

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LIDIANE INÊS WEILER

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
Estudo de caso de uma Indústria Madeireira

São Leopoldo
2021

LIDIANE INÊS WEILER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
Estudo de caso de uma Indústria Madeireira**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Ms. Jonas Ismael da Silva

São Leopoldo

2021

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida, por tudo que vivi e aprendi, pois cada acontecimento contribui para que me torne uma pessoa melhor.

Sou grata à minha família pelo seu amor, carinho, compreensão e apoio ao longo do curso de graduação.

Deixo um agradecimento especial ao meu orientador, Prof. Ms. Jonas Ismael da Silva, pela sua paciência, atenção e comprometimento durante o todo o processo de desenvolvimento deste trabalho. Quero agradecer também por estar sempre disponível em todos os momentos que necessitei de sua ajuda e seus conselhos, desde o primeiro contato em busca de orientações para desenvolver um bom trabalho.

Também quero agradecer a todos os professores, tutores, colegas e demais pessoas que de alguma forma contribuíram para essa etapa tão especial e importante da minha vida! Muito obrigada a todos!

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo identificar através do planejamento tributário e com base nas demonstrações contábeis o regime tributário mais vantajoso de uma indústria madeireira, localizada no estado do Rio Grande do Sul, para os anos de 2018, 2019, 2020. No referencial teórico abordou-se a contabilidade, seus usuários e as demonstrações contábeis, bem como o sistema tributário nacional, os tributos, as formas de tributação e o planejamento tributário. Na metodologia utilizou-se o método dedutivo, classificando a pesquisa quanto a natureza como aplicada, com abordagem quantitativa. Em relação aos objetivos, enquadra-se como descritiva, e quanto aos procedimentos técnicos, classifica-se como documental. A coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa documental, via arquivo digital, obtidas diretamente na empresa, já o tratamento destes dados, referentes aos anos de 2018, 2019 e 2020, iniciou pela extração dos valores das demonstrações contábeis, que posteriormente foram inseridos em planilhas para a realização dos cálculos. A análise dos dados, obtidos nas apurações dos tributos, foi comparada, visando identificar a forma de tributação menos onerosa para a organização adotar para o ano de 2021. Nos resultados foram apresentados os cálculos para os regimes tributários com base no lucro real e lucro presumido, onde, no acumulado dos períodos, em consonância ao lucro real a organização teria um desembolso de R\$4.419.923,38, enquanto pelo lucro presumido, este montante é de R\$3.941.399,86. Conclui-se que, a opção pelo lucro presumido promove uma economia de R\$478.523,52, e assim, conclui-se que esta é a melhor opção para a organização adotar em 2021.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Contabilidade. Tributos.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estrutura básica do balanço patrimonial	19
Quadro 2 – Esquema básico de apuração do Lucro Real	35
Quadro 3 – Resumo Elisão x Evasão Fiscal	40

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Percentuais para base de cálculo lucro presumido	33
Tabela 2: Receita Bruta.....	46
Tabela 3 - Segregação das Receitas 2018	47
Tabela 4 - Segregação das Receitas 2019	48
Tabela 5 - Segregação das Receitas 2020	48
Tabela 6 – Receitas Financeiras sem variação cambial ativa	49
Tabela 7 – Resultado antes do IRPJ e CSLL.....	50
Tabela 8 – Receita Mercado Interno	51
Tabela 9 - Compras.....	52
Tabela 10 – Folha de Pagamento	52
Tabela 11 – Encargos sobre a Folha de Pagamento 2018	55
Tabela 12 - Encargos sobre a Folha de Pagamento 2019	56
Tabela 13 - Encargos sobre a Folha de Pagamento 2020	56
Tabela 14 – Cálculo do ISS.....	58
Tabela 15 - Débitos PIS e COFINS não cumulativo 2018.....	59
Tabela 16 - Débitos PIS e COFINS não cumulativo 2019.....	60
Tabela 17 - Débitos PIS e COFINS não cumulativo 2020.....	60
Tabela 18 – Créditos de PIS e COFINS.....	61
Tabela 19 – Saldo de Créditos	62
Tabela 20 – Apuração da CSLL Lucro Real Anual.....	64
Tabela 21 - Apuração da IRPJ Lucro Real Anual.....	64
Tabela 22 – Resumo Lucro Real.....	65
Tabela 23 – PIS e COFINS Cumulativo	66
Tabela 24 – Base de Cálculo IRPJ e CSLL Lucro Presumido.....	67
Tabela 25 – CSLL a Recolher	68
Tabela 26 – Apuração IRPJ 2018	69
Tabela 27 – Apuração IRPJ 2019	69
Tabela 28 – Apuração IRPJ 2020	70
Tabela 29 – Resumo Lucro Presumido	70
Tabela 30 – Comparativo Lucro Real x Lucro Presumido	71

