



Kaique Fabricio Santos Rodrigues¹

Antônio Luis Zenkner Roggia²

Rodrigo Denardi³

Diego Nestor Soardi Andrada⁴

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: COMPARATIVO DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS FEDERAIS COM BASE NO LUCRO REAL, PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL EM UMA EMPRESA DO RAMO DE COMÉRCIO VAREJISTA.

Resumo: Este estudo foi desenvolvido em uma empresa que atua no ramo de comércio por atacado e varejo de peças e acessórios, com o objetivo de apurar e demonstrar qual o melhor regime de tributação que deve ser adotado pela empresa em estudo, para que essa possa reduzir o ônus tributário. Para alcançar os resultados esperados foram identificadas as informações necessárias para a apuração dos impostos, após foram apurados os principais impostos federais com base no lucro real, lucro presumido e simples nacional, sendo utilizados para tais fins dados extraídos do balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e outros relatórios complementares, levando em consideração o período entre abril, período de início das atividades da empresa, a dezembro de 2015, após apurados os impostos, foi elaborado um quadro comparativo entre os regimes de tributação para que assim se possa saber qual o melhor regime de tributação a ser adotado pela empresa objeto do estudo. Os resultados apontam que a tributação pelo lucro real é menos onerosa para a empresa em estudo do que a tributação através dos outros regimes

Palavras-chave: Regime de Tributação. Ônus tributário. Impostos Federais.

Abstract: This study was developed in a company engaged in the wholesale trade sector and retail parts and accessories, in order to ascertain and demonstrate what the best tax system that should be adopted by the company under study, so that this can reduce the tax burden. To achieve the expected results have identified the information needed to calculate the tax, after identified, the main federal taxes based on taxable income were determined, assumed national and simple profit, being used for such purposes data extracted from the balance sheet, statement of results for the year and other complementary reports, taking into account the period between April, early period of the company's activities in December 2015, after calculated taxes, it prepared a table comparing the tax systems so that you can know what the best tax regime to be adopted by the study of the subject company. The results show that the tax on actual income is less costly for the company in the study that taxation through other schemes.

Keywords: Tax regime. Tax burden. Federal taxes.

1. INTRODUÇÃO

É de suma importância para as empresas, de modo geral, que ocorram estudos, através do bom planejamento tribu-

¹Bacharel em Ciências Contábeis – Faculdade de Balsas - UNIBALSAS.

²Bacharel em Ciências Contábeis – SÃO JUDAS TADEU, Pós-Graduado em Administração Financeira – PUC/RS, Mestre em Ciências Contábeis – Controladoria e Finanças – UNISINOS

³Bacharel em Ciências Contábeis – UPF/RS, Pós-Graduado em Finanças Empresariais e Análise de Mercado – UPF/RS, Pós-Graduado em Gestão Financeira e Tributária – UNIBALSAS.

⁴Me. em Gestão Estratégica de Organizações – Universidade Regional Integrada do Alto do Uruguai e das Missões – URI – Campos de Santo Ângelo.

tário, para que se possa obter o melhor regime em que a empresa deva se enquadrar e consequentemente reduzir o ônus tributário. O planejamento tributário permite através da elisão fiscal, que sejam adotados pelo indivíduo procedimentos lícitos com o fim de diminuir o pagamento de tributos.

Em virtude da enorme carga tributária do Brasil, os empresários, em conjunto com seu contador, devem assumir a decisão sobre a melhor forma de gerir seu negócio, levantando a questão, qual o melhor regime tributário a ser adotado pela empresa de comércio por atacado e varejo de peças e acessórios em estudo, para que essa possa reduzir o ônus tributário.

Nesse contexto, o objetivo geral deste estudo é apurar e demonstrar qual o melhor regime de tributação a ser adotado por uma empresa de comércio por atacado e varejo de peças e acessórios, tendo como objetivos específicos identificar as informações necessárias para a apuração dos impostos, calcular os principais impostos federais com base no lucro real, lucro presumido e simples nacional para assim fazer um comparativo entre os regimes de tributação e só então analisar qual o menos oneroso para a empresa objeto do estudo.

No presente trabalho, realizou-se estudo de caso em uma única empresa, no qual foram apurados os impostos federais IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e a COFINS e para tais fins foram utilizados dados extraídos de relatórios financeiros referentes aos meses de abril a dezembro de 2015.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade tributária

Na contabilidade existem diversas ramificações, conforme Fabretti (2014), a contabilidade tributária envolve desde a emissão de documentos fiscais e sua escrituração, até a geração de informações necessárias ao controle das obrigações impostas pelo Fisco.

Para Sá (1995), a contabilidade fiscal registra os fatos que devem ter atenção da fiscalização tributária, sendo eles, os registros de vendas, compras, etc., e tem equivalência a denominação escrita fiscal.

Segundo Pohlmann (2012), a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que estuda os princípios, técnicas, conceitos e procedimentos necessários à apuração dos tributos devidos pelas empresas e entidades, sendo ela necessária na busca de alternativas que reduzam a carga tributária, bem como no auxílio do cumprimento das obrigações estabelecidas pelo Fisco.

