

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**BRUNA SACRAMENTO E SILVA
GLEICIELEN PEREIRA DA SILVA
JOÃO MAURÍCIO NUNES ROSA
JOSÉ FRANCISCO CASSAVARA JUNIOR**

**REGIMES TRIBUTÁRIOS DE APURAÇÃO DO LUCRO NA
LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA: EVOLUÇÃO E HIPÓTESES
DE APURAÇÃO**

**VOLTA REDONDA
2018**

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**REGIMES TRIBUTÁRIOS DE APURAÇÃO DO LUCRO NA
LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA: EVOLUÇÃO E HIPÓTESES
DE APURAÇÃO**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis do UniFOA como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Aluno(s):

Bruna Sacramento e Silva

Gleicielen Pereira da Silva

João Maurício Nunes Rosa

José Francisco Cassavara Junior

Orientador:

Professor Mestre Augusto Felipe de Souza Leão

VOLTA REDONDA

2018

FOLHA DE APROVAÇÃO

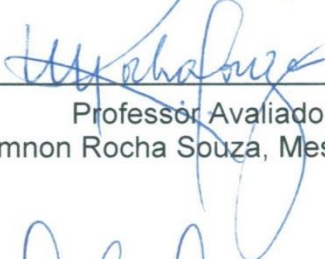
Trabalho de Conclusão de Curso intitulado REGIMES TRIBUTÁRIOS DE APURAÇÃO DO LUCRO NA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA elaborado por Bruna Sacramento e Silva, Gleicielen Pereira da Silva, João Maurício Nunes Rosa e José Francisco Cassavara Junior, apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

Aprovada em 07 de dezembro de 2018.

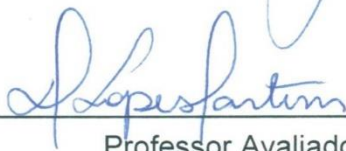
Banca Avaliadora:



Professor Orientador
Augusto Felipe de Souza Leão, Mestre - UniFOA



Professor Avaliador
Agamêmnon Rocha Souza, Mestre - UniFOA



Professor Avaliador
Débora Cristina Lopes Martins, Mestre - UniFOA

EPÍGRAFE

Profissional de talento é aquele que soma dois pontos de esforço, três pontos de talento e cinco de caráter.

Roland Barthes

Dedicamos esse trabalho ao professor orientador Augusto Felipe de Souza Leão, pelo fato do mesmo ter contribuído com seu conhecimento, incentivo, dedicação e confiança, que foram importantes na nossa jornada acadêmica e principalmente na elaboração desta monografia.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos a Deus que permitiu que chegássemos até aqui, nos dando força e capacidade para superar as dificuldades.

Em seguida, agradecemos a esta Universidade, ao nosso orientador pelo seu empenho e dedicação conosco, aos professores e coordenadores por todo conhecimento adquirido.

E por último e não menos importante, agradecemos a nossa família, aos amigos, e a todos que direta e indiretamente fizeram parte da nossa formação. A todos, nosso muito obrigado.

RESUMO

Um dos maiores problemas para a sobrevivência das empresas brasileiras, além de má gestão, é a elevada carga tributária que apresenta um grande custo para as organizações. Nesse viés, esta investigação teve como objetivo geral identificar o melhor regime de tributação para uma empresa de contabilidade fictícia, de forma a torná-la mais competitiva. Para tal, os procedimentos utilizados para a realização da pesquisa foram por meio de pesquisa bibliográfica a partir de materiais já publicados, principalmente em livros e artigos, onde se conseguiu analisar, estudar, registrar, interpretar fatos do objeto de estudo, identificando os fatos suscetíveis a erros. Em virtude dos fatos mencionados, verificou-se que a análise detalhada para cada hipótese leva a uma escolha de forma mais certa, porém não há uma fórmula padrão que estabeleça o resultado esperado, deixando claro, a necessidade que o profissional de contabilidade deve ter um bom domínio sobre a legislação, assim como o empresário deve ter noção do quão necessário é o serviço deste profissional. Corrobora-se que um bom planejamento pode evitar a imprevisibilidade que culmina no descontrole das contas indicando falta de gestão e de objetivos inalcançáveis.

Palavras-chave: Regime tributário; Lucro presumido; Simples nacional; Lucro real; Imposto de renda pessoa jurídica

ABSTRACT

One of the biggest problems for the survival of Brazilian companies, besides bad management, is the high tax burden that presents a great cost to the organizations. In this bias, this investigation had as general objective to identify the best taxation regime for an imaginary accounting company, in order to make it more competitive. To do this, the procedures used to carry out the research were through bibliographical research based on previously published materials, mainly in books and articles, where it was possible to analyze, study, record, interpret facts of the object of study, identifying the facts susceptible to errors. Given the above facts, it was verified that the detailed analysis for each hypothesis leads to a more certain choice, but there is no standard formula that establishes the expected result, making clear, the need for the accounting professional to have a good mastery over legislation, just as the entrepreneur must have a sense of how necessary the service of this professional is. It is corroborated that good planning can avoid the unpredictability that culminates in uncontrolled accounts indicating lack of management and unreachable goals.

Keywords: Tax regime; Presumed profit; Simple national; Real profit;
Corporate income tax

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	11
2. CONCEITO E EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	13
3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA.....	16
4. REGIME TRIBUTÁRIO DAS EMPRESAS EM GERALESTRUTURA....	21
4.1 Lucro Real: Detalhamento.....	22
4.2 Lucro Presumido: Detalhamento.....	25
4.3 Simples Nacional: Detalhamento.....	26
4.4 Lucro Arbitrado: Detalhamento.....	27
5. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	29
5.1 Regime de Apuração com Base no Lucro Real.....	29
5.2 Tributação pelo Regime do Lucro Presumido.....	30
5.3 Regime de apuração com base no Simples Nacional.....	32
5.4 Comparação dos Resultados.....	32
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
REFERÊNCIAS.....	38

LISTA DE QUADROS

Quadro 1:	Tipos de Tributos.....	18
Quadro 2:	DRE dos anos X5 à X7 pelo regime do lucro real.....	29
Quadro 3:	DRE dos anos X5 à X7 pelo regime do lucro presumido...	30
Quadro 4:	DRE dos anos X5 à X7 pelo regime do simples.....	31
Quadro 5:	Comparativo dos resultados de X5 à X7.....	31
Quadro 6:	Alíquotas de tributos pelo regime do lucro real.....	32
Quadro 7:	Alíquotas de tributos pelo regime do lucro presumido.....	33