LISTA DE SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
BP	Balanço Patrimonial
CF	Constituição Federal
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DLPA	Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FAT	Fundo de Amparo ao Trabalhador
FAP	Fator Acidentário de Prevenção
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e intermunicipal e Comunicação
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto Sobre Serviços
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
NBR	Normas Brasileiras de Regulação
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PERDCOMP	Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de compensação
PIB	Produto Interno Bruto

PIS	Programa de Integração Social
PL	Patrimônio Líquido
RAT	Riscos Ambientais do Trabalho
RFB	Receita Federal do Brasil
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
SEST	Serviço Social do Transporte
SPE	Sociedade com Propósito Específico
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STN	Sistema Tributário Nacional
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	10
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos	11
1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	12
1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	12
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	14
2.1 CONTABILIDADE	14
2.1.1 Usuários e os ramos da contabilidade	15
2.1.2 Contabilidade Tributária	16
2.1.3 Demonstrações Contábeis	17
2.1.3.1 Balanço Patrimonial.....	18
2.1.3.2 Demonstração do Resultado do Exercício	21
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	23
2.2.1 Tributos	25
2.2.1.1 Tributos incidentes nas empresas.....	27
2.2.2 Formas De Tributação	32
2.2.2.1 Lucro Presumido	32
2.2.2.2 Lucro Real	34
2.2.2.3 Lucro Arbitrado.....	36
2.2.2.4 Simples Nacional.....	37
2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	38
2.3.1 Processo de Planejamento Tributário	39
2.3.2 Elisão Fiscal e Evasão Fiscal	39
3 METODOLOGIA	42
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	42
3.2 SUJEITO DA PESQUISA.....	43
3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	44
3.4 ANÁLISE DOS DADOS.....	44
3.5 LIMITAÇÃO DO MÉTODO	44

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	46
4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS	46
4.2 ANÁLISE DOS DADOS.....	53
4.2.1 Regimes Tributários	53
4.2.2 Cálculos dos Tributos	54
4.2.2.1 Tributos com base no Lucro Real.....	54
4.2.2.1.1 <i>CPP e FGTS</i>	54
4.2.2.1.2 <i>ICMS e IPI</i>	57
4.2.2.1.3 <i>ISS</i>	57
4.2.2.1.4 <i>PIS e COFINS</i>	58
4.2.2.1.5 <i>IRPJ e CSLL</i>	63
4.2.2.2 Tributos com base no Lucro Presumido	66
4.2.2.2.1 <i>PIS e COFINS Cumulativo</i>	66
4.2.2.2.2 <i>IRPJ e CSLL</i>	67
4.2.3 Regime mais vantajoso	71
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	73
REFERÊNCIAS	75
ANEXO A – DÉBITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO	81
ANEXO B – CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO	82
ANEXO C – DÉBITOS DE PIS E COFINS CUMULATIVO	83
ANEXO D – BASE DE CÁLCULO IRPJ LUCRO PRESUMIDO	84
ANEXO E – BASE DE CÁLCULO CSLL LUCRO PRESUMIDO	85

1 INTRODUÇÃO

Neste primeiro capítulo apresenta-se a contextualização do tema, o problema de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos, bem como a delimitação do tema e relevância do estudo, ao final, a estrutura do trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A história da contabilidade é muito antiga, onde surgiu com o intuito de proteção, de quantificar e de evidenciar a riqueza patrimonial dos indivíduos, e desde então vem evoluindo e se aprimorando. (SÁ, 2010; HENDRIKSEN; BREDAS, 2010; IUDÍCIBUS, 2015; SCHMIDT; SANTOS, 2008).

Dentre as evoluções ocorridas, destaca-se o momento no qual percebeu-se que não bastava somente escriturar, e sim, era necessário compreender o que se passava com o patrimônio e suas alterações, bem como realizar projeções com base nessas informações. (SÁ, 2010).