De acordo com os autores anteriormente citados, percebe-se que a contabilidade tributária tem como objetivo a emissão de documentos fiscais, bem como o registro de todos os fatos que têm equivalência fiscal, sempre observando os princípios e normas básicas de contabilidade e a legislação tributária vigente.

2.2 Planejamento tributário

É importante que ocorra um bom planejamento tributário para que as empresas possam encontrar o melhor regime a se enquadrar e, assim, sejam legalmente tributadas reduzindo o ônus tributário sobre as mesmas. Carlin (2012) afirma que o planejamento tributário visa à economia tributária dentro do contexto de elisão legal, ou seja, a partir de procedimentos lícitos adotados pelo indivíduo.

Nesse sentido, Tôrres (2003) afirma que o planejamento tributário é a técnica preventiva de negócios, a qual visa a uma economia lícita de tributos.

E complementando esse pensamento, Gubert (2003) afirma que o planejamento tributário é o conjunto de condutas tomadas por pessoa física ou jurídica, antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir legal e lícitamente o ônus tributário.

Em resumo, planejamento tributário é a técnica de planejar uma maneira lícita de redução do ônus tributário.

2.3 Impostos federais

Art. 16 do CTN (Código Tributário Nacional) “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

2.3.1 Programa de integração social

Segundo Pinto (2013), o PIS (Programa de Integração Social) foi criado através da Lei Complementar 07/1970, sendo ele um tributo pago pelas entidades com a finalidade de acumular recursos para amparar os trabalhadores desempregados e conceder pagamento de um salário mínimo anual aos empregados que já possuam cinco anos de carteira assinada e recebam no máximo dois salários mínimos mensais. Nas empresas com fins lucrativos o PIS é calculado tanto pelo sistema cumulativo quanto pelo não cumulativo, nas entidades sem fins lucrativos ele é calculado com base na folha de pagamento.

Pohlmann (2012) afirma que a alíquota do PIS é 0,65% para empresas que apuram o imposto pelo sistema cumulativo (A base de cálculo do tributo é a receita bruta, sem deduções em relação a encargos, despesas e custos) como lucro presumido, e de 1,65% para as que apuram pelo sistema não cumulativo (É permitido o desconto referente a créditos apurados sobre os custos, encargos e despesas da pessoa jurídica) como as optantes pelo lucro real, podendo, nesse caso, a empresa compensar os créditos tributários, vale lembrar ainda que existem alíquotas diferenciadas para casos restritos em ambos os sistemas.

De acordo com os autores acima citados, o PIS tem como finalidade amparar os trabalhadores desempregados, bem como pagar um salário mínimo anual aos que ganhem até dois salários mínimos mensais e possuam mais de cinco anos de carteira assinada.

2.3.2 Contribuição para financiamento da seguridade social

Pinto (2013) relata que a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) assim como o PIS, serão calculados tanto no sistema cumulativo quanto no sistema não cumulativo, sendo sua alíquota 3% para empresas que optarem pelo sistema cumulativo como o lucro presumido, e de 7,6% para o que optarem pelo não cumulativo como o lucro real, podendo nesse

caso a empresa compensar créditos tributários.

Conclui-se que a COFINS deverá ser calculada pelos mesmos sistemas que o PIS, sendo suas alíquotas 3% no cumulativo e 7,6% no não cumulativo.

2.3.3 Imposto de renda pessoa jurídica

Fabretti (2014) afirma que segundo a Constituição Federal a cobrança do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) é de competência da União, sendo seu fato gerador segundo o Art. 43 da CTN (Lei nº 5.172/66), a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda através do produto de capital, do trabalho ou a combinação de ambos, bem como de proventos de qualquer natureza, sendo sua base de cálculo para as empresas o lucro real, presumido ou arbitrado.

Em resumo, o IRPJ é um imposto de competência da União, sendo ele cobrado sobre a renda da pessoa jurídica tendo como fato gerador a aquisição da disponibilidade de renda.

2.3.4 Contribuição social sobre o lucro líquido

Segundo Reis, Gallo e Pereira (2012), a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) foi instituída pela Lei nº 7.689/88, sendo ela de competência da União, devendo sua apuração ser semelhante a do IRPJ, ou seja, a pessoa jurídica que optar por um regime na apuração do IRPJ, está optando também para a CSLL.

De acordo com o pensamento acima, conclui-se que a CSLL é um imposto de competência da União e sua apuração deverá ser semelhante a do IRPJ.

2.4 Regimes de tributação lucro real, presumido e simples nacional

2.4.1 Lucro real

Reis, Gallo e Pereira (2012) falam que o art. 247 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977, determina que o Lucro Real é o lucro líquido após as adições, exclusões e compensações previstas no decreto. O art. 48 do mesmo decreto define como

lucro líquido do período a qual ocorre a apuração, a soma dos resultados não operacionais, das participações e do lucro operacional. Atualmente o lucro real pode ser recolhido por período trimestral ou anual, de acordo com a decisão dos gestores.