LISTA DE SIGLAS

ICMS:	Imposto sobre circulação de mercadorias
IPI:	Imposto sobre produtos industrializados
ITR:	Imposto sobre propriedade territorial rural
FPM:	Fundo de participação dos municípios
PIS:	Programa de integração social
COFINS:	Contribuição para o financiamento da seguridade social
CPMF:	Contribuição provisória sobre movimentação financeira
PASEP:	Programa de formação do patrimônio do servidor publico
IOF:	Imposto sobre operações financeiras
IRPJ:	Imposto de renda da pessoa jurídica
PIB:	Produto interno bruto
CTN:	Código tributário nacional
CSLL:	Contribuição social sobre o lucro liquido
ISSQN:	Imposto sobre serviço de qualquer natureza
SPE:	Sociedades de propósito específico
SAT:	Seguro de acidente de trabalho
INSS:	Instituto nacional do seguro social
LALUR:	Livro de apuração do lucro real
DAS:	Documento de arrecadação do simples nacional
ME:	Microempresa
EPP:	Empresa de pequeno porte
ICONT:	Controle fiscal contábil de transição
RFB:	Receita federal do Brasil
RTT:	Regime tributário de transação

1. INTRODUÇÃO

O empresariado, ao desenvolver qualquer atividade econômica, seja ela no início ou já em funcionamento regular no mercado, fixam os seus objetivos de forma a maximizar o lucro do seu empreendimento. Assim, pode-se assegurar que o lucro é o seu principal objetivo, como resultado final ou como instrumento para realizar outras metas, sendo determinante a escolha de um critério de tributação que viabilize este resultado, até porque a opção realizada será irrevogável para aquele exercício tributário. É sabido que opções mal planejadas acarretam prejuízos, que podem ser evitados por meio de escolhas acertadas.

Faz-se mister informar que o planejamento não representa uma evasão fiscal, mas sim uma elisão fiscal que irá resultar em uma redução da carga tributária. Tal operação nem sempre é bem vista pela Fazenda Pública, contudo, é perfeitamente legal, se realizada dentro dos estritos limites da lei, pelo fato do contribuinte ter o direito de estruturar a sua empresa, de forma que a incidência tributária seja a menor possível, até porque desta forma maximizaria o lucro realizando a função social da empresa na intenção de gerar demais postos de trabalho e desenvolvimento social, além de impostos calculados na forma da lei.

Esta questão é fundamental face o aumento da concorrência empresarial acirrada, há tempos, pelo fenômeno da globalização. O fato é que se os consumidores possuem várias possibilidades, aqueles que possuem a mesma qualidade, mas com melhores preços, evidentemente são afortunados com uma maior parcela de clientes.

Outrossim, a escolha do melhor plano de tributação empresarial deve ser encarada como um caminho que pode gerar a margem líquida indispensável para viabilizar redução de preços no intento de se fazer a diferença no mercado consumidor.

O planejamento das atividades, se justifica, no sentido de evitar a imprevisibilidade que culminará no descontrole das contas indicando falta gestão e de objetivos inalcançáveis.

Por essa razão, o objetivo geral desta investigação pautou em simular a o melhor regime de tributação para uma empresa de contabilidade fictícia, dentre as opções disponíveis no sistema jurídico atual, de forma a torná-la mais competitiva.

Já os objetivos específicos tiveram como desígnio: (I) Identificar os regimes de tributação admitidos pelo ordenamento vigente; (II) Evidenciar a melhor opção para a atividade desenvolvida pela empresa teste; (III) Comparar os resultados entre as formas possíveis de tributação; e, 4) avaliar o retorno do investimento na opção escolhida.

Como estratégia metodológica, utilizou-se de levantamentos bibliográficos compostos por livros, dissertações de mestrado e artigos de periódicos. Quanto aos procedimentos, a pesquisa foi do tipo bibliográfica e de estudo de caso baseado na análise dos demonstrativos contábeis da empresa fictícia.

2. CONCEITO E EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Originalmente, o tributo acompanha a evolução do homem com o passar dos milênios, juntamente com a instituição das primeiras sociedades, o aparecimento dos líderes tribais e a política propriamente dita.

É sabido da existência de um Sistema Tributário Nacional antes da Emenda Constitucional nº 18/65, considerado completamente desarmônico com as suas normas.

Nesse viés, Soares (2004, p.209), define sistema como sendo “um conjunto organizado de partes, relacionadas entre si e postas em mútua dependência, ele possui duas acepções, o sistema externo ou extrínseco e o sistema interno ou intrínseco”.

Harada (2005, p. 21), por sua vez, evidencia que,

O Sistema Tributário, é um conjunto de normas de natureza tributária, inserido em um sistema jurídico global, como as Constituições de um Estado, formando um todo, unitário e ordenado, que devem obediência aos princípios e regras deste sistema, reciprocamente harmonizados, que organizam os elementos constitutivos deste mesmo Estado.

Em março de 1987, foram iniciados os debates na Assembleia Nacional Constituinte, tendo a subcomissão temática do sistema tributário sido dirigida pelos constituintes Benito Gama e Fernando Bezerra Coelho, cujo anteprojeto foi aprovado em 25/05/1987, e consolidado entre duas subcomissões, que trataram dos orçamentos e do sistema financeiro, cujo relator foi o constituinte José Serra, sendo aprovado como Sistema Constitucional Tributário em 22/06/1987.

O sistema tributário criado pela Constituição de 1988, foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos, mas, sabe-se bem, que esses políticos estavam preparados para conduzir o processo de criação em função da experiência adquirida ao exercer funções executivas no governo. O processo permitiu intensa participação dos constituintes em função do viés fortemente democrático, tendo a participação direta da população nas emendas populares, com total liberdade de concepção.

Promulgada a Constituição de 1988, verificou-se que foi modificada, consideravelmente, a estrutura da distribuição de competências e de distribuições de receitas entre os entes da federação, beneficiando estados e municípios em detrimento da União. Exemplos dessa distribuição de competência dos Estados são os impostos únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação), integrado em um único imposto, denominado Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS).

De acordo com Baleeiro (2018, p. 04), tal procedimento “manteve a estrutura da EC de nº 18 de 1965, tendo o IR como o IPI continuado como sendo o carro-chefe da arrecadação da União, e, o ICMS, a principal fonte de arrecadação dos estados”.