O instrumento que fornece estes elementos é a contabilidade, coletando dados e transformando-os em relatórios úteis para os gestores e demais interessados. (MARION, 2009). A contabilidade pode ser definida como uma ciência social que visa o controle do patrimônio, por meio do registro de dados, com o objetivo de fornecer informações imprescindíveis para a tomada de decisão. (RIBEIRO, 2013a; SOUZA, 2016; MORAES JUNIOR, 2013; MARION; SANTOS, 2018).

Estas informações são elaboradas conforme os ramos de conhecimentos da contabilidade: financeira, gerencial e tributária, atendendo as necessidades particulares de cada usuário. (OTT, 2012b; STRAUSS; RAIMUNDINI, 2013). Nesse contexto, contabilidade tributária é o ramo encarregado de realizar estudos relativos aos tributos, incidentes sobre as operações da empresa e seus reflexos, observando a legislação vigente. Além disso, seu propósito é minimizar os desembolsos com tributos. (FABRETTI, 2017; POHLMANN, 2010).

No entanto, a complexidade do sistema tributário brasileiro, e suas constantes alterações dificultam a administração tributária. (PÊGAS, 2017). Conforme o IBPT, desde que a Constituição Federal foi promulgada em 1988, foram criadas 320.343 normas tributárias, o que representa em média 46 normas para cada dia útil.

Por este motivo, os tributos necessitam de atenção dos gestores e contadores, além de que, no Brasil a carga tributária é elevada, em 2019, segundo dados do Tesouro Nacional, a carga tributária bruta correspondia a 33,17% do PIB, comprometendo uma parcela significativa de recursos das organizações. (OLIVEIRA *et al.*, 2015; BRASIL, 2019; CREPALDI, 2019).

Nas empresas brasileiras, cerca de 33% do faturamento é comprometido somente com o pagamento de tributos, o que pode representar 51,51% do lucro líquido apurado. (CREPALDI, 2019).

Além disso, com o avanço da tecnologia e o advento do SPED, a fiscalização torna-se cada vez mais eficiente, pressionando as organizações a deixar de ver o pagamento de tributos somente como cumprimento de obrigação e, utilizar o planejamento tributário. (CREPALDI, 2019).

Tanto o SPED, quanto o planejamento tributário são tarefas importantes para as organizações, e elaborados pela área da contabilidade tributária. O planejamento tributário é imprescindível para todos os contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, assim, identificando com antecedência a alternativa tributária legal menos dispendiosa. (CHAVES, 2017; CREPALDI, 2019). O planejamento tributário consiste em aprimorar a gestão fiscal por meio de um estudo, utilizando medidas lícitas com o objetivo de reduzir ou postergar o pagamento de tributos. (POHLMANN, 2010; CHAVES, 2017).

Dessa forma, esta pesquisa visa responder a seguinte questão: Qual o regime tributário mais vantajoso para uma indústria madeireira?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar através do planejamento tributário o regime tributário mais vantajoso de uma indústria madeireira, localizada no estado do Rio Grande do Sul, para os anos de 2018, 2019, 2020.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) identificar que regimes tributários a organização poderá se enquadrar;

- b) realizar o cálculo dos tributos de acordo com as demonstrações contábeis dos anos 2018, 2019 e 2020;
- c) identificar qual o regime mais vantajoso para empresa se enquadrar no ano de 2021.

1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O planejamento tributário se baseia no desempenho da organização, evidenciado em suas demonstrações contábeis, em vista disso cada empresa terá seus próprios resultados.

Por se tratar de um estudo de caso, o trabalho tem como fator de delimitação a análise da realidade de uma única organização, pois está focado especificamente em realizar um planejamento tributário, de uma indústria do ramo madeireiro, localizada na região sul, do estado do Rio Grande do Sul. Portanto, não visa, qualquer generalização.

1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

O presente estudo justifica-se pelo fato de que a carga tributária brasileira é elevada e gera desembolsos significativos no pagamento de tributos. Em consequência, minimiza o resultado das organizações, fato que preocupa empresários e contadores.