De acordo com o art. 14 da Lei 9.718/98, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

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).

Conclui-se como Lucro Real o lucro líquido do período após as adições, exclusões e compensações previstas na legislação, podendo o mesmo ser recolhido trimestralmente ou anualmente.

2.4.2 Lucro presumido

É um regime tributário em que como o próprio nome já diz, ocorre a presunção do lu-

cro para se apurar o imposto devido (IRPJ e CSLL), sendo tal presunção estabelecida pela Receita Federal do Brasil de acordo com cada ramo de atividade do contribuinte. Só poderão optar pelo Lucro Presumido as pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas a optar pelo Lucro Real, para identificar a base de cálculo dos impostos IRPJ e CSLL deve-se aplicar ao valor considerado com receita bruta os percentuais considerados em lei para cada ramo de atividade (REIS; GALLO; PEREIRA, 2012).

Conclui-se então como Lucro Presumido, o regime de tributação em que ocorre a presunção do lucro, sendo tal presunção estabelecida pela Receita Federal do Brasil de acordo com cada ramo de atividade.

2.4.3 Simples nacional

O simples nacional é um regime simplificado que abrange desde os impostos de competência municipal, aos estaduais e federal, segundo a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. O simples nacional é um regime aplicável às Microempresas, ou seja, empresas que têm sua renda bruta auferida no ano em R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), bem como as empresas de Pequeno Porte, ou seja, aquelas que têm sua receita bruta anual auferida no ano calendário, superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), sendo ele um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização dos tributos. Para ingressar em tal regime faz-se necessário o cumprimento de algumas condições, sendo elas:

- Estar enquadrado em Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte;
- Cumprir todos os requisitos previstos na legislação;
- E formalizar perante os órgãos competentes a opção pelo referido regime de apuração.

A seguir apresenta-se a tabela do simples nacional conforme a legislação vigente.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,66%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Normas Legais (2016)

Para apuração do simples nacional, utiliza-se como base a tabela do simples, por a empresa em estudo se tratar de uma empresa do ramo de comércio, utiliza-se o anexo I como base para apuração dos tributos a serem recolhidos. Para encontrar a alíquota a ser utilizada na apuração do simples, utiliza-se como base a receita acumulada dos últimos 12 meses da empresa.

3. MÉTODO DE ESTUDO

Segundo Silva (2008), metodologia é o método estudado para se obter determinado conhecimento, sendo alguns dos objetivos da metodologia científica a integração de conhecimentos, orientar na elaboração de trabalhos científicos, desenvolver uma atitude investigativa e desenvolver um espírito crítico.

O presente trabalho realiza-se com base no estudo de caso, através de uma abordagem quantitativa. “Estudo de Caso é um estudo que analisa um ou poucos fatos com profundidade.

A maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias e no início de pesquisas mais complexas” (SILVA, 2008, p. 57).

Yin (2001) afirma que o estudo de caso se trata de uma investigação empírica na qual investiga um fenômeno contemporâneo dentro do contexto da vida real, em especial quando os limites entre contexto e fenômeno não estão claramente definidos, o estudo de caso compreende um método que abrange tudo com a lógica de planejamento incorporando abordagens específicas como a coleta e a análise de dados, podendo serem estudadas

dos tanto casos múltiplos quanto um único caso.

Neste trabalho utiliza-se em uma única empresa o estudo de caso através de uma abordagem quantitativa, no qual se realiza a apuração dos impostos federais IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e a COFINS, fazendo um comparativo entre os regimes de tributação do lucro real, lucro presumido e do simples nacional, para que assim se possa saber qual o melhor regime tributário a ser adotado pela pessoa jurídica objeto do estudo. Para tais fins foram utilizados nesse estudo dados extraídos do Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, além de outros relatórios complementares necessários para a apuração dos impostos federais, sendo tais dados extraídos do ano calendário de 2015. A empresa objeto do estudo teve início a suas atividades no mês de abril de ano de 2015, sendo ela uma empresa que atua no ramo de comércio varejista de peças e acessórios, tendo a empresa em estudo optado atualmente pela apuração dos tributos com base no lucro real.

4. ANÁLISE DOS DADOS

A seguir, através de planilhas, apresentam-se os resultados obtidos com base nos regimes de tributação do lucro real, presumido e simples nacional, resultados esses adquiridos através de dados colhidos de relatórios emitidos pela empresa objeto do estudo, sendo tais relatórios referentes aos meses de abril a dezembro do ano de 2015.

4.1 Apuração dos tributos com base no Lucro Real

Para apuração dos tributos federais IRPJ e CSLL com base no regime de tributação do lucro real, utiliza-se para fins de apuração o valor referente ao lucro operacional, lucro esse apurado e demonstrado através da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício). Apuração do lucro com base no regime de apuração de lucro real evidenciada na DRE exibida no quadro 1.

QUADRO 1 - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS DO ANO DE 2015				
	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	TOTAL
Receita de Venda de Mercadorias	3.742,00	247.933,45	523.181,58	774.857,03
TOTAL DAS RECEITAS	3.742,00	247.933,45	523.181,58	774.857,03
Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos	39,30	2.229,44	261,84	2.530,58
ICMS S/Vendas	15,58	378,64	755,96	1.150,18
COFINS S/Vendas	231,83	9.361,10	18.312,95	27.905,88
PIS S/Vendas	50,33	2.032,36	3.975,84	6.058,53
TOTAL DAS DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	337,04	14.001,54	23.306,59	37.645,17
RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	3.404,96	233.931,91	499.874,99	737.211,86
Custos da Venda de Mercadorias	2.701,04	181.267,89	395.703,40	579.672,33
LUCRO BRUTO	703,92	52.664,02	104.171,59	157.539,53
Receita Financeira	249,57	205,68	1.699,92	2.155,17
Despesas Financeiras	8.880,54	12.876,06	2.989,65	24.746,25
Despesas Operacionais	86.214,83	100.341,33	101.647,01	288.203,17
LUCRO OPERACIONAL	-94.141,88	-60.347,69	1.234,85	153.254,72

Apresentam-se nos quadros 2 a 4 os demonstrativos da apuração dos tributos federais IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS com base no regime de apuração do lucro real em uma empresa do ramo de comércio varejista de peças e acessórios.

QUADRO 2: APURAÇÃO DA CSLL COM BASE NO LUCRO REAL				
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	
Lucro antes da CSLL	-94.141,88	-60.347,69	1.234,85	
ADICÕES:				
Despesas Não Dedutíveis	0,00	0,00	0,00	
SOMA DAS ADICÕES	0,00	0,00	0,00	
SOMA LUCRO + ADICÕES	-94.141,88	-60.347,69	1.234,85	
EXCLUSÕES:				
Outras Exclusões	0,00	0,00	0,00	
Base de Cálculo	-94.141,88	-60.347,69	1.234,85	
Alíquota de 9%				111,14
CSLL A RECOLHER	0,00	0,00		111,14

Fonte: Elaborado pelo Autor

Na empresa do ramo de comércio de peças e acessórios em estudo, utilizou-se como base para fins de cálculo da CSLL, o valor referente ao lucro antes do IRPJ e da CSLL, na empresa em estudo não houve exclusões ou adições à base de cálculo dos impostos, devendo então ser aplicada a alíquota de 9% sobre o valor do lucro antes do IRPJ e da CSLL, para assim se encontrar o valor do tributo devido pela empresa.

QUADRO 3: APURAÇÃO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO REAL				
DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	2º TRIMESTRE	3º TRIMESTRE	4º TRIMESTRE	
Lucro antes do IRPJ	-94.141,88	-60.347,69	1.234,85	
ADICÕES:				
Despesas Não Dedutíveis				
SOMA DAS ADICÕES	0,00	0,00	0,00	
SOMA LUCRO + ADICÕES	-94.141,88	-60.347,69	1.234,85	
EXCLUSÕES:				
Outras Exclusões (Juros s/Capital Próprio)				0,00
BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	-94.141,88	-60.347,69	1.234,85	
Alíquota de 15%				185,23
IRPJ A RECOLHER	0,00	0,00		185,23

Fonte: Elaborado pelo Autor

Para o cálculo do IRPJ a pagar, partiu-se do lucro antes do IRPJ e da CSLL. Assim como na apuração da CSLL, não ocorreram adições ou exclusões à base de cálculo do referido tributo no período em estudo. Sendo assim considera – se como base de cálculo o lucro do período. Uma vez apurado o lucro real, após todas as adições e/ou exclusões, aplica-se o percentual de 15% sobre base de cálculo apurada, obtendo-se o valor do imposto a pagar, caso o lucro do trimestre seja superior ao limite de R\$ 60.000,00, deverá ser calculado um adicional de 10% sobre o excedente.

Nos quadros 2 e 3, apresentam-se os cálculos efetuados para a apuração do IRPJ e da CSLL da empresa em estudo, pode ser observado que ocorreu lucro apenas no 4º trimestre, ou seja, apenas o referido trimestre encontra-se passivo de cobrando IRPJ e CSLL. Observa-se que no acumulado do ano em estudo ocorreu um prejuízo, podendo esse prejuízo ser utilizado em até 30% de seu valor para abatimento do imposto a recolher em períodos posteriores.

Ainda tendo o regime de tributação do lucro real como base para apuração dos tributos, calcula-se os valores referentes ao Pis/Pasep e a Cofins da empresa em estudo. No quadro 4, apresentam-se os respectivos cálculos efetuados para a apuração dos tributos.

QUADRO 4: APURAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS COM BASE NO LUCRO REAL				
Descrição		2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
1.	Receita Bruta das Vendas	R\$ 3.742,00	R\$ 247.933,45	R\$ 523.181,58
2.	(-) Não-Incidência	R\$ 691,54	R\$ 123.154,95	R\$ 282.016,30
3.	(=) Base para Cálculo do Débito Tributário (1-2)	R\$ 3.050,46	R\$ 124.778,50	R\$ 241.165,28
4.	Débito Apurado do PIS/PASEP (1,65%)	R\$ 50,33	R\$ 2.058,85	R\$ 3.979,23
5.	Débito Apurado da COFINS (7,60%)	R\$ 231,83	R\$ 9.483,17	R\$ 18.328,56
Base de Cálculo dos Créditos do PIS/PASEP e da COFINS				
6.	Adquiridos no Período	R\$ 772.902,11	R\$ 153.853,39	R\$ 239.609,89
6.1	Mercadoria para Revenda Tributáveis	R\$ 448.818,27	R\$ 127.182,39	R\$ 234.782,69
6.2	Mercadoria para Revenda Não Tributáveis	R\$ 324.083,84	R\$ 26.671,00	R\$ 4.827,20
7.	Incorridos no Período (Outros Créditos)	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
7.1	Energia Elétrica	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
7.2	Aluguéis	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
7.3	Depreciação de Máquinas, Equipamentos, Ferramentas e Imóveis	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
8.	Devolução das Vendas	R\$ 0,00	R\$ 2.229,44	R\$ 261,84
8.1	Bens Recebidos em Devolução/Tributáveis	R\$ 0,00	R\$ 1.605,77	R\$ 205,34
8.2	Bens Recebidos em Devolução/Não Tributáveis	R\$ 0,00	R\$ 623,67	R\$ 56,50
9.	(=) Base de Cálculo do Crédito Tributário (6.1 + 7 + 8.1)	R\$ 448.818,27	R\$ 128.788,16	R\$ 234.988,03
10.	Crédito do PIS/PASEP (1,65%)	R\$ 7.405,50	R\$ 2.125,00	R\$ 3.877,30
11.	Crédito da COFINS (7,60%)	R\$ 34.110,19	R\$ 9.787,90	R\$ 17.859,09
12.1	Valor Apurado do PIS/PASEP (4 - 10)	-R\$ 7.355,17	-R\$ 66,16	R\$ 101,92
12.2	(-) Crédito do Período Anterior	R\$ 0,00	R\$ 7.355,17	R\$ 7.421,33
	Valor Apurado do PIS/PASEP (12.1 - 12.2)	-R\$ 7.355,17	-R\$ 7.421,33	-R\$ 7.319,40
12.3	Valor Apurado do COFINS (5 - 11)	-R\$ 33.878,35	-R\$ 304,73	R\$ 469,47
12.4	(-) Crédito do Período Anterior	0	R\$ 33.878,35	R\$ 34.183,09
	Valor Apurado do COFINS (12.3 - 12.4)	-R\$ 33.878,35	-R\$ 34.183,09	-R\$ 33.713,62

Fonte: Elaborado pelo Autor

A base de cálculo dos tributos exibidos no quadro 4 é a mesma, sendo assim, é possível ser efetuado o cálculo dos tributos PIS/PASEP e COFINS em uma única planilha, pois a única diferença entre ambos os tributos são as alíquotas aplicadas na apuração de cada tributo. O quadro 4 é composto pela receita bruta com vendas, pelas mercadorias adquiridas para revenda no período (Adquiridos no período), também é composto pelas despesas passíveis de crédito de PIS/PASEP e COFINS e devoluções de vendas.

Depois de apurada a receita total (receita bruta), deduz-se as vendas de mercadorias monofásicas (Estrutura semelhante à substituição tributária, ou seja, atribui-se a um certo contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido em toda cadeia) para que assim possa ser encontrada a base de cálculo utilizada na apuração do débito dos tributos, depois de identificada a base, aplica-se a alíquota de 1,65% para cálculo do PIS/PASEP e de 7,6% para cálculo do débito da COFINS.

A tributação do PIS/PASEP e da COFINS com base no lucro real prevê aproveitar-se de créditos tributários sobre a compra de mercadorias, ou seja, tem como base o sistema de não-cumulatividade do tributo. Para cálculo do crédito sobre as compra, tomam-se como base os valores das mercadorias obtidas para revenda, deduzindo o valor referente às mercadorias que são monofásicas. Dos valores destas contas obtém-se o valor base para apuração dos créditos tributos no período.

Consideram-se, ainda, para apuração do PIS/PASEP e da COFINS a recolher, o crédito tributário sobre a energia elétrica consumida em nome da pessoa jurídica, aluguel do prédio onde está instalada a empresa (pago a pessoa jurídica) e a depreciação de máquinas, ferramentas, equipamentos e imóveis no período. A totalidade de todas estas contas refere-se ao total dos incorridos no período que está demonstrado no quadro 4.

Também ocorre crédito sobre o valor referente à devolução de vendas, sendo elas não-monofásicas (Credita-se do valor referente ao tributo na compra e debita-se na saída da mercadoria), devendo ser considerado o valor das mercadorias recebidas na devolução. Feitas as adições de todas as contas que geram crédito tributário de PIS/PASEP e COFINS, obtém-se a base de cálculo do crédito tributário, da qual se deduz o valor referente à devolução de compra, chegando-se então a base de cálculo do crédito tributário. Para que se obtenha o valor referente ao crédito dos tributos, aplica-se as alíquotas de 1,65% para PIS/PASEP e de 7,60% para a COFINS sobre a base de cálculo do crédito tributário. Ao final é feita a apuração dos tributos a serem pagos ou, se os créditos forem maiores que os débitos, a serem compensados em períodos posteriores, no caso da empresa em estudo, apurando os tributos com base no lucro real, percebe-se que seus créditos são maiores que seus débitos, resultando assim em um crédito a ser compensado em períodos posteriores.