Ampliaram-se, consideravelmente, a base de incidência do Imposto de Renda e do IPI, transferida para os estados e municípios (33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no IPI), e repartindo a arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), com os municípios. Coube, portanto, aos estados 10% da arrecadação do IPI, repartido em proporção à exportação de produtos manufaturados. Desse montante, 25% são entregues pelos estados a seus respectivos municípios.

Dessa forma, os municípios foram beneficiados com o aumento do Fundo de Participação do Município (FPM), do Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados, e ainda, por tributos da União e dos Estados que passaram para sua competência, sendo vedado a imposição de condições ou restrições à entrega e ao emprego de recursos distribuídos aquelas unidades da federação.

Nesse contexto, a receita tributária da União caiu de 60,1% em 1988 para 54,3% em 1991, enquanto a dos Estados aumentou de 26,6% para 29,8% e a dos Municípios, de 13,3% para 15,9% no mesmo período. Já na discussão entre a tributação cumulativa versus tributação do valor agregado, na constituição de 1988, percebe-se uma crescente participação das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento do PIS/COFINS e da CPMF na arrecadação total.

Verificou-se também, que os tributos incidentes sobre vendas de serviços, tiveram uma participação agregada na carga tributária total, que

passou de 15,5% em 1989, para 35%, em 2002, sendo dividida em dois grupos: valor adicionado ICMS e IPI e os que incidem cumulativamente COFINS; PIS/PASEP; CPMF; IOF e ISS. Em 1968 os tributos cumulativos representavam 1,60% do PIB e apenas 6,87% do total da receita nacional.

Nesse ínterim, no ano de 2002 atingiram 7,87% do PIB, ou 21,8% do total. Conquanto, os impostos sobre valor adicionado, por seu turno, respondiam por 11,70% do PIB e por 50,21% da carga total em 1968 e, em 2002, responderam por 9,45% do PIB e por 26,18% do total, gerando R\$89 bilhões, somente entre CONFINS, PIS e CPMF.

De acordo com Cassone (2007, p. 246), o imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ “corresponde ao imposto federal sobre o lucro da pessoa jurídica e das empresas individuais”. Como regra geral, para realização do cálculo do IR, todas as receitas da empresa em um determinado período, sejam eles ganhos advindos das operações comerciais ou rendimentos de capital.

Com isso, a base de cálculo para o IRPJ vai depender do regime tributário que a empresa é optante, que pode ser Simples Nacional, Lucro Real, Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado.

Cassone, (2007, p.273) explica que

No caso de a empresa optar pelo Lucro Presumido, o Imposto de Renda é calculado sobre um percentual estimado do que teria sido lucro naquele período. O Lucro Real é calculado em cima do lucro registrado nos livros contábeis.

Por conseguinte, corrobora-se que o regime tributário obedece ao conjunto de leis que regulamenta a forma de tributação da organização. No que se refere ao Simples Nacional, ele corresponde ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Já o Lucro Real é uma ferramenta imprescindível para a apuração do IRPJ (Imposto de Renda) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) da pessoa jurídica. A escolha do Lucro Presumido se dá quando requer uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas.

3. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL-ESTRUTURA DA CARGA TRIBUTÁRIA

Neste ponto, cabe registrar que tanto a contabilidade como o direito sempre acompanharam a evolução da sociedade ao longo da história do homem sobre a terra.

Nesse sentido não há como negar a grande conjugação dos interesses contábeis e legais que permeiam a história humana. O direito é uma ciência que regula as relações entre as pessoas em sociedade, formando um conjunto de regras validas para um determinado país.

Fabretti, 2005, p.50 esclarece que

Este conjunto de regras podem ser agrupadas em núcleos temáticos os quais com o tempo foram conhecidas como ramos do direito e são aplicadas aos entes jurídicos e cidadãos formando um conjunto harmônico que procura pacificar o comportamento das pessoas perante um dado centro de interesses, de forma tal que pode ser codificadas, razão pela qual nesse sentido nasce do Direito Tributário como norma reguladora para gerir recursos capazes de financiar o estado administração.

Nesse sentido, a contabilidade como uma ciência que estuda e pratica as funções de orientações, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica e, dessa forma, demonstra como ocorreu a evolução do patrimônio de uma empresa e, a distribuição dos recursos gerados entre os sócios e demais participantes diretos ou indiretos da atividade econômica desenvolvidas.

Diante do exposto, verifica-se que os registros contábeis, baseados nos princípios fundamentais e na regras contábeis, objetivando evidenciar as hipóteses de incidência previstas na legislação tributária, irão permitir que o estado administração realize as operações de arrecadação do que lhe é devido de forma correta e dentro dos estritos limites criados pela lei, garantindo tanto ao administrado como ao administrador uma certeza jurídica de que ambas as partes estão cumprindo o seu papel social.

Isto significa que é extremamente importante que os contadores conheçam a legislação tributária vigente face a sua influência na estrutura jurídico administrativa das organizações empresariais.

O entendimento do que vem a ser cada uma destas formas de custeio da despesa pública, a Constituição Federal de 1988 trouxe várias alterações no Sistema Tributário Nacional, não só em relação à quantidade e ao campo de incidência dos tributos, mas também quanto à própria distribuição dos valores arrecadados entre União, Estados e Municípios, o que atualmente vem comprometendo uma razoável reforma tributária principalmente em razão de não haver consenso entre os governantes de como devem ser repartidos os valores arrecadados.

Tributo, sob o critério legal consta do artigo 3º do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, como sendo toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Sendo assim, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para ela; a denominação e demais características formais adotadas pela lei; e a destinação legal do produto da sua arrecadação. O tributo pode ser: (I) vinculado: São os tributos dependentes de uma atividade estatal como são as taxas e contribuições de melhoria; e (II) não vinculado: São independentes de uma atividade estatal específica, como são os impostos.