Dessa forma, conhecer os tributos bem como as opções de regimes tributários existentes é extremamente importante, e atualmente não deve mais ser considerada uma mera atribuição do contador. Os empreendedores devem compreender os dados apresentados pela contabilidade, e assim, tomar decisões assertivas, realizar uma boa gestão, obtendo sucesso no seu negócio. No entanto, caso não possuam tal compreensão, os empresários, devem buscar auxílio de um consultor, que geralmente é o próprio contador, e contratar serviços de assessoria.

Tendo em vista a relevância dos dispêndios com tributos, a escolha da forma de tributação não pode ser analisada exclusivamente no momento do pagamento. É imprescindível a realização de um estudo prévio, baseado nas operações realizadas em exercícios passados, para aplicar no exercício vindouro.

Para esta análise utiliza-se o planejamento tributário, uma ferramenta essencial que busca uma alternativa lícita menos onerosa, e por meio de seus resultados permite a utilização mais eficiente dos recursos da organização. Além disso, sua realização aprimora o conhecimento, não somente dos tributos, mas também da trajetória da empresa, contribuindo para a tomada de decisões.

Nesse sentido, a pesquisa é de interesse dos empresários, beneficia as empresas em geral, e a empresa em estudo, por proporcionar oportunidade de avaliar a forma de tributação, verificar se a empresa está utilizando o regime tributário mais adequado e menos oneroso. E assim, tendo subsídios para planejar períodos futuros.

Por fim, na condição de concluinte de curso, assim como, para os demais colegas e comunidade acadêmica em geral, o presente estudo permite aprofundar e consolidar os conhecimentos adquiridos em aula, bem como elaborar planejamentos tributários profissionalmente para outras organizações.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos, no capítulo 1 apresenta-se a introdução, onde se contextualiza o tema, e o problema de pesquisa, seguindo-se dos objetivos, bem como a delimitação do tema e relevância do estudo.

O capítulo 2, do referencial teórico, discorre sobre os conceitos pertinentes ao planejamento tributário, que fundamentam e viabilizam este estudo, onde são abordados conceitos de contabilidade e suas demonstrações, tributos e as formas de tributação, finalizando com o planejamento tributário, elisão e evasão fiscal.

No capítulo 3, é apresentada a metodologia do trabalho onde são apontados os métodos de pesquisa, a classificação e o sujeito da pesquisa, bem como, a forma de coleta, tratamento e análise dos dados, encerrando o capítulo com as limitações da pesquisa.

No capítulo 4 são apontados os resultados obtidos por meio da realização do planejamento tributário. Por fim, no capítulo 5 são reveladas as conclusões e considerações finais, encerrando o estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo aborda-se a fundamentação teórica do tema em estudo, onde, primeiramente tratará sobre a contabilidade, seus conceitos e ramos, em seguida, explanará acerca das demonstrações contábeis, que serão utilizadas na realização do trabalho. Logo após, versa sobre o Sistema Tributário Nacional, as definições de tributos, bem como as formas de tributação existentes, encerrando-se com o planejamento tributário, e a diferença entre elisão e evasão fiscal.

2.1 CONTABILIDADE

A história da contabilidade é muito antiga e sempre auxiliou as pessoas em momentos decisivos. Com o passar do tempo o governo passou a usufruir dela, com o objetivo de arrecadar tributos, dessa forma, tornando-a obrigatória para as organizações. (MARION; SANTOS, 2018).

A contabilidade é uma ciência que por meio de suas técnicas, estuda e controla o patrimônio das entidades e suas variações. Deste modo, visa atender sua principal finalidade, fornecer informações, úteis para a tomada de decisão. (RIBEIRO, 2013a).

Portanto, qualquer movimentação, passível de mensuração monetária é registrada pela contabilidade, que sintetiza os dados e transforma em relatórios, revelando a real situação da empresa. Estes relatórios permitem relembrar os fatos ocorridos, analisar os resultados, bem como as causas que levaram a eles, e assim planejar o futuro. (MARION; SANTOS, 2018).

O objetivo da contabilidade, de acordo com Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade, consiste na correta demonstração do patrimônio, bem como a percepção e investigação de suas mutações. Sob a ótica pragmática, procura fornecer informações econômicas, financeiras, do patrimônio das entidades e suas mutações. (CFC, 2008). Nesse sentido, a seguir serão apresentados os ramos da contabilidade e quem são os usuários interessados em suas informações.

2.1.1 Usuários e os ramos da contabilidade

Segundo Ott (2012b, p. 18) “o grupo de usuários da informação contábil é mais amplo e diversificado”. Strauss e Raimundini (2013, p.44), corroboram ao dizer que “a contabilidade não tem apenas um único uso, um único usuário”.

Desta forma, as informações geradas pela contabilidade são de interesse de usuários classificados como internos ou externos. Os usuários internos são aqueles pertencentes a entidade, como por exemplo, proprietários, diretores, administradores e gestores, cujo foco principal é a análise do balanço, com o intuito de obter subsídios para a tomada de decisão. (PADOVEZE, 2010).

Os usuários externos são pessoas que não pertencem a organização, porém, possuem algum interesse específico na empresa, como por exemplo, bancos, fornecedores, clientes, investidores, cujo interesse é a situação financeira ou econômica. Já o governo, visa verificar a geração de receitas e lucros, bem como, a fidedignidade do recolhimento de tributos. (PADOVEZE, 2010).

No entanto, para atender as demandas específicas de cada usuário, a contabilidade apresenta ramificações. (OTT, 2012b). De acordo com Strauss e Raimundini (2013) a contabilidade possui três grandes ramos: a contabilidade financeira, gerencial e tributária.

A contabilidade financeira ou societária, visa atender especialmente usuários externos, que geralmente só tem acesso às informações que são divulgadas pela empresa. (STRAUSS; RAIMUNDINI, 2013; SALOTTI *et al.*, 2019). Seu objetivo é evidenciar a posição patrimonial, financeira e de resultado, atendendo questões legais como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Conselho Federal de Contabilidade, Comissão de Valores Mobiliários, entre outras. (OTT, 2012b; GIL; BIANCOLINO; BORGES, 2010).

Na contabilidade gerencial, geralmente os usuários possuem acesso facilitado e customizado, ela tem a finalidade de atender as necessidades dos gestores no processo de tomada de decisão. (STRAUSS; RAIMUNDINI, 2013; SALOTTI *et al.*, 2019). No entendimento de Crepaldi (2011, p. 6) o propósito da contabilidade gerencial é “a melhor utilização de recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle de insumos, efetuado por um sistema de informação gerencial”.

Dentre os ramos da contabilidade, também tem a contabilidade tributária que será abordada no próximo sub capítulo de maneira mais profunda.

2.1.2 Contabilidade Tributária

A contabilidade tributária ou fiscal é o ramo da contabilidade que tem por objetivo a aplicação prática, do estudo acerca da apuração de tributos, tendo por base as regras e normas fiscais, bem como a legislação tributária vigente. (FABRETTI, 2017; POHLMANN, 2010).

A contabilidade tributária é entendida aqui como um instrumento necessário para identificar, mensurar e informar o impacto causado pelos tributos no patrimônio de uma organização. Trata-se, portanto, de uma ferramenta importante para a gestão de tributos, que consiste na escolha das melhores alternativas de tributação disponíveis na legislação tributária para uma organização. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

A contabilidade tributária visa apurar com precisão o resultado do exercício, para posteriormente atender as exigências legais sobre o lucro, formando as provisões para o recolhimento de tributos. Para alcançar esse objetivo é necessário o estudo, registro e controle das mutações patrimoniais, por meio da escrituração contábil. (FABRETTI, 2017).

Segundo Crepaldi (2019), as funções e atividades da contabilidade tributária são:

- a) escrituração e controle;
- b) orientação;
- c) planejamento tributário.

A escrituração e controle consiste na escrituração fiscal das atividades da empresa, apuração de tributos a recolher e seus prazos, cumprimento de obrigações acessórias, assim como a apuração e registro do lucro tributável, obedecendo os princípios fundamentais da contabilidade. (CREPALDI, 2019).

O planejamento tributário visa projetar as operações com o propósito de averiguar as obrigações tributárias de cada uma das possíveis alternativas legais, para reduzir a carga fiscal. (CREPALDI, 2019).

O método da contabilidade tributária consiste basicamente em elaborar o planejamento tributário, relatórios contábeis eficazes, controle das despesas indedutíveis e receitas não tributáveis para a correta apuração das bases de cálculo dos tributos. Para isso é necessário conhecimento da legislação tributária e de contabilidade. (FABRETTI, 2017).

Portanto, a contabilidade tributária não se limita somente a apuração de tributos, também atua no planejamento tributