legais e profissionais capacitados que saibam orientar os meios para que haja uma melhora econômica e a maximização de lucros. Assim, o Planejamento Tributário torna-se uma peça-chave nesta busca empresarial por entendimento acerca dos meios e recursos adotados visando sempre a melhora no rendimento econômico.

Quando é feita a opção pelo regime tributário mais adequado, obedecendo sempre os princípios e as determinações da Legislação Tributária, a minimização dos valores pecuniários dos impostos e a influência nos resultados se dão de forma bastante significativa, e em muitos casos, resulta inclusive na própria manutenção e permanência da empresa no mercado negocial.

Por meio de um estudo de caso, realizou-se uma análise objetivando o regime tributário menos oneroso para que a empresa possa operar no ano de 2022, buscando previamente identificar e revisar conceitos da contabilidade tributária através de pesquisas bibliográficas e da legislação, bem como, realizar a coleta de informações para o levantamento e a compilação de dados através de relatórios, demonstrativos e planilhas, que possibilitem a apresentação dos diferentes regimes de tributação através dos cálculos.

Devido ao impacto tributário das contribuições no âmbito Federal, esta pesquisa se limitará à apresentação dos tributos federais de maior expressividade, sendo eles: IRPJ, CSLL, PIS e a COFINS.

Perante a justificativa e relevância que este estudo tributário representa, abordaremos a contribuição do trabalho para a área acadêmica e para o segmento estudado. Uma vez que, para o Centro Universitário Alfredo Nasser e para o curso de graduação de Ciências Contábeis, este estudo tem como objetivo apresentar aos alunos e demais usuários da informação como é o funcionamento do Planejamento Tributário e sua eficácia para minimizar as despesas com tributos e maximizar o lucro de forma legal em empresas do ramo educacional. Para o segmento educacional, este estudo tem como objetivo o compartilhamento do conhecimento sobre o Planejamento Tributário e como fazer disto uma ferramenta de gestão para tomada de decisão.

Por intermédio do acompanhamento e da observação do desenvolvimento do Centro Educacional Mota, é essencial que anualmente se faça o Planejamento Tributário do exercício seguinte com a prudência de verificar se será mais vantajosa a alteração ou a permanência do mesmo regime tributário. Assim sendo, qual regime de tributação será o mais vantajoso para o Centro Educacional Mota para o ano de 2022?

Para tanto, esse estudo foi organizado em três partes: a primeira apresenta o referencial teórico e documental com base na legislação; a segunda a metodologia da pesquisa realizada; e a terceira, apresentação do planejamento tributário.

2 DEBATE TEÓRICO

2.1 Contabilidade: História e Conceito

Com o surgimento da humanidade sobreveio também as suas necessidades, às quais demandavam controle para tomar determinadas decisões, como observado em livros históricos que continham os primeiros e mais antigos métodos de contagem dos animais e alimentos através de figuras rupestres feitas pelos primitivos. Segundo Marion (1995, p.20): “A Contabilidade é muito antiga e sempre existiu para auxiliar na tomada de decisões dentro ou fora das empresas, e sempre terá essa finalidade”.

Com o passar dos anos e com o aperfeiçoamento dessas técnicas de contagem, a contabilidade deixa de ser uma técnica empírica e passa a ser uma Ciência, onde, através dos registros contábeis e demais informações, os resultados serão processados e disponibilizados aos interessados para a tomada de decisões.

A Contabilidade, por sua vez, é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro de atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região (OLIVEIRA *et al*, 2010, p. 5).

Para Pêgas (2017) a Contabilidade é a ciência que fornece informações fidedignas para os seus usuários, com exatamente esta finalidade de “informar”, deixando para segundo plano todas as suas demais características.

2.2 Contabilidade Tributária

O mecanismo da Contabilidade Tributária tem como premissa básica a produção dos relatórios contábeis, que sejam fidedignos, eficazes e possibilitem a demonstração verdadeira das contas patrimoniais e contas de resultado da entidade, para que seja o instrumento que

possibilite um planejamento tributário oportuno. (CREPALDI, 2019)

A Contabilidade Tributária ou Contabilidade Fiscal objetiva a apuração e a conciliação de tributos envolvendo área Contábil bem como a área do Direito, sobretudo, no que tange a legislação fiscal. Para Pêgas, a junção da ciência contábil com o Direito Tributário terá como produto a Contabilidade Tributária, ramo da contabilidade que terá como objetivo a aplicação de princípios e conceitos da área em conjunto com a legislação tributária, de forma ajustada e interligada. Deste modo, a junção destes dois campos do saber possibilita novas oportunidades galgadas através do estudo prático, bem como o entendimento técnico dos profissionais envolvidos, para colocar em prática a teoria sabida.

A Contabilidade Tributária é àquela que lida intrinsecamente com os tributos e com as leis que os regem.

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 (BRASIL, 1996).

2.3 Sistema Tributário Nacional

O Estado, para que se mantenha e desenvolva o seu papel econômico, necessita que haja a arrecadação de dinheiro aos cofres públicos, mediante a cobrança de tributos. Conforme conceituado no Código Tributário Nacional, em seu Art. 3º, “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para Oliveira *et al.* (2010), para angariar estes recursos, há o recolhimento de tributos como os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, sendo os impostos decorrentes independentemente de alguma contraprestação por parte do ente Estado; já as taxas com vínculo direto com o serviço público que está sendo requisitado pelo contribuinte e as contribuições de melhoria, são cobradas quando há benefício incomum decorrente de obras públicas.

Segundo a Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 em seu Art. 2º, além do disposto na Emenda Constitucional Nº 18, de 1º de dezembro de 1965 (CTN – Código Tributário Nacional), o Sistema Tributário Nacional é regido pela Constituição Federal, por Leis Complementares, resoluções do Senado, Leis Federais, e Leis Estaduais e Municipais.

2.4 Planejamento Tributário

O Planejamento Tributário é um instrumento visado para a redução pecuniária dos valores a serem desembolsados a título de pagamento de impostos, dentro da legalidade (Elisão

Fiscal). Para que isso seja possível, é necessário conhecer com afinco o CTN- Código Tributário Nacional, que é o principal alicerce do Sistema Tributário Nacional, onde estão inseridas as normas que devem ser consideradas para incidência, aplicação, recolhimento e distribuição de tributos.