Sendo assim, para um melhor entendimento, pode-se definir cada uma das espécies de tributos tendo sido detalhado no quadro 01, abaixo relacionado:

Quadro 01: Tipos de Tributos

Tipo de tributo	Detalhamento:
<p>▪ Taxas:</p>	<p>Está definida nos arts.77 e 78 do CTN e tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização de efetiva ou potencial de serviço público, específico e divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte. Não podendo ter base de cálculo ou fato gerador idênticos ao imposto, nem ser calculada em função do capital da empresa (Exemplos de taxas: taxa de sinistro, limpeza e serviços urbanos;</p>
<p>▪ Contribuição de melhorias:</p>	<p>Está prevista no art.145, inciso III, da Constituição Federal, e regulamentada pelos arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional. Trata-se de modalidade de tributo, instituído por Lei Ordinária, que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. É um tributo sobre a valorização de imóvel particular, em decorrência de obras públicas realizadas.</p>
<p>▪ Empréstimos compulsórios:</p>	<p>É um tributo cobrado exclusivamente pela União, mediante a Lei Complementar, em dois possíveis casos: despesa extraordinária decorrente de calamidade pública ou guerra externa, podendo ser instituído e cobrado no mesmo ano em que ocorrer a publicação de sua lei, e, no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, só poderá ser exercido a partir do primeiro dia útil do ano seguinte. Este tributo não é definido pelo fato gerador, como acontece com os impostos, taxas e contribuições de melhoria.</p>
<p>▪ Contribuições especiais:</p>	<p>De natureza tributária, referidas contribuições encontram-se dentro do Sistema Tributário, contida no artigo 149 da Constituição Federal de competência exclusiva da União. As contribuições especiais são: sociais, seguridade social; contribuições de intervenção no domínio econômico; de interesse das categorias profissionais; e de interesse nas categorias econômicas.</p>
<p>▪ Imposto:</p>	<p>É aquele que, uma vez instituídos por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte, portanto, não está vinculada a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo. O imposto é de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal e é exclusivamente da União, ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal</p>

Fonte: CREPALDI, Silvio Aparecido et al. Direito Tributário - Teoria e Prática - 3ª Edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2011.

Os diversos tributos existentes são distribuídos conforme os níveis de governo, ou seja, conforme a competência de estabelecer os tributos, sendo eles:

a) Compete a União: instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais; rendas e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de créditos, câmbio e seguro; propriedade territorial rural; e grandes fortunas;

b) Compete aos Estados e ao Distrito Federal: instituir impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação de qualquer bem ou direito; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e propriedades de veículos automotores;

c) Compete aos Municípios: instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana; transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis; e serviços de qualquer natureza.

O imposto extraordinário de guerra se foi instituído para ampliar os recursos do Estado no caso de guerra declarada ou na iminência de sua ocorrência. No mundo o imposto foi criado quando a Inglaterra se viu ameaçada pelas tropas de Napoleão Bonaparte. O imposto sempre foi importante para os países em guerra, como foi o caso da Europa durante as duas Grandes Guerras Mundiais.

No Brasil há a previsão, tanto no Código Tributário Nacional, quanto na Constituição Federal de 1988, da instituição do imposto extraordinário. Entretanto, importantes considerações se fazem necessárias quanto à sua periodicidade e à sua instituição por medida provisória.

Devido ao detalhamento, a amplitude e ao crescimento desordenado dos tributos cobrados nos últimos anos, havendo recorde de arrecadação dos tributos, pôde-se identificar que governo e empresários estão onerados pelo excesso de tributos em vigor, e isto tem provocado forte campanha para que o Sistema Tributário Nacional passe por mudanças, e altere seu texto constitucional.

Assim o Planejamento Tributário é uma maneira legal de reduzir a carga fiscal. Trata-se de um estudo prévio dos fatos administrativos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte. Sendo assim, discutem-se uma urgente mudança no Sistema Tributário, mas enquanto isso não ocorre, as

empresas necessitam de um Planejamento Tributário criterioso e criativo, e que assim possa resguardar seus direitos de contribuinte e, ao mesmo tempo, proteger seu patrimônio.

Independentemente da forma de tributação escolhida pela empresa, é necessário sempre ter um bom Planejamento Tributário, pois a falta deste pode deixar a empresa mal preparada para investimentos futuros, devido a uma possível insuficiência de caixa.

4. REGIME TRIBUTÁRIO DAS EMPRESAS EM GERAL ESTRUTURA

Na atual sistemática tributária as empresas realizam um planejamento tributário que minimize os encargos fiscais, para o período que se inicia.

No Brasil, existem no âmbito federal, quatro formas jurídicas de tributação: (I) Lucro Real; (II) Lucro Presumido; (III) Lucro Arbitrado; e, (IV) o Simples Nacional, cada uma com suas particularidades. Ao empresário, requer identificar qual a melhor forma de tributação a fim de lhe proporcionar maior elisão fiscal.

No caso do Simples Nacional, a opção também ocorre, e deverá ser definido até 31 de janeiro de cada ano, observando que todas estas opções não podem ser alteradas por todo o ano calendário, o que implica na demonstração de uma forma simplificada, e qual a forma menos onerosa de tributação no âmbito federal e estadual, possibilitando informações detalhadas sobre o pagamento de tributos, que o auxiliará nas tomadas de decisões dentro da empresa.

Este estudo objetiva tratar dos regimes de tributação aceitos no âmbito federal para as empresas em geral, neste caso, o Lucro Real, Lucro Presumido, Arbitrado e o Simples Nacional, com a descrição dos tributos e contribuições, federais e estaduais, de cada regime e as suas formas de apuração.

A apuração com base no Lucro Real pode ser feita de duas formas, a primeira é mais habitual, com a apuração trimestral do imposto, em que são aplicadas as alíquotas de IRPJ e de CSLL sobre o Lucro Líquido da empresa, devidamente ajustado pelas adições, exclusões e compensações ao lucro contábil; dessa forma a empresa só paga realmente estes impostos sobre o lucro efetivo que obteve. A segunda forma está em estimar o pagamento do IRPJ e da CSLL, onde o governo se baseia em taxas fixas de lucro, para o pagamento mensal do tributo, tirando a obrigatoriedade da empresa de elaborar os registros contábeis para a apuração dos impostos, exceto se houver a suspensão ou redução dos pagamentos, não sendo dispensada a obrigação da apuração do Lucro Real em 31 de dezembro de cada exercício. (CREPALDI, 2011, p. 245).

Já o Lucro Presumido foi elaborado com o objetivo de reduzir a carga tributária das empresas e, ao mesmo tempo, facilitar o processo de fiscalização do governo, através da presunção do lucro que as empresas auferiam.

No entanto, esse sistema possui a mesma obrigação do recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal sobre a folha de salários e pró-labore que o Lucro Real possui, reduzindo o seu benefício para apenas a fixação de um percentual de lucro líquido para a aplicação das alíquotas de IRPJ e da CSLL, além do pagamento de PIS e COFINS no regime não-cumulativo, que possui alíquotas inferiores às do regime cumulativo(RIR, 1999).

Tendo como finalidade estimular a legalização de negócios informais e reduzir realmente a carga tributária das Micro e Pequenas Empresas, foi criado o Simples Nacional, um sistema unificado de pagamento de tributos que surgiu em substituição ao Simples Federal, o qual, além de todas as vantagens do antigo sistema de tributação, conta ainda com o pagamento do ICMS e ISSQN embutidos em um único recolhimento.

O Simples Nacional praticamente não foi modificado, a única mudança em exponencial é a forma de se chegara alíquota a ser aplicada sobre o faturamento.

Outrora, tal alíquota era apontada através do faturamento acumulado dentro do ano em exercício, agora é encontrada com base no saldo acumulado de faturamentos dos últimos doze meses, o que leva as empresas a manterem a mesma faixa de tributação durante todo o ano.

O grande diferencial do Simples Nacional está relacionado com o acréscimo do ICMS e do ISSQN no percentual a ser aplicado sobre o faturamento, sendo uma grande vantagem para as empresas comerciais de um modo geral e para praticamente todos os setores de serviços, onde alguns em especial merecem uma atenção redobrada, pois, em determinados casos, o Simples Nacional não é a melhor opção para as empresas.

4.1 Lucro Real

O Lucro Real corresponde a um regime de tributação tido como regra geral para todas as empresas, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, mas, como se trata de um sistema onde as empresas recolhem o IRPJ na alíquota de 15,00% e a CSLL na alíquota de 9,00%, ambas com base no Lucro Contábil ajustado através das Adições, Exclusões e Compensações, onde a grande maioria das Micro e Pequenas Empresas não dispõem de

condições financeiras e, principalmente, documentais para a utilização desse regime de tributação.

A apuração do IRPJ e da CSLL pode ser feita de duas formas, da maneira convencional, realizada por meio da apuração contábil trimestral, aplicado sobre o lucro contábil ajustado as alíquotas destes impostos, resultando nos valores a serem recolhidos no trimestre de IRPJ e de CSLL.

O outro modo apresentado pelo governo denomina-se sistema da estimativa mensal, cujas empresas baseiam-se em uma taxa fixa de lucro, que varia de acordo com a atividade da entidade, para o pagamento mensal do tributo, tirando dela a obrigação de elaborar os registros contábeis para a apuração desses impostos, exceto se houver a suspensão ou redução dos pagamentos, não sendo dispensada a obrigação da apuração do Lucro Real em 31 de dezembro de cada ano calendário, a fim de efetuar os ajustes nos pagamentos realizados durante o exercício(OLIVEIRA et al, 2013).

Existem atividades em que esta forma é obrigatória. São elas:

- a. Entidades de previdência privada aberta;
- b. Empresas de seguros e de capitalização;
- c. Caixas econômicas;
- d. Sociedades de crédito;
- e. Financiamento e investimento;
- f. Sociedades de crédito imobiliário;
- g. Sociedades corretoras de títulos;
- h. Valores mobiliários e câmbio;
- i. Distribuidora de títulos e valores mobiliários;
- j. Empresas de arrendamento mercantil;
- k. Cooperativas de crédito;
- l. Bancos comerciais;
- m. Bancos de investimentos e bancos de desenvolvimento que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia;
- n. Mercadológica;
- o. Gestão de crédito;
- p. Seleção e riscos;

- q. Administração de contas a pagar e a receber;
- r. Compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*) que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio; e,
- s. As sociedades de propósito específico (SPE).

Observou-se que a forma de cálculo trimestral é vantajosa para empresas com lucro freqüente em todos os trimestres do ano. Porém, quando há variação e o resultado é sazonal, inclusive com prejuízos em determinado trimestre, a apuração anual será mais adequada.

Além do pagamento do IRPJ e da CSLL, é obrigatório o recolhimento do PIS, na alíquota de 1,65%, e da COFINS, na alíquota de 7,60%, pelo Regime Cumulativo de cobrança, aplicando-as sobre o faturamento mensal bruto, obtendo, assim, o total de PIS e COFINS devido no período.

Por se tratar do sistema cumulativo, os créditos de PIS e COFINS originários das compras de insumos e mercadorias podem ser compensados na apuração final de cada imposto, assim como é feito na apuração do ICMS.

Outro ponto que merece muita atenção das empresas, e deve ser destacado na opção pelo Lucro Real, é a obrigatoriedade do recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal, conhecida como “INSS Patronal”, a qual é cobrada na alíquota de 20,00% sobre a folha de salários e pró-labore, acrescidos do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), que pode variar entre 1,00% e 3,00%, de acordo com o Grau de Risco da empresa, e a contribuição para as outras entidades.

Caso a empresa tenha prejuízo no seu período de apuração, no Lucro Real ela não é obrigada a realizar nenhum recolhimento de IRPJ e da CSLL, levando em consideração que estes são impostos incidentes sobre o lucro líquido da empresa devidamente ajustado, e que, uma vez que ela tenha prejuízo, não há base de cálculo para a apuração desses tributos, que serão compensados em apurações futuras, através do LALUR, na sua parte “B”. (ANDRADE, 2015).

4.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido corresponde a um regime de tributação sobre o qual é aplicado um percentual predeterminado em lei, para a obtenção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Desta forma o governo federal facilita a forma de apuração desses tributos e, por consequência, a de fiscalização das empresas, pois está presumindo o lucro das empresas, sendo que, neste caso, pode ser desvantajoso tanto para governo como para a empresa; se a primeira obtiver um lucro líquido maior que o presumido pelo governo, ela está tendo uma economia tributária; da mesma forma, o inverso favoreceria o governo com acréscimo de arrecadação.

Uma maneira, direta e prática, de se calcular o imposto pelo Lucro Presumido é a aplicação da alíquota de 1,20% para o IRPJ e de 1,08% para a CSLL, diretamente sobre o faturamento mensal das empresas industriais e comerciais.

Salienta-se, que a diferença entre o Lucro Real e o Lucro Presumido está apenas na mudança da base de cálculo para a aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL, conforme o RIR/99, onde a apuração e o recolhimento são realizados de forma trimestral.

Em compensação, neste regime, as alíquotas são inferiores, 0,65% para o PIS e de 3,00% para o COFINS, que também são aplicadas sobre o faturamento mensal da empresa.

No Lucro Presumido, as empresas também são obrigadas a pagar a Contribuição Previdenciária Patronal sobre a folha de salários e pró-labore nos mesmos percentuais do Lucro Real, ou seja, 28,80%, e, no âmbito estadual, estão sujeitas ao recolhimento do ICMS normal sobre as suas operações, nos mesmos moldes do Lucro Real.

Um ponto que merece muita atenção das empresas na hora de optar pelo regime de tributação é a questão do prejuízo. Caso a entidade tenha prejuízo no período, a mesma deverá recolher normalmente a CSLL e o IRPJ, pois o governo federal presume que a empresa tenha lucro e, pelo “risco” que ele corre de que a empresa esteja tendo lucros superiores a sua presunção, não concede o mesmo benefício oferecido no Lucro Real (OLIVEIRA et al, 2013, pag.199).

Assim, como no Lucro Real, as empresas são obrigadas a realizar o pagamento de PIS e COFINS sobre o faturamento, mas, no Lucro Presumido,

o regime de pagamento é o não cumulativo, pois a empresa não pode compensar os créditos desses impostos oriundos das entradas.

4.3 Simples Nacional

Com a implantação da Lei Geral das Micro e Pequenas empresas, surgiu o Simples Nacional, uma nova sistemática para o recolhimento de tributos de forma unificada, que agora conta com o pagamento do ICMS e ISSQN embutidos em uma só alíquota, juntamente com todos os outros impostos integrantes do antigo Simples Federal.

Foram criadas cinco tabelas de tributação, que variam de acordo com a atividade que a empresa exerce, em que o limite de faturamento anual é de R\$ 3.600.000,00, ficando restrito o recolhimento de ICMS e de ISSQN embutidos na alíquota do Simples Nacional aos Sublimites Estaduais de faturamento, atribuídos a cada estado através da sua representatividade no PIB do país.

Da mesma forma que o extinto Simples Federal, o atual regime de tributação oportuniza às empresas o pagamento do IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, Contribuição Previdenciária Patronal e IPI em uma só alíquota, aplicada sobre a sua Receita Bruta.

Esta alíquota oscila de acordo com o faturamento acumulado nos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração. Um grande incentivo foi dado às microempresas, através do Simples Nacional, cujas alíquotas de IRPJ e de PIS foram reduzidas a zero, para as que tenham um faturamento anual de até R\$ 360.000,00, além da possibilidade de pagamento do ICMS e do ISSQN com alíquota reduzida e da não exigência do pagamento da Contribuição Previdenciária Patronal sobre a folha de salários e pró-labore, haja vista que já existe um percentual reservado na alíquota do Simples Nacional destinado a esta contribuição. (ANDRADE, 2015, p. 142)

Somente podem optar por esse regime as empresas que possuam um faturamento anual no valor de até R\$ 3,6 milhões até 2016 e R\$ 4,8 milhões a partir de 2017. Esse modelo foi criado para beneficiar principalmente as pequenas e microempresas, tendo em vista que todos os impostos que incidem sobre a pessoa jurídica serão pagos em um só boleto, o que torna a cobrança desses tributos mais simplificada, além de possuir alíquotas menores de alguns impostos.

Além do benefício de recolher através da Guia Única – DAS, as empresas enquadradas como ME ou EPP possuem outros benefícios como

preferência desta modalidade em desempate de licitações e não ter a obrigatoriedade de contratar Jovem Aprendiz, sendo este último facultativo.

No Simples Nacional, com relação ao prejuízo das empresas, a regra é a mesma do Lucro Presumido, ou seja, independentemente de a empresa ter lucro ou prejuízo no período de apuração, ela deve recolher os impostos da mesma forma.

4.4 Lucro Arbitrado

Andrade (2015, p.25) define o Lucro Arbitrado, “como sendo o modo de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte”.

É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso.

Quando conhecida a receita bruta, e, desde que 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

O imposto de renda devido trimestralmente será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando:

- I. O contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II. A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária;
 - ou
 - determinar o lucro real;
- III. O contribuinte, não obrigado à tributação com base no lucro real, deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, nos quais deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;

- IV. O contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V. O comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;
- VI. O contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;
- VII. O contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária as informações necessárias para gerar o FCONT por meio do Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o FCONT de que trata a Instrução Normativa RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao RTT;
- VIII. O contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária a ECF.

5. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Para uma avaliação dos regimes tributários anteriormente mencionados, simulou-se uma empresa de contabilidade fictícia, com sede em Curitiba, no Estado de Paraná, para uma avaliação a fim de se obter a melhor opção para o empresário.

5.1 Regime de Apuração com Base no Lucro Real

A apuração do resultado do exercício pelo critério do lucro real leva em conta o resultado após a apuração do lucro contábil, o que significa que o cálculo do IRPJ e da CSLL a recolher, serão sobre este resultado, enquanto que as demais imposições, como o PIS, COFINS e ISS são calculados, tendo como base o montante da receita bruta da empresa. As alíquotas para cada tributo incidente são evidenciados no quadro 2, abaixo delineado.

Quadro 02: Alíquotas de tributos pelo regime do lucro real

IMPOSTO	BASE DE CALCULO	ALÍQUOTA	ALÍQUOTA DIRETA
IRPJ	Lucro Antes do Imposto de Renda	15%	15%
CSLL	Lucro Antes do Imposto de Renda	9%	9%
PIS	Receita Bruta	1,65%	1,65%
COFINS	Receita Bruta	7,6%	7,6%
ISS *	Receita Bruta (Serviços)	2%	2%

Fonte: Zanatta (2009, pag. 06)

A seguir apresenta-se no quadro 3, o demonstrativo de apuração dos impostos pelo regime do lucro real dos anos de X5 à X7:

Quadro 03: - DRE dos anos de X5 à X7 pelo regime do lucro real

RECEITA BRUTA	X5		X6		X7	
	219.970,00	100,00%	257.990,00	100,00%	273.020,00	100,00%
IMPOSTOS SOBRE VENDA	(24.746,63)	-11,25%	(29.023,88)	-11,25%	(30.714,75)	-11,25%
ISS	(4.399,40)	-2,00%	(5.159,80)	-2,00%	(5.460,40)	-2,00%
PIS	(3.629,51)	-1,65%	(4.256,84)	-1,65%	(4.504,83)	-1,65%
COFINS	(16.717,72)	-7,60%	(19.607,24)	-7,60%	(20.749,52)	-7,60%
RECEITA LIQUIDA	195.223,38	88,75%	228.966,13	88,75%	242.305,25	88,75%
LUCRO BRUTO	195.223,38	88,75%	228.966,13	88,75%	242.305,25	88,75%
DESP OPERACIONAIS	(143.915,95)	-65,43%	(170.097,71)	-65,93%	(189.213,33)	-69,30%
DESP COM PESSOAL	(70.527,56)	-32,06%	(93.917,60)	-36,40%	(101.151,63)	-37,05%
DESP COM INSS	(18.196,11)	-8,27%	(24.230,74)	-9,39%	(26.097,12)	-9,56%
DESP ADMINISTRATIVAS	(73.388,39)	-33,36%	(76.180,11)	-29,53%	(88.061,70)	-32,25%
RESULTADO OPERACIONAL	51.307,43	23,32%	58.868,42	22,82%	53.091,92	19,45%
PROVISÃO P/ IRPJ	(7.696,11)	-3,50%	(8.830,26)	-3,42%	(7.963,79)	-2,92%
PROVISÃO P/ CSLL	(4.617,67)	-2,10%	(5.298,16)	-2,05%	(4.778,27)	-1,75%
LUCRO LIQUIDO DO EXERCICIO	38.993,64	17,73%	44.740,00	17,34%	40.349,86	14,78%

Fonte: Zanatta (2009, pag. 06)

5.2 Tributação pelo Regime do Lucro Presumido

A opção pelo lucro presumido só poderá ser feita pela pessoa jurídica que não se enquadrar em nenhuma das hipóteses de impedimentos. A opção deverá ser manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano calendário, com vencimento em abril de cada ano.

Trata-se de uma forma facilitada de pagamento dos impostos sem recorrer à complexa apuração do lucro real. Os tributos incidem diretamente sobre a receita bruta, independente das despesas que a empresa possui, diferenciando-se assim do lucro real.

As alíquotas para cada tributo incidente seguem evidenciadas no quadro

4.

Quadro 04: Alíquotas de tributos pelo regime do lucro presumido

IMPOSTO	BASE DE CALCULO	ALÍQUOTA	ALÍQUOTA DIRETA
IRPJ	32% X Receita Bruta (serviços)	15%	4,8%
CSLL	32% X Receita Bruta (serviços)	9%	2,88%
PIS	Receita Bruta	0,65%	0,65%
COFINS	Receita Bruta	3%	3%
ISS *	Receita Bruta (serviços)	2%	2%

Fonte: Zanatta (2009, pag. 07)

Apresenta-se no quadro 5, o demonstrativo de apuração dos impostos pelo regime do lucro presumido dos anos de X5 à X7:

Quadro 05: DRE dos anos de X5 à X7 pelo regime do lucropresumido

	X5		X6		X7	
RECEITA BRUTA	219.970,00	100%	257.990,00	100%	273.020,00	100%
IMPOSTOS SOBRE VENDA	(12.428,31)	-5,65%	(14.576,44)	-5,65%	(15.425,63)	-5,65%
ISS	(4.399,40)	-2,00%	(5.159,80)	-2,00%	(5.460,40)	-2,00%
PIS	(1.429,81)	-0,65%	(1.676,94)	-0,65%	(1.774,63)	-0,65%
COFINS	(6.599,10)	-3,00%	(7.739,70)	-3,00%	(8.190,60)	-3,00%
RECEITA LIQUIDA	207.541,70	94,35%	243.413,57	94,35%	257.594,37	94,35%
LUCRO BRUTO	207.541,70	94,35%	243.413,57	94,35%	257.594,37	94,35%
DESP OPERACIONAIS	(143.915,95)	-65,43%	(170.097,71)	-65,93%	(189.213,33)	-69,30%
DESP COM PESSOAL	(70.527,56)	-32,06%	(93.917,60)	-36,40%	(101.151,63)	-37,05%
DESP COM INSS	(18.196,11)	-8,27%	(24.230,74)	-9,39%	(26.097,12)	-9,56%
DESP ADMINISTRATIVA	(73.388,39)	-33,36%	(76.180,11)	-29,53%	(88.061,70)	-32,25%
RESULTADO OPERACIONAL	63.625,75	28,92%	73.315,86	28,42%	68.381,04	25,05%
PROVISÃO P/ IRPJ	(10.558,56)	-4,80%	(12.383,52)	-4,80%	(13.104,96)	-4,80%
PROVISÃO P/ CSLL	(6.335,14)	-2,88%	(7.430,11)	-2,88%	(7.862,98)	-2,88%
LUCRO LIQUIDO DO EXERCICIO	46.732,05	21,24%	53.502,22	20,74%	47.413,10	17,37%

Fonte: Zanatta (2009, pag. 07)

5.3 Regime de Apuração com Base no Simples Nacional

O Governo Federal brasileiro implantou, em dezembro de 2006, o Sistema Integrado de Recolhimento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. A empresa optante recolhe através de guia única - DAS, todos os impostos e contribuições devidos, inclusive Estaduais (ICMS) e Municipais (ISS), salvo algumas atividades, calculados através de tabelas de alíquotas específicas calculadas com base na receita bruta.

Grandes expectativas em relação ao Simples Nacional foram criadas, principalmente para as empresas prestadoras de serviços que não estavam abrangidas nas legislações anteriores. Tais expectativas remetiam a desburocratização e redução da carga tributária, o que na prática não se verifica-se por grande parte das empresas.

A seguir apresenta-se no quadro 6 o demonstrativo de apuração dos impostos pelo regime do Simples Nacional:

Quadro 06: DRE dos anos de X5 à X7 pelo regime Simples

	X5		X6		X7	
RECEITA BRUTA	219.970,00	100%	257.990,00	100%	273.020,00	100%
IMPOSTOS SOBRE VENDA	(37.094,90)	-17,00%	(42.568,35)	-16,50%	(43.683,20)	-16,00%
ISS	(4.399,40)	-2,00%	(5.159,80)	-2,00%	(5.460,40)	-2,00%
SIMPLES FEDERAL	(32.995,50)	-15,00%	(37.408,55)	-14,50%	(38.222,80)	-14,00%
RECEITA LIQUIDA	182.575,10	83,00%	215.421,65	83,50%	229.336,80	84,00%
LUCRO BRUTO	182.575,10	83,00%	215.421,65	83,50%	229.336,80	84,00%
DESP OPERACIONAIS	(139.120,08)	-63,25%	(164.650,49)	-63,82%	(186.381,08)	-68,27%
DESP COM PESSOAL	(65.731,69)	-29,88%	(88.470,38)	-34,29%	(98.319,38)	-36,01%
DESP COM INSS	(13.400,24)	-6,09%	(18.783,52)	-7,28%	(23.264,87)	-8,52%
DESP ADMINISTRATIVA	(73.388,39)	-33,36%	(76.180,11)	-29,53%	(88.061,70)	-32,25%
RESULTADO OPERACIONAL	43.455,02	19,75%	50.771,16	19,68%	42.955,72	15,73%
LUCRO LIQUIDO DO EXERCICIO	43.455,02	19,75%	50.771,16	19,68%	42.955,72	15,73%

Fonte: Zanatta (2009, pag. 08)

5.4 Comparação dos Resultados

Analisando as formas de tributação acima mencionadas: lucro real, lucro presumido e simples nacional, as quais serão escolhidas pela

empresa em função das atividades que pretende desenvolver no mercado, o que vai definir qual a opção a ser adotada, valendo para o ano todo, podendo com isto desenvolver uma vantagem competitiva com o seu concorrente, verifica-se, conforme delineado no quadro 7:

Quadro 07: Comparativo dos resultados de X5 àX7

LUCRO REAL	X5		X6		X7	
RECEITA BRUTA	219.970,00	100,00%	257.990,00	100,00%	273.020,00	100,00%
IMPOSTOS	55.256,52	25,12%	67.383,04	26,12%	69.553,93	25,48%
LUCRO LIQUIDO	38.993,64	17,73%	44.740,00	17,34%	40.349,86	14,78%
LUCRO PRESUMIDO	X5		X6		X7	
RECEITA BRUTA	219.970,00	100,00%	257.990,00	100,00%	273.020,00	100,00%
IMPOSTOS	47.518,11	21,60%	58.620,81	22,72%	62.490,69	22,89%
LUCRO LIQUIDO	46.732,05	21,24%	53.502,22	20,74%	47.413,10	17,37%
SIMPLES NACIONAL	X5		X6		X7	
RECEITA BRUTA	219.970,00	100,00%	257.990,00	100,00%	273.020,00	100,00%
IMPOSTOS	50.795,14	23,09%	61.351,87	23,78%	66.948,07	24,52%
LUCRO LIQUIDO	43.455,02	19,75%	50.771,16	19,68%	42.955,72	15,73%
COMPARATIVO DE IMPOSTOS	X5		X6		X7	
LUCRO REAL	55.256,52	25,12%	67.383,04	26,12%	69.553,93	25,48%
LUCRO PRESUMIDO	47.518,11	21,60%	58.620,81	22,72%	62.490,69	22,89%
SIMPLES NACIONAL	50.795,14	23,09%	61.351,87	23,78%	66.948,07	24,52%
COMPARATIVO LUCRO LIQUIDO	X5		X6		X7	
LUCRO REAL	38.993,64	17,73%	44.740,00	17,34%	40.349,86	14,78%
LUCRO PRESUMIDO	46.732,05	21,24%	53.502,22	20,74%	47.413,10	17,37%
SIMPLES NACIONAL	43.455,02	19,75%	50.771,16	19,68%	42.955,72	15,73%

Fonte: Zanatta (2009, pag. 08)

Analisando os resultados dos lucros líquidos de cada exercício e comparando com os regimes de tributação obteve-se o seguinte resultado:

Nessa hipótese considerada, verificou-se que a escolha pelo regime do lucro presumido traria um maior resultado econômico para a empresa, sugerindo a sua adoção para o exercício seguinte, pois o lucro líquido (17,37%) seria o maior possível.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, ao longo do presente trabalho, foi possível verificar que a análise detalhada de cada hipótese legal, leva a escolha para atividade de forma mais acertada, não havendo, portanto, uma fórmula padrão que estabeleça de antemão o resultado esperado.

Isto torna evidente que o profissional de contabilidade, no mundo moderno, deverá ter bom domínio da legislação tributária bem como os empresários não podem mais dispensar o trabalho profissional de um contabilista, sobre pena de amargar uma falência a curto prazo.

Feito isto, ratifica-se que o objetivo geral da pesquisa foi atingido pelo fato de ter obtido por meio de simulação identificar o melhor regime de tributação para uma empresa de contabilidade fictício, o Lucro Presumido, de forma a torná-la mais competitiva. Torna-se imperioso viabilizar um estudo prévio anual, bem como da necessidade, de se ter por perto, um contador habilitado a fim de assessorar e orientar o empresário em todos os momentos de desenvolvimento de suas atividades sob pena de uma realização de uma má escolha.

Corrobora-se que um bom planejamento pode evitar a imprevisibilidade que culmina no descontrole das contas indicando falta de gestão e de objetivos inalcançáveis.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Euridice S. Mamede de et al. **Contabilidade tributária: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2018.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal. Centro Gráfico 1988.
- _____. **Lei Complementar 123**, de 14 de dezembro de 2006. Estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte. Brasília, DF, dezembro 2006.
- _____. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código tributário nacional, Brasília, DF, outubro 1966.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, pratica e jurisprudência**. 18. ed. - São Paulo: Atlas, 2007.
- CREPALDI, Silvio Aparecido et al. **Direito Tributário - Teoria e Prática - 3ª Edição**, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2011.
- FABRETTI, Lúdio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 6º ed. rev. e atual. com a Lei Complementar nº 118/05. São Paulo: Atlas, 2005.
- HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas. 2005.
- OLIVEIRA, Luis Marins et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. Editora Atlas. São Paulo 2013.
- SOARES. Marcos Antônio Striquer, **Sistema Jurídico e Teoria Geral dos Sistemas** – Aulas do professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior nos dias 12, 14 e 16/03/73 – Apostila do “Curso de Extensão Universitária” da Associação dos Advogados de São Paulo. REVISTA JURÍDICA da UniFil, Ano I - nº 1. 2004. Disponível em: http://web.unifil.br/docs/juridica/01/Revista%20Juridica_01-17.pdf. Acessado em: 12 de jul. 2018.
- ZANATTA, Adriana. **Planejamento Tributário: Possibilidades de Tributação para um Escritório de Contabilidade**. Disponível em: <https://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/download/456/233/> Acesso em: 15 de agosto de 2009