4.2 Apuração dos tributos com base no Lucro Presumido

Assim como no lucro real, foi feita a apuração dos tributos com base no lucro pre-

sumido a partir de dados obtidos das demonstrações dos resultados. O quadro 5 apresenta a apuração da CSLL com base na tributação pelo lucro presumido para a empresa em estudo.

QUADRO 5: APURAÇÃO DA CSLL COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO				
Descrição		2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
1.	Receita Bruta	R\$ 3.742,00	R\$ 247.933,45	R\$ 523.181,58
2.	Exclusões	R\$ 39,30	R\$ 2.229,44	R\$ 261,84
2.1	Vendas Canceladas e Devoluções	R\$ 39,30	R\$ 2.229,44	R\$ 261,84
3.	Receita Bruta Ajustada (1-2)	R\$ 3.702,70	R\$ 245.704,01	R\$ 522.919,74
3.1	Base de Cálculo (12% de 3)	R\$ 444,32	R\$ 29.484,48	R\$ 62.750,37
4.	Outras Receitas e Ganhos	R\$ 249,57	R\$ 205,68	R\$ 1.699,92
4.1	Receitas Financeiras	R\$ 249,57	R\$ 205,68	R\$ 1.699,92
5.	Base de Cálculo para CSLL (3.1+4)	R\$ 693,89	R\$ 29.690,16	R\$ 64.450,29
6.	Alíquota 9% CSLL a pagar	R\$ 62,45	R\$ 2.672,11	R\$ 5.800,53

Fonte: Elaborado pelo Autor

O quadro 5 demonstra como é efetuada a apuração da CSLL com base no lucro presumido, observa-se que a apuração do lucro presumido parte da receita bruta, ou seja, a receita obtida com as vendas. Desta são excluídos os valores referentes à devolução de vendas, deste cálculo obtém-se a receita bruta ajustada. Ao apurar a receita bruta ajustada, a esta se aplica o percentual de 12% para que seja obtida a primeira base de cálculo do tributo.

Depois de obtida a primeira base de cálculo, a ela se soma o valor referente às receitas financeiras, obtendo-se o valor referente à base de cálculo a qual será aplicada o percentual de 9% para seja encontrado o valor da CSLL a pagar. No quadro 6, demonstra-se como é feita a apuração do IRPJ da empresa do ramo de comércio em estudo, com base no lucro presumido.

QUADRO 6: APURAÇÃO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO				
Descrição		2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
1.	Receita Bruta	R\$ 3.742,00	R\$ 247.933,45	R\$ 523.181,58
2.	Exclusões	R\$ 39,30	R\$ 2.229,44	R\$ 261,84
2.1	Vendas Canceladas e Devoluções	R\$ 39,30	R\$ 2.229,44	R\$ 261,84
3.	Receita Bruta Ajustada (1-2)	R\$ 3.702,70	R\$ 245.704,01	R\$ 522.919,74
3.1	Base de Cálculo (8% de 3)	R\$ 296,22	R\$ 19.656,32	R\$ 41.833,58
4.	Outras Receitas e Ganhos	R\$ 249,57	R\$ 205,68	R\$ 1.699,92
4.1	Receitas Financeiras	R\$ 249,57	R\$ 205,68	R\$ 1.699,92
5.	Base de Cálculo para IRPJ (3.1+4)	R\$ 545,79	R\$ 19.862,00	R\$ 43.533,50
6.	Alíquota 15% IRPJ a pagar	R\$ 81,87	R\$ 2.979,30	R\$ 6.530,02

Fonte: Elaborado pelo Autor

Pode-se observar que assim como a CSLL, a apuração do IRPJ com base no lucro presumido leva em consideração a receita bruta, devendo desta serem excluídos os valores referentes às devoluções, para que assim se possa obter a receita bruta ajustada. A esta é aplicada o percentual de 8% para obter-se a primeira base de cálculo, sendo este o percentual previsto para uma empresa do ramo de comércio. Após encontrar a primeira base de cálculo, a ela adiciona-se o valor referente às receitas financeiras, obtendo-se assim o valor que é utilizado como base de cálculo para o IRPJ, valor base este que deverá ser aplicado uma alíquota de 15% para obtenção do valor do IRPJ. No caso de a referida base ser superior a R\$ 60.000,00 no trimestre, deverá ser aplicada uma alíquota de 10% adicional sobre o excedente.

QUADRO 7: APURAÇÃO DO PIS/PASEP E COFINS COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO				
Descrição		2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
1.	Receita Bruta	R\$ 3.742,00	R\$ 247.933,45	R\$ 523.181,58
1.1	Venda de Mercadorias	R\$ 3.742,00	R\$ 247.933,45	R\$ 523.181,58
2.	Deduções	R\$ 39,30	R\$ 2.229,44	R\$ 261,84
2.1	Devoluções de Vendas	R\$ 39,30	R\$ 2.229,44	R\$ 261,84
3	Base de Cálculo	R\$ 3.702,70	R\$ 245.704,01	R\$ 522.919,74
	Pis/Pasep - 0,65%	R\$ 24,07	R\$ 1.597,08	R\$ 3.398,98
	Cofins - 3%	R\$ 111,08	R\$ 7.371,12	R\$ 15.687,59

Fonte: Elaborado pelo Autor

Para cálculo do Pis/Pasep e Cofins, parte-se da receita bruta com vendas, desta deduzem-se os valores referentes às devoluções de vendas, chegando-se à base de cálculo. Depois de encontrada a base de cálculo, a ela aplica-se as alíquotas de 0,65% para Pis/Pasep e 3% para Cofins, para que seja localizado o valor dos referidos tributos.

4.3 Apuração dos tributos com base no Simples Nacional

Apresentam-se a seguir os demonstrativos da apuração com base no simples nacional na empresa em estudo.

QUADRO 8: APURAÇÃO DOS TRIBUTOS COM BASE NO SIMPLES NACIONAL									
	Mês Referência								
	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Receita Bruta Mês			3.742,00	70.295,54	80.217,88	97.420,03	146.022,72	193.621,81	183.537,05
Receita Acumulados Simples (Últimos 12 meses)	-	-	-	3.742,00	74.037,54	154.255,42	251.675,45	397.698,17	591.319,98
Total de Meses	0	1	2	3	4	5	6	7	8
Receita Média/mês	-	-	-	1.247,33	18.509,39	30.851,08	41.945,91	56.814,02	73.915,00
Receita Média/ano	-	-	-	14.968,00	222.112,62	370.213,01	503.350,90	681.768,29	886.979,97
Alíquota Simples	-	-	4,00%	4,00%	5,47%	6,84%	6,84%	7,54%	7,60%
Tributos									
Valor a recolher									
IRPJ	-	-	-	-	-	263,03	394,26	677,68	642,38
CSLL	-	-	-	-	-	302,00	452,67	677,68	642,38
COFINS	-	-	-	-	689,87	925,49	1.387,22	2.013,67	1.927,14
PIS/PASEP	-	-	-	-	-	224,07	335,85	484,05	458,84
CPP	-	-	102,91	1.933,13	2.205,99	2.679,05	4.015,62	5.789,29	5.542,82
ICMS	-	-	46,78	878,69	1.492,05	2.269,89	3.402,33	4.956,72	4.735,26
Total Imposto/Mês	-	-	149,68	2.811,82	4.387,92	6.663,53	9.987,95	14.599,08	13.948,82

Fonte: Elaborado pelo Autor

Para o cálculo dos tributos no simples nacional, parte-se da receita bruta com vendas no mês, sendo esta a base de cálculo dos tributos. Depois de encontrada a base de cálculo, utiliza-se a média das receitas dos últimos doze meses anteriores ao período de apuração, sendo esta multiplicada por doze para que se possa encontrar a receita média anual, receita essa utilizada como base para que seja utilizada a alíquota correta no período de apuração.

Pode-se observar no quadro 8, que a empresa em estudo teve início a suas atividades no mês de abril de 2015. Observa-se que nos meses de abril e maio a empresa não teve receita, não ocorrendo então incidência de tributos nestes. A empresa em estudo iniciou suas atividades dentro do ano referência, não tendo um ano em atividade completo, por a mesma não ter doze meses anteriores ao período de apuração, deve-se levar em consideração para determinação da alíquota a ser empregada na apuração dos tributos, a média da receita acumulada dos meses que precedem ao período de apuração, depois de calculada a média, a esta se multiplica por doze, valor referente à quantidade de meses no ano, para que possa ser apurado o percentual dos tributos a recolher sobre a receita auferida no período de apuração. Depois de apresentadas as apurações dos tributos, no quadro 9 apresenta-se a demonstração do comparativo entre os regimes de tributação.

QUADRO 9: COMPARATIVO ENTRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO (ANUAL)			
Regime de Tributação			
Tributo	Lucro Real	Lucro Presumido	Diferença (R\$)
IRPJ	185,23	9.591,19	9.405,96
CSLL	111,14	8.535,09	8.423,95
PIS/PASEP	-	5.020,12	5.020,12
COFINS	-	23.169,79	23.169,79
TOTAL	296,37	46.316,19	46.019,82
Regime de Tributação			
Tributo	Lucro Real	Simple Nacional	Diferença (R\$)
IRPJ	185,23	1.977,35	1.792,12
CSLL	111,14	2.074,73	1.963,59
PIS/PASEP	-	1.502,82	1.502,82
COFINS	-	6.943,39	6.943,39
TOTAL	296,37	12.498,29	12.201,92
Regime de Tributação			
Tributo	Simple Nacional	Lucro Presumido	Diferença (R\$)
IRPJ	1.977,35	9.591,19	7.613,84
CSLL	2.074,73	8.535,09	6.460,36
PIS/PASEP	1.502,82	5.020,12	3.517,30
COFINS	6.943,39	23.169,79	16.226,40
TOTAL	12.498,29	46.316,19	33.817,90

Fonte: Elaborado pelo Autor

Na análise dos resultados alcançados, pode-se perceber que na forma de tributação com base no lucro real, a empresa gerou um crédito tributário de PIS/PASEP e COFINS maior do que seu débito, fazendo com que não ocorra recolhimento no período. Comparando-se os totais de tributos a serem pagos por cada um dos regimes analisados, percebe-se que sob o regime de tributação com base no lucro real, que é o regime adotado pela empresa, esta deveria pagar um montante no valor de R\$296,37. Baseando-se no regime do lucro presumido, a empresa recolheria um montante no valor de R\$46.316,19. Observa-se uma diferença no valor de R\$46.019,82. Caso a empresa optasse pela tributação com base no simples nacional, a mesma teria que recolher R\$12.498,29, o que aumentaria seu ônus tributário em relação ao lucro real em R\$12.201,92. Comparando-se o simples nacional em relação ao lucro presumido, percebe-se que o primeiro é menos oneroso tributariamente, observa-se uma diferença de R\$33.817,90 no ônus tributário. Pela análise das diferenças apuradas entre os regimes, percebe-se que a empre-

sa optou pelo enquadramento no melhor regime tributário, que é o lucro real.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa se propôs, com o objetivo de apurar e demonstrar qual o melhor regime de tributação a ser adotado pela empresa objeto do estudo, sendo utilizados nesta pesquisa dados obtidos de relatórios financeiros referentes aos meses de abril a dezembro do ano de 2015. Em virtude da enorme carga tributária brasileira, faz-se necessário que empresários em conjunto com seus contadores tomem a decisão sobre o melhor regime de tributação a se optar, para que assim consigam obter uma economia tributária. A partir do estudo realizado, pode-se constatar pelos resultados obtidos sobre a analogia entre as formas de tributação do lucro real, lucro presumido e simples nacional, uma grande diferença entre os valores dos tributos a serem pagos em cada regime de apuração. Observa-se que para o cálculo dos tributos federais IRPJ e CSLL no regime de tributação do lucro real, considera-se como base de cálculo o valor referente ao lucro do período, enquanto os outros dois regimes consideram como base de cálculo a receita auferida no período, como a empresa obteve lucro apenas no quarto trimestre, somente o referido trimestre está passivo de cobrança no regime de tributação do lucro real, enquanto nos regimes de tributação do lucro presumido e simples nacional, independente de lucro ou prejuízo no período, todos os trimestres encontram-se passíveis de tributação, causando assim uma tributação bem mais onerosa que a do lucro real. Com base nas informações obtidas por este trabalho, conclui-se que a empresa em estudo apresenta como menos onerosa, sua apuração com base no regime de apuração do lucro real, regime adotado corretamente pela mesma. Percebe-se que de acordo com os resultados obtidos após um comparativo e análise dos tributos com base nos refe-

ridos regimes de tributação, a empresa em estudo deverá continuar no regime de tributação do lucro real por pelo menos mais um ano. Observa-se ainda que no período em análise, com base no lucro real, a empresa apurou ao final do ano um crédito de PIS/PASEP e COFINS a ser utilizado no período subsequente, bem como um prejuízo acumulado que poderá ser utilizado em parte posteriormente para abater parte do imposto a recolher.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional - Lei 5172/66**. Disponível em: <http://presrepublica.jus-brasil.com.br/legislacao/91647/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66>, acessado em: 23/04/2016.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm, acessado em 22/08/2016.

BRASIL. **LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm, acessado em: 03/05/2016.

CARLIN, E. L. B. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2014.
GUBERT, P. A. P. **Planejamento Tributário—Análise Jurídica e Ética**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2003

PINTO, L. J. S. **Contabilidade Tributária**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2013.

POHLMANN, M. C. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: Iesde Brasil S.A., 2012.

REIS, L. G.; GALLO, M. F.; PEREIRA, C. A. **Manual de Contabilização**

ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2012.

SÁ, A. L. de. **Dicionário de Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, A. C. R. da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2008.

Tabela Simples Nacional – Anexo I. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/simples-nacional-anexoI.html>, acessado em: 31/08/2016.

TÔRRES, H. T. **Tratado de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Saraiva 2003.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos / Robert K. Yin;** trad. Daniel Grassi - 2. ed. -Porto Alegre: Bookman, 2001.

ZUCATO, L.C.; BIANCHI, M.; BARASUOL, E.E.; BLUM, C.W. **Planejamento Tributário: Um Estudo Comparativo as Formas de Tributação para Pessoa Jurídica - com base no Lucro Real e Presumido.** XIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa-PB, 05 a 07 de dezembro de 2007. 16p. Disponível em: <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1589/1589>, acessado em: 15/03/2016.