A efetivação de um planejamento tributário é o que permite a racionalização da carga tributária a ser suportada. No entanto, a implantação do planejamento tributário esbarra na falta de informação da classe empresarial a respeito de como a adoção de tal conduta poderia beneficiar seu empreendimento, no sentido de otimizar a aplicação dos recursos disponíveis. Ressalta-se que o planejamento, de um modo geral, é imprescindível para o alcance e a manutenção de bons resultados (CREPALDI, 2019, p. 15).

Em essência, o Planejamento busca antecipadamente e preventivamente o regime tributário mais benéfico e que oferecerá o menor ônus tributário ou, a postergação do recolhimento do tributo para otimizar o resultado econômico-financeiro do negócio jurídico, procurando sobretudo, a identificação de possíveis benefícios fiscais passíveis de requerimento.

O planejamento tributário representa os procedimentos que objetivam eliminar ou reduzir a incidência de tributos, portanto trata-se da atividade empresarial preventiva, que tem como fator a análise dos tributos e que visa com isso identificar e projetar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos comparando os resultados prováveis, para os diversos procedimentos para a qual pode incorrer, de maneira a possibilitar a escolha entre as variáveis, da alternativa menos onerosa para a empresa, lembrando, é claro, da licitude (PROENÇA; FABIO, 2014, p.26).

Oliveira *et al.* (2010) afirma que o contribuinte que antecipa a ocorrência do fato gerador e começa a projetá-lo, buscando a redução econômica de impostos por meio do Planejamento Tributário, irá levar vantagem ao adotar a opção legal mais satisfatórias. Neste ensejo, ressalta-se a efetividade do Planejamento Tributário como ferramenta base para tomada de decisões que implicarão na vida econômico-financeira da entidade.

Através desta projeção tributária, um dos tópicos buscados pelo contribuinte em seu propósito negocial é a redução da incidência de fatos geradores da obrigação tributária no campo da licitude (Elisão fiscal), sem que oculte a ocorrência dele (Sonegação fiscal/Evasão fiscal). Deste modo, busca-se elencar os atos empresariais e melhor reclassificá-los, obedecendo a lei e buscando auxílio às jurisprudências destinada às condutas e práticas do sujeito passivo. Por propósito negocial buscamos compreender a real finalidade das práticas executadas nos negócios por parte dos contribuintes, administradores, gestores para que seja possível mensurar o que é lícito do que é ilícito (DEL PADRE, 2014).

2.5 Elisão e evasão fiscal

Segundo Crepaldi (2019), a elisão fiscal, é o procedimento autorizado legalmente que

ajuda a lei tributária a alcançar seu objetivo extrafiscal, quando presente divergindo-se da evasão, pois os meios são usados com o intuito de descaracterizar o fato gerador da obrigação tributária. Pressupondo que a licitude comportamental do contribuinte, evitará de forma honesta, que o mesmo se submeta a uma situação tributária desfavorável. Desta forma, caracteriza-se por ser um conjunto de atos empregados pelos contribuintes, que são autorizados ou não proibidos pela lei, que almejem por benefícios que reduzam a carga tributária, mesmo quando esta prática prejudique o Tesouro. “[...] Elisão fiscal significa a possibilidade de evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos, sem que se ofenda a legislação aplicável [...]” (VASCONCELLOS, 2009, p. 362).

No contexto tributário, como em tantos outros, as condutas podem estar direcionadas para os atos lícitos bem como para os ilícitos. É de suma importância enfatizar que a evasão fiscal é considerada e tipificada perante a Lei Federal 8.137 de 27 de dezembro de 1990 em seus artigos 1º e 2º como crime contra a ordem tributária (NASCIMENTO, 2016).

Para Crepaldi (2019), a evasão ou sonegação fiscal consiste no uso de meios que violem a lei fiscal ou regulamento fiscal de forma ilícita.

Dentre tantos métodos usados e tidos como ilícitos, a omissão de informações, as falsas declarações, a produção de documentos que contenham informações ilegítimas, deturpadas podem ser algumas das formas de praticar a evasão (CREPALDI, 2019).

2.6 Conceito de Receita Bruta

Para Ribeiro (2009) receita bruta é o montante recebido pela venda de mercadorias, produtos ou prestação de serviços, antes das deduções de vendas canceladas, descontos concedidos, abatimentos e tributos incidentes sobre a venda. A receita bruta deduzida das contas redutoras será a receita líquida.

No ano de 2014, com o advento da Lei 12.973/2014 foi dada nova redação ao Art. 12 do Decreto Lei 1.598/1977 e passou a vigorar o seguinte conceito de receita bruta:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III (BRASIL; 2014).

2.7 Regimes Tributários

Atualmente no Brasil existem quatro regimes de tributação, sendo eles: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado.

2.7.1 Simples Nacional

2.7.1.1 Conceito

O Simples Nacional foi estabelecido com o advento da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Para tanto, é considerado um regime diferenciado, por estar em um formato simplificado, unificado e favorecido para o recolhimento de tributos e suas obrigações acessórias. Um dos fatores que podem levar a opção por esse regime tributário é o faturamento bruto anual. No que tange as microempresas, é necessário que tenham auferido no ano-calendário uma receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00; e as empresas de pequeno porte que tenham auferido no ano-calendário uma receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (BRASIL, 2006).

Uma das simplificações deste regime é o recolhimento dos tributos IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISS em uma única guia, denominada como (DAS) Documento de Arrecadação do Simples Nacional (BRASIL, 2006).

Levando em consideração que os tributos devidos aos Estado, Distrito Federal e Municípios também são recolhidos através da guia única DAS, vale ressaltar a particularidade referente ao sublimite, quando da sua exclusão ultrapassar a receita bruta anual de R\$ 3.600.000,00. Deste modo, os contribuintes que ultrapassarem o sublimite de enquadramento, ficarão obrigados as regras próprias dos entes tributantes dos respectivos tributos, quais sejam, o ICMS e o ISSQN. Assim, no mês subsequente ao excesso a empresa optante não poderá fazer o recolhimento de tais impostos no formato do Simples Nacional. (BRASIL, 2006)

2.7.1.2 Dos impedimentos

Conforme descrito na Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006 em seu Art. 3º § 4º incisos de I a XI, estão impedidas de aderir ao sistema unificado do Simples Nacional empresas que:

I - De cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar 123/2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 360.000,00;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Complementar 123/2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

2.7.1.3 Da base de cálculo, das alíquotas e recolhimento

A base de cálculo do regime tributário Simples Nacional é determinada pela receita bruta mensal, assim compreendendo o produto da venda de bens e serviços diminuídas das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. Após determinada a base de cálculo, a forma de apuração do imposto se dá pela aplicação das alíquotas determinadas nos anexos do Simples Nacional, sempre levando em consideração a atividade desenvolvida pela empresa (BRASIL, 2006).

O cálculo do valor do tributo a ser recolhido mensalmente pelas empresas optantes pelo Simples Nacional será determinado conforme as alíquotas constantes nas tabelas, sendo considerado para o cálculo as alíquotas nominais para que posteriormente seja possível determinar as alíquotas efetivas (BRASIL, 2006).

Para as empresas com atividades de prestação de serviços, uma das particularidades desse regime é o “Fator R”, que compreende o cálculo feito para saber em qual anexo do Simples Nacional a empresa será tributada. Assim, caso a porcentagem resultante da folha de pagamento bruta dos últimos 12 meses e a receita bruta dos últimos 12 meses for igual ou superior a 28%, a empresa não será tributada no anexo V e passará a ser tributada no anexo III (BRASIL, 2006).

2.8 Lucro Presumido

2.8.1 Conceito

O Lucro Presumido, é uma das formas de tributação opcional, exceto para as atividades

que estão obrigadas ao regime tributário do Lucro Real. Esse regime visa simplificar o método de apuração do Imposto de Renda (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) das empresas desde que atenda aos critérios, levando em consideração ainda a receita bruta anual. [...] Lucro presumido é uma modalidade prática para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do Lucro Real, conforme IN n. 1515/2014, nos arts. 121 a 129. O IRPJ e a CSLL são apurados trimestralmente pelo lucro presumido [...] (CREPALDI, 2019).

2.8.2 Especificidades do Lucro Presumido

Estão contempladas pela opção de tributação pelo Lucro Presumido:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido (BRASIL; 1998).

Dentre as particularidades desse regime e de acordo com a Instrução Normativa RFB 1.700, de 14 de março de 2017, não poderão optar pelo Lucro Presumido, as empresas resultantes de incorporação ou fusão, que estejam obrigadas ao Lucro Real, salvo se a incorporadora estiver submetida ao Programa de Recuperação Fiscal (Refis) antes do evento, contanto que, não exerçam as atividades descritas nos itens II e VI das atividades previstas na obrigatoriedade do Lucro Real, como: bancos, factorings, cooperativas de crédito, seguradoras, etc.

A opção pelo Lucro Presumido é definida anualmente e é manifestada através do pagamento da primeira ou única quota do IRPJ e caso a empresa tenha iniciado suas atividades após o primeiro trimestre e esteja enquadrada no Lucro Presumido a manifestação se dará através do pagamento da primeira ou única quota IRPJ devido referente ao período de apuração do início das atividades (BRASIL, 2017).

2.8.3 IRPJ e CSLL

Neste regime tributário o recolhimento do imposto acontecerá obrigatoriamente de forma trimestral e fica facultado às pessoas jurídicas a opção pelo regime de recolhimento de caixa ou competência. Os percentuais de presunção são definidos de acordo com a atividade empresarial, sendo para o Imposto de Renda as presunções de 1,6%, 8%, 16% e 32%, e para a Contribuição Social 12% e 32%. Deste modo, o imposto devido se dará pela aplicação de percentuais sobre a receita bruta trimestral auferida, deduzidas das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos (BRASIL, 2017). Para o cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido para as pessoas jurídicas enquadradas neste regime será aplicado à alíquota de

9% (BRASIL, 2017).

Segundo o Decreto N° 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR-2018), a alíquota para o cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica enquadrada no Lucro Presumido é de 15%, estando sujeito ao adicional de 10% do IRPJ, os valores (de lucro presumido) que ultrapassarem o resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período da apuração.

2.8.4 Contribuições Sociais – PIS e COFINS

As contribuições para os Programas de Interação Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) também são peças-chaves para o desenvolvimento do planejamento tributário, por possuírem expressividade na carga tributária, interferindo diretamente no valor dos tributos a serem recolhidos.

No regime tributário do Lucro Presumido, estas contribuições são recolhidas mensalmente e sua apuração se dá de forma cumulativa, ou seja, não será permitida a recuperação de créditos. Em regras gerais, na Lei N° 9.718/1998, em seu Art. 4º, Inciso IV, estão respectivamente definidas as alíquotas do PIS e da COFINS, fixando-as em 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3,0% (três por cento), incidentes sobre a receita bruta.

2.9 Lucro Real

2.9.1 Conceito

Para Proença (2014), o Lucro Real é o lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões e compensações com previsão e autorização perante a legislação.

O Decreto N° 9.580, de 22 de novembro de 2018, prevê que antes da provisão para o Imposto de Renda, seja feito os ajustes pelas adições, exclusões e compensações previstas ou autorizadas sobre o lucro líquido ou sobre o prejuízo. Para Crepaldi, este deveria ser o regime tributário padrão, pois sua sistemática objetiva apurar a receita e deduzir os custos incidentes sobre a operação, para que seja possível mensurar o resultado do período e sobre este aplicar a tributação, levando em consideração que, para administração tributária federal, estes resultados serão confrontados e comprovados através dos lançamentos contidos no Sistema Público de Escrituração Digital, compreendendo a Escrituração Contábil Digital e Fiscal (ECD e ECF) que forem transmitidos à Receita Federal.

2.9.2 Especificidades do Lucro Real

O Lucro Real é também uma das formas de tributação opcional, exceto para as atividades que estão obrigadas a este regime, listadas no art. 14 da Lei N° 9.718, de 27 de novembro de 1998.

I - Cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$

78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)

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

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

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

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

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

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

A opção por este regime tributário é definida anualmente e é manifestada através do pagamento da primeira ou única quota do IRPJ devido, referente ao primeiro período de apuração do ano calendário (BRASIL, 2017).

Esta opção pelo regime tributário será formalizada através da indicação do código de recolhimento do imposto, contido no Documento de Arrecadação da Receita Federal (DARF) (CREPALDI, 2019).

Desta forma, os optantes e os obrigados poderão realizar a apuração do IRPJ e da CSLL de forma trimestral ou anual.

O Art. 55 da IN RFB 1.700, de 14 de março de 2017, evidencia que o recolhimento do IRPJ e da CSLL no formato trimestral deverão ser pagos em uma única quota ou em até três quotas mensais, iguais e sucessivas vencíveis até o último dia útil do mês subsequente ao encerramento período de apuração.

Na apuração anual com recolhimento mensal por estimativa, os recolhimentos do IRPJ e da CSLL deverão ser pagos até o último dia útil do mês subsequente da competência.

2.9.3 IRPJ e CSLL

Segundo Crepaldi (2019), no Lucro Real anual por estimativa mensal, a empresa poderá recolher os tributos que forem calculados mensalmente com base no faturamento, de acordo com os percentuais sobre as atividades, e a eles aplicadas as alíquotas do IRPJ e da CSLL, de forma similar a aplicabilidade do Lucro Presumido. “[...] Nessa opção, a vantagem é a possibilidade de levantar balanços ou balancetes mensais, reduzindo ou suspendendo o valor do recolhimento, caso o lucro real apurado seja efetivamente menor que a base presumida [...]” (CREPALDI, 2019).

No Lucro Real Trimestral, a apuração acontecerá ao findar de cada trimestre civil e não será somado ao Lucro apurado o prejuízo fiscal dos trimestres anteriores, mesmo compreendendo-se no mesmo ano-calendário. Entretanto, tanto para o Lucro Real anual, quanto para o trimestral a legislação delimita a porcentagem das compensações para o prejuízo fiscal do IRPJ, bem como, para a base de cálculo negativa da CSLL em 30% a cada período de apuração, limitado ao saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores (BRASIL, 2017).

A alíquota para o cálculo do IRPJ da pessoa jurídica enquadrada no Lucro Real é de 15%, estando sujeito ao adicional de 10% os valores (de Lucro Presumido) que excederem o resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período da apuração (BRASIL; 2018).

No que tange à alíquota da CSLL para as empresas do Lucro Real, a mesma será de 9%, assim como no Lucro Presumido. Porém, para as instituições bancárias de qualquer espécie e para as agências de fomento, essa alíquota passará de 9% para 20% (BRASIL, 2017).

2.9.4 Contribuições Sociais – PIS e COFINS

As contribuições sociais do PIS e da COFINS no regime tributário do Lucro Real, terão sua incidência de forma não cumulativa, ou seja, haverá recuperação de créditos. Segundo a Lei Nº 10.833/2003, em seu Art. 1º, a COFINS não cumulativa, incidirá sobre as receitas auferidas no mês e para a Lei Nº 10.637/2002, em seu Art. 1º, o PIS não cumulativo também incidirá sobre as receitas auferidas no mês, e não irá ser considerada a classificação contábil dessas receitas.

A Lei Nº 10.833/2003 dispõe sobre a alíquota para a incidência não cumulativa, afirmando que, “[...] Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) [...]”.

No que tange à alíquota do PIS/Pasep, a Lei Nº 10.637/2002 em seu Art. 2º dispõe que:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) (BRASIL; 2002).

2.9.5 Disposições sobre o e-LALUR e e-LACS

Neste Regime tributário, a pessoa jurídica está obrigada a escriturar o Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-LALUR) e o Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (e-LACS), ambos com finalidades essencialmente fiscais de natureza extracontábil. De acordo com o § 1º do Art. 310 da IN RFB Nº 1.700/2018, a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) é o LALUR e este livro objetiva demonstrar as adições e

exclusões do lucro contábil para o lucro fiscal, a fim de encontrar o Lucro Real, o qual estará sujeito a tributação do IRPJ e da CSLL.

Conforme o Decreto Nº 9.580/2018, Art. 277, Parágrafo 1º dispõe “[...]§ 1º O Lalur será elaborado de forma integrada às escriturações comercial e fiscal e será entregue em meio digital (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, **caput**, inciso I e § 1º) [...]”

O LALUR será dividido em duas partes, “A” e “B”. Na parte “A”, será feita a transcrição da escrituração contábil, que partirá de ajustes e exclusões, para a apuração do lucro fiscal. Na parte “B”, serão transcritos os saldos oriundos dos registros da parte “A” ou não, que poderão afetar a base fiscal na apuração dos próximos períodos (PÊGAS, 2017).

Os ajustes permitidos na parte “A” do LALUR, são conhecidos como adições, exclusões e compensações. Para Crepaldi (2019), as adições são representadas substancialmente por despesas que foram contabilizadas no ato da escrituração e que são indedutíveis para a apuração do Lucro Real.

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil Nº 1.700, de 14 de março de 2017, em seu capítulo IX, livro V, título I, dispõe sobre as obrigações acessórias, como o e-Lalur e o e-Lacs, esclarecendo sobre o seu preenchimento para a entrega da Escrituração Contábil Fiscal. Em seu Art. 310, § 2º, Incisos I e II, fica definido sobre os dados relativos as partes “A” e “B” do e-Lalur e do e-Lacs respectivamente, onde:

I - Dados relativos ao e-Lalur, que conterà:

a) parte A, onde serão apresentadas as seguintes informações da demonstração do lucro real de que trata a alínea “b” do inciso I do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

1. lucro líquido do período de apuração;
2. registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes; e
3. lucro real;

b) parte B, onde serão mantidos os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos subsequentes e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros e não constem na escrituração comercial;

II - dados relativos ao e-Lacs, que conterà:

a) parte A, onde serão apresentadas as seguintes informações da demonstração da base de cálculo da CSLL de que trata o inciso II do § 1º do art. 50 da Lei nº 12.973, de 2014:

1. lucro líquido do período de apuração;
2. registros de ajuste do lucro líquido, com identificação das contas analíticas do plano de contas e indicação discriminada por lançamento correspondente na escrituração comercial, quando presentes; e
3. resultado ajustado;

b) parte B, onde serão mantidos os registros de controle de bases de cálculo negativas da CSLL a compensar em períodos subsequentes e de outros valores que devam influenciar a determinação do resultado ajustado de períodos futuros e não constem na escrituração comercial (BRASIL; 2017).

2.10 Lucro Arbitrado

2.10.1 Conceito

Segundo Fabretti (2009), arbitramento é uma medida adotada pela Receita Federal com a finalidade de chegar a uma base de cálculo para o recolhimento dos tributos, quando a escrituração contábil e fiscal for desclassificada do que está delimitado na lei.

Conforme citado no Decreto Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o arbitramento poderá ser determinado pela autoridade fiscal, bem como optativa pelo contribuinte e a apuração abrangerá todo o ano-calendário, estabelecendo que, a empresa que dispuser da escrituração comercial e fiscal que evidencie o Lucro Real não serão submetidas ao arbitramento.

2.10.2 Especificidades do Lucro Arbitrado

Para Fabretti (2009), dentre as hipóteses para que ocorra o arbitramento estão:

I- O contribuinte, que por obrigatoriedade esteja enquadrado no Lucro Real e não manter sua escrituração contábil e fiscal na forma da legislação, bem como não elaborar as demonstrações exigidas pela lei;

II- O contribuinte que não mantiver a escrituração ou não disponibilizar as demonstrações, livros e demais registros contábeis e fiscais às autoridades tributárias;

III- A escrituração mantida que obtiver indícios de erros, fraudes, vícios ou deficiências, que impossibilitem a identificação financeira, incluindo a movimentação bancária, bem como a determinação do Lucro Real;

IV- Contribuinte não apresentar às autoridades os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou livro caixa que mantenha escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

V- O contribuinte optar de forma indevida pelo Lucro Presumido;

VI - O mandatário ou comissionário da pessoa jurídica que residir no exterior não manter a escrituração e não apurar o lucro da atividade no território nacional separadamente do lucro da atividade auferido no exterior, observando o disposto no Art. 468 do Decreto Lei 9.580/2018.

VII- O contribuinte que não manter a boa ordem, e não estiver conduzindo conforme normas contábeis recomendadas no livro-razão ou as fichas utilizadas para totalizar as contas sintéticas e analíticas, dos lançamentos efetuados no livro diário.

O Lucro Arbitrado será determinado tanto pela receita reconhecida quanto pela receita desconhecida, sendo que sobre a receita reconhecida, será aplicado percentuais de presunção do lucro, acrescido de 20% e sobre a receita desconhecida a aplicação será por índices

(FABRETTI, 2009).

Em referência à base de cálculo quando não conhecida a receita bruta, o Art. 608 do Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018, dispõe:

Art. 608. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado por meio de procedimento de ofício, com a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51 ; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 178, § 1º) :

I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;

II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível, existentes no último balanço patrimonial conhecido;

III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;

IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;

V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados; ou

VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido (BRASIL; 1995).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, SOCIAIS E DE OUTRAS ENTIDADES

A Seguridade Social é conhecida como a união de ações integradas que partem do poder público, objetivando a garantia dos direitos à saúde, previdência e assistência social.

Conforme a Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em seu Art. 13, Inciso V, às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, e enquadradas nos anexos I, II, III e V, a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) estará incluída ao regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições no DAS.

Para as atividades enquadradas no anexo IV, com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de construção de imóveis, engenharia geral, inclusive sob forma de empreitada, vigilância, serviços de limpeza ou conservação, serviços advocatícios, execução de projetos e serviços de paisagismo bem como decoração de interiores, deverão recolher a CPP através da Guia da Previdência Social (GPS), pois as mesmas não estão contempladas pela alíquota do Simples Nacional (BRASIL; 2006).

Para as empresas optantes pelo Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado, será obrigatório além do recolhimento da CPP, o recolhimento do Risco de Acidente de Trabalho (RAT) ajustado pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP) e da Contribuição de Outras Entidades e Fundos (Terceiros). A Lei Nº 8.212, de 24 de julho de 1991 dispõe sobre a organização da Seguridade Social, e em seu Art. 22 dispõe sobre as alíquotas de recolhimento da CPP, bem como as do Risco de Acidente de Trabalho (RAT), obrigatório para o custeamento

da previdência com os trabalhadores que foram vítimas de acidentes de trabalho ou doenças ocupacionais.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998):

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999) (BRASIL; 1991).

No que tange a aferição do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), as alíquotas poderão ser reduzidas em até 50% ou aumentada em até 100% em virtude do desempenho da empresa e de acordo com sua atividade econômica. A consulta ao FAP e aos róis dos percentis de frequência, gravidade e custo de acordo com os CNAEs, será feita com base na portaria disponibilizada anualmente pelo Ministério da Economia, publicada no Diário Oficial da União (BRASIL; 2009).

Com base na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil Nº 971, de 13 de novembro de 2009, em seu Art. 109, § 1º, consideram-se contribuições para outras entidades e fundos, as entidades privadas de serviço social e de formação profissional, como o Fundo Aeroviário, Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo, Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) e o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), e estas contribuições para o Lucro Presumido, Real e Arbitrado, serão devidas pelas empresas ou equiparadas de acordo com o código do Fundo da Previdência e Assistência Social (FPAS) e conforme a atividade desenvolvida.

Segundo a Lei Nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, há também a possibilidade da opção pelo recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, “[...] Art. 7º Até 31 de dezembro de 2021, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluindo as vendas

canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (Redação dada pela Lei nº 14.020, de 2020): [...]”. No entanto, a possibilidade de tributação da CPP sobre a receita bruta, será somente para as atividades compreendidas nos incisos I ao XIII do Art. 7º.

DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um imposto de competência dos municípios e do Distrito Federal, cujo fato gerador é a prestação de serviços. Deste modo, devido à sua competência, cabe a cada município da federação, através de seus códigos tributários, prefixar as alíquotas do imposto atentando-se aos Arts. 8º e 8º-A da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, onde diz que, será nulo o ato ou lei municipal que não respeitar as disposições relativas à alíquota mínima e máxima (BRASIL; 2003).

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO);

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (BRASIL; 2003).

A base de cálculo do ISSQN será o preço do serviço, não estando incluso o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços (BRASIL; 2003).

Ainda conforme a Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003, em seu Art. 3º, o ISSQN será devido no local do estabelecimento do prestador e na falta deste estabelecimento, será devido no local do domicílio do prestador. Excetua-se algumas hipóteses para que o recolhimento aconteça no local onde o serviço será executado ou no município do tomador, previstas nos incisos do Art. 3º.

ICMS

O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação conhecido como ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme descrito no Art. 155, inciso II Constituição Federal de 1998. Neste sentido, no Estado de Goiás este imposto é amparado pela Lei Nº 11.651/1991 - Código Tributário Estadual (CTE) e regulamentado pelo Decreto Nº 4.852/1997 - Regulamento do Código Tributário Estadual (RCTE).

Conforme a Lei Complementar Nº 87, de 13 de Setembro de 1996, descreve em seu Art.

2º, o ICMS incidirá:

- I- Nas operações Relativas a circulação de mercadorias;
- II- Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- III- Nas prestações onerosas de serviços de comunicação;
- IV- No fornecimento de mercadorias juntamente com a prestação de serviços, não compreendidos na competência tributária dos municípios;
- V- No fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitas ao imposto sobre serviços, quando a lei complementar sujeitar a incidência do ICMS;
- VI- Sobre a entrada em território nacional, de qualquer mercadoria ou bem, independentemente de sua finalidade, que sejam oriundos do exterior;
- VII- Sobre o serviço prestado ou iniciado no exterior;
- VIII- Sobre a entrada no território do Estado destinatário, de petróleo e seus derivados para consumo final, bem como a entrada de energia elétrica, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Dentre as hipóteses de não incidência deste imposto, trazidas pela Lei Complementar Nº 84/1996, estão compreendidas as operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

O ICMS possui um mecanismo de arrecadação, conhecido como substituição tributária (ICMS/ST) e visa o recolhimento deste imposto de forma antecipada. Deste modo, com base na Lei Federal, as leis estaduais e do Distrito Federal, poderá atribuir o responsável pelo recolhimento, assumindo a condição de substituto tributário (BRASIL; 1996).

Para os optantes pelo regime tributário do Simples Nacional o ICMS é um dos impostos que compõe o valor da guia do DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional, obedecendo a sistemática desse regime, assim como os demais tributos que a compõe.

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito das respectivas competências, poderão estabelecer para as microempresas que aufera receita bruta de R\$ até R\$ 360.000,00, no ano-calendário anterior os valores para os recolhimentos fixos mensais do ICMS e ISS na forma definida pelo Comitê Gestor e independente da receita bruta auferida no mês. Exceto para as microempresas que exceder no ano calendário o limite da receita bruta de R\$ 360.000,00 (BRASIL, 2006).

De acordo com a legislação de cada Estado e do Distrito Federal, para as empresas do Lucro Presumido e Lucro Real, a apuração do ICMS será realizada conforme o princípio da não-cumulatividade, onde se compensa o crédito de ICMS pelas entradas de mercadorias com o imposto devido sobre as vendas de mercadorias, logo, o produto dessa apuração, será o imposto devido ou saldo credor. Segundo a Lei Complementar 87/1996, em seu Art. 23, o direito a crédito, para efeito de compensação de débitos, está condicionado a idoneidade da

documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

O parágrafo único do Art. 23, da Lei Complementar 87/1996 define que: “[...] Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento [...]”.

3 METODOLOGIA

O estudo que será feito no decorrer do trabalho será de natureza aplicada e terá a abordagem quali-quantitativa, apresentando os procedimentos bibliográficos, documentais e o estudo de caso. Neste sentido, Gil (2002) explica que, o termo metodologia é a parte que descreve os procedimentos a serem seguidos no decorrer da pesquisa podendo variar de acordo com as particularidades de cada uma.

O elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados. Assim, podem ser definidos dois grandes grupos de delineamentos: aqueles que se valem das chamadas fontes de "papel" e aqueles cujos dados são fornecidos por pessoas. No primeiro grupo, estão a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental. No segundo, estão a pesquisa experimental, a pesquisa ex-postfacto, o levantamento e o estudo de caso (GIL; 2002, p.43).

Para a base bibliográfica da pesquisa foram utilizados, livros e artigos científicos; a pesquisa documental se dedicou a legislação e jurisprudências, bem como à coleta e análise de dados através da documentação fornecida pela empresa.

O estudo de caso se classifica como descritivo pelo fato de representar a realidade em que a empresa se encontra em dado momento, e através da coleta de dados, descrever e projetar resultados.

O objetivo desta pesquisa é a apresentação dos regimes de tributação e através deste, o desenvolvimento do Planejamento tributário para o ano subsequente a fim de auxiliar a empresa nas tomadas de decisões de forma assertiva e econômica. A empresa estudada irá suprimir sua razão social e por motivos de segurança de dados e informações será adotado o nome fictício: Centro Educacional Mota.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

O Centro Educacional Mota é uma sociedade empresarial Limitada, situada na cidade de Aparecida de Goiânia. Fundado em 2018 atua no ramo educacional, é voltado para a Educação Infantil, Ensino Fundamental e Médio, possuindo como atividades secundárias o comércio de

livros e uniformes.

No ano de 2020 o Centro Educacional Mota optou por não elaborar o Planejamento Tributário para o ano de 2021 e por acreditar que o regime simplificado de tributação seria sempre o mais vantajoso, realizou a opção pelo Simples Nacional. Logo, em sua primeira apuração do ano já estava incluso na 6ª faixa do anexo III, devido ao fato de que a receita bruta dos últimos doze meses alcançou o sublimite de R\$ 3.600.000,00, onde gera a obrigatoriedade da apuração e recolhimento do ISSQN e ICMS na metodologia utilizada para as empresas optantes pelo Lucro Presumido e Real.

No decorrer do ano de 2021 o Centro Educacional sendo optante pelo Simples Nacional, recolheu impostos totalizando o valor de R\$ 998.313,67, estando tais valores diluídos na figura 1.

Figura 1 - Recolhimento anual sendo optante pelo Simples Nacional

Mês	Simples Nacional - Total de recolhimento anual					Sublimite	
	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS/ CPP	ISS	ICMS
Jan	R\$ 55.202,51	R\$ 25.977,70	R\$ 37.439,10	R\$ 8.110,14	R\$ 64.801,36	R\$ 14.964,02	R\$ 6.986,32
Fev	R\$ 29.540,54	R\$ 12.807,58	R\$ 14.301,81	R\$ 3.096,26	R\$ 26.803,12	R\$ 8.331,43	R\$ 800,95
Mar	R\$ 30.076,80	R\$ 12.890,06	R\$ 13.775,17	R\$ 2.981,90	R\$ 26.209,78	R\$ 8.555,78	R\$ -
Abr	R\$ 29.450,92	R\$ 12.636,32	R\$ 13.564,47	R\$ 2.936,32	R\$ 25.768,68	R\$ 8.309,09	R\$ 160,65
Mai	R\$ 23.018,36	R\$ 9.865,01	R\$ 10.542,41	R\$ 2.282,11	R\$ 20.058,85	R\$ 6.467,63	R\$ -
Jun	R\$ 22.336,67	R\$ 9.572,86	R\$ 10.230,19	R\$ 2.214,52	R\$ 19.464,81	R\$ 6.311,58	R\$ -
Jul	R\$ 25.459,29	R\$ 10.911,12	R\$ 11.660,35	R\$ 2.524,11	R\$ 22.185,95	R\$ 7.240,42	R\$ -
Ago	R\$ 19.989,93	R\$ 8.567,11	R\$ 9.155,39	R\$ 1.981,86	R\$ 17.419,80	R\$ 5.680,88	R\$ -
Set	R\$ 19.517,32	R\$ 8.364,56	R\$ 8.938,93	R\$ 1.935,00	R\$ 17.007,95	R\$ 5.603,60	R\$ 130,27
Out	R\$ 16.746,03	R\$ 7.176,87	R\$ 7.669,68	R\$ 1.660,25	R\$ 14.592,97	R\$ 4.865,94	R\$ -
Nov	R\$ 16.393,98	R\$ 7.025,99	R\$ 7.508,44	R\$ 1.625,35	R\$ 14.286,18	R\$ 4.845,69	R\$ 215,60
Dez	R\$ 16.016,41	R\$ 6.864,18	R\$ 7.335,52	R\$ 1.587,91	R\$ 13.957,16	R\$ 4.821,90	R\$ -
Total	R\$ 303.748,76	R\$ 132.659,36	R\$ 152.121,46	R\$ 32.935,73	R\$ 282.556,61	R\$ 85.997,96	R\$ 8.293,79

Fonte: Elaboração própria.

O demonstrativo acima foi elaborado após o estudo de caso e demonstra de forma analítica a composição dos valores que a empresa recolheu mensalmente aos cofres públicos. Levando em consideração a receita bruta auferida no valor de R\$ 4.863.243,74 o valor percentual de impostos devidos sobre a receita global foi de 20,53% ao ano.

Dentre os regimes de tributação, encontra-se o Lucro Presumido onde o IRPJ e a CSLL seriam recolhidos ao final de cada trimestre e os demais impostos seriam de forma mensal. Para tanto, tais valores estão representados de forma analítica na figura 2.

Figura 2 - Recolhimento anual sendo optante pelo Lucro Presumido

Lucro Presumido - Total de recolhimento anual							
Mês	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS/ CPP	ISS	ICMS
Jan			R\$ 24.207,72	R\$ 5.245,01	R\$ 33.554,21	R\$ 14.964,02	R\$ 6.986,32
Fev	R\$ 132.613,22	R\$ 51.918,08	R\$ 13.284,54	R\$ 2.878,32	R\$ 35.640,85	R\$ 8.331,43	R\$ 800,95
Mar			R\$ 12.833,66	R\$ 2.780,63	R\$ 34.920,66	R\$ 8.555,78	R\$ -
Abr			R\$ 12.491,98	R\$ 2.706,60	R\$ 28.050,96	R\$ 8.309,09	R\$ 160,65
Mai	R\$ 79.012,27	R\$ 30.615,14	R\$ 9.701,45	R\$ 2.101,98	R\$ 17.899,20	R\$ 6.467,63	R\$ -
Jun			R\$ 9.528,91	R\$ 2.051,26	R\$ 19.475,39	R\$ 6.311,58	R\$ -
Jul			R\$ 10.860,63	R\$ 2.353,14	R\$ 41.118,63	R\$ 7.240,42	R\$ -
Ago	R\$ 68.384,77	R\$ 26.778,52	R\$ 8.521,32	R\$ 1.846,29	R\$ 19.395,82	R\$ 5.680,88	R\$ -
Set			R\$ 8.405,40	R\$ 1.821,17	R\$ 19.585,66	R\$ 5.603,60	R\$ 130,27
Out			R\$ 7.298,91	R\$ 1.581,43	R\$ 18.112,50	R\$ 4.865,94	R\$ -
Nov	R\$ 52.362,42	R\$ 21.010,47	R\$ 7.268,54	R\$ 1.574,85	R\$ 17.871,84	R\$ 4.845,69	R\$ 215,60
Dez			R\$ 7.232,85	R\$ 1.567,12	R\$ 20.573,23	R\$ 4.821,90	R\$ -
Total	R\$ 332.372,68	R\$ 130.322,21	R\$ 131.635,91	R\$ 28.507,80	R\$ 306.198,95	R\$ 85.997,96	R\$ 8.293,79

Fonte: Elaboração própria.

É importante ressaltar que, Lucro Presumido, com relação a apuração do ICMS para as receitas de venda de uniformes, obedecerão a característica deste tributo, portanto, serão no formato não-cumulativo, e por isso poderão usufruir de créditos oriundos das compras para revenda e no Lucro Real além do ICMS, o PIS e a COFINS serão apurados no formato não-cumulativo.

Com base no exposto, o recolhimento anual dos impostos totalizaria o valor de R\$ 1.023.329,30, superando o valor recolhido no Simples Nacional em 2,51%.

Caso no ano de 2021 a empresa houvesse optado pelo regime tributário do Lucro Real anual com estimativa mensal o imposto consolidado a recolher, totalizaria o valor de R\$ 988.224,98, e se comparado ao Simples Nacional, haveria uma economia tributária de R\$ 10.088,69, conforme apresentado na figura 3.

Figura 3 - Recolhimento anual sendo optante pelo Lucro Real

Lucro Real com estimativa mensal - Total de recolhimento anual							
Mês	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS/ CPP	ISS	ICMS
Jan	R\$ 94.252,24	R\$ 34.650,81	R\$ 61.326,22	R\$ 13.314,25	R\$ 33.554,21	R\$ 14.964,02	R\$ 9.982,93
Fev	R\$ -	R\$ -	R\$ 33.654,17	R\$ 7.306,50	R\$ 35.640,85	R\$ 8.331,43	R\$ 709,44
Mar	R\$ 17.324,40	R\$ 1.522,19	R\$ 32.511,95	R\$ 7.058,52	R\$ 34.920,66	R\$ 8.555,78	R\$ -
Abr	R\$ 5.411,60	R\$ 8.822,77	R\$ 31.646,35	R\$ 6.870,59	R\$ 28.050,96	R\$ 8.309,09	R\$ 160,65
Mai	R\$ 12.225,89	R\$ 5.121,32	R\$ 24.577,00	R\$ 5.335,80	R\$ 17.899,20	R\$ 6.467,63	R\$ -
Jun	R\$ -	R\$ -	R\$ 23.984,01	R\$ 5.207,05	R\$ 19.475,39	R\$ 6.311,58	R\$ -
Jul	R\$ -	R\$ -	R\$ 27.513,60	R\$ 5.973,35	R\$ 41.118,63	R\$ 7.240,42	R\$ -
Ago	R\$ -	R\$ -	R\$ 21.587,34	R\$ 4.686,73	R\$ 19.395,82	R\$ 5.680,88	R\$ -
Set	R\$ -	R\$ -	R\$ 21.293,67	R\$ 4.622,97	R\$ 19.585,66	R\$ 5.603,60	R\$ -
Out	R\$ -	R\$ -	R\$ 18.490,58	R\$ 4.014,40	R\$ 18.112,50	R\$ 4.865,94	R\$ -
Nov	R\$ -	R\$ -	R\$ 18.413,63	R\$ 3.997,70	R\$ 17.871,84	R\$ 4.845,69	R\$ -
Dez	R\$ -	R\$ 156,15	R\$ 18.323,23	R\$ 3.978,07	R\$ 20.573,23	R\$ 4.821,90	R\$ -
Total	R\$ 129.214,13	R\$ 50.273,24	R\$ 333.321,75	R\$ 72.365,93	R\$ 306.198,95	R\$ 85.997,96	R\$ 10.853,02

Fonte: Elaboração própria.

A grande vantagem fiscal para o Lucro Real é a possibilidade de a empresa obter prejuízo contábil, pois implicaria na suspensão da tributação do IRPJ e CSLL, recolhendo 24%

a menos de tributo. Entretanto, não foi possível realizar a compensação do prejuízo acumulado em 31/12/2020 (totalizando R\$ 1.847.348,12) porque neste período reconhecido, a empresa era optante pelo Simples Nacional.

Através desta última análise, é possível notar que houve uma economia tributária para o ano de 2021, refletindo positivamente na projeção para 2022, onde a empresa pretende manter o mesmo faturamento e não terá grandes oscilações nos custos e despesas. Através de dados numéricos atuais e idôneos, conclui-se que o melhor regime tributário para a empresa desenvolver sua atividade no ano de 2022 será o Lucro Real.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo apresentar os regimes de tributação e através do estudo de caso, elaborar o Planejamento Tributário para indicar qual regime seria o mais vantajoso economicamente para uma empresa que atua no ramo educacional e deseja reduzir o seu dispêndio tributário.

De modo a atender o objetivo proposto, foi realizado o estudo teórico da legislação tributária para viabilizar a apresentação dos regimes tributários, suas nuances e posteriormente, através do estudo de caso, fazer os levantamentos e a compilação de dados compondo o Planejamento Tributário para a projeção do ano de 2022.

Para a realização deste estudo o Centro Educacional disponibilizou documentos legítimos, que refletem a realidade da empresa em dado momento e diante disso é importante ressaltar a eficácia do Planejamento tributário como ferramenta neste processo de tomada de decisões.

Para tanto, este estudo conclui que a melhor opção de regime tributário para o ano de 2022 é o Lucro Real, onde possibilitará o menor ônus tributário para a atividade desenvolvida em dado momento e pelo fato de que o imposto é apurado somente sobre o lucro (ajustados das adições e exclusões e compensações).

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL. **Decreto nº 9.580**, de 22 de novembro de 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>. Acesso em: 13 de jun. 2021.

_____. **Decreto nº 1.598**, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598compilado.htm>. Acesso em: 03 de nov. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 01 de jun. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 22 de set. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 046**, de 21 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://camaradeaparecida.go.gov.br/legislacoes/codigo_tributario.pdf>. Acesso em: 26 de set. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 15 de out. 2021.

_____. **Instrução Normativa RFB Nº 1.700**, de 14 de março De 2017. Receita Federal Do Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=81268&visao=compilado>>. Acesso em: 01 de jun. 2021.

_____. **Instrução Normativa RFB Nº 971**, de 13 de novembro de 2009. Receita Federal Do Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>>. Acesso em: 24 de set. 2021.

_____. **[Constituição (1998)] Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 15 de Out. 2021.

_____. **Lei nº 9.249** de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm> Acesso em: 01 de jun. 2021.

_____. **Lei nº 8.981** de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm> Acesso em: 28 de ago. 2021.

_____. **Lei nº 12.973** de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm> Acesso em: 28 de ago. 2021.

_____. **Lei nº 10.833** de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm> Acesso em: 29 de ago. 2021.

_____. **Lei nº 10.637** de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm> Acesso em: 29 de ago. 2021.

_____. **Lei nº 9.718** de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm>. Acesso em: 01 de jun. 2021.

_____. **Lei nº 12.546** de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12546.htm> Acesso em: 22 de set. 2021.

_____. **Lei nº 8.212** de 20 de janeiro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212compilado.htm> Acesso em: 22 de set. 2021.

CREPALDI, S.A. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

DEL PADRE, F. T. **Planejamento Tributário é direito de todos**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-jan-28/fabiana-del-padre-tome-planejamento-tributario-direito-todos#author>>. Acesso em: 24 de mai. 2021.

FABRETTI, L.C. **Contabilidade Tributária**. 11.ed. São Paulo: Atlas S.A., 2009.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas S.A., 2002.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 3.ed. São Paulo: Atlas S.A., 1995.

NASCIMENTO, E. R. (et al.) **Planejamento Tributário**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2016.

OLIVEIRA, L.M. *Et Al.* **Manual De Contabilidade Tributária**. 9ª Edição. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

PÊGAS, P.H. **Manual De Contabilidade Tributária**. 9.ed. São Paulo: Atlas S.A., 2017.

PROENÇA, F. R. **Planejamento Tributário**. Londrina; Unopar, 2014.

RIBEIRO, J.C.J. Como escolher o regime tributário para sua empresa. Disponível em: <<https://conube.com.br/blog/regime-tributario/>>. Acesso em: 24 de mai. 2021

RIBEIRO, O.M. **Contabilidade Intermediária**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2009

VASCONCELLOS, R. F. **Política Fiscal: Série GVlaw**; São Paulo: Saraiva, 2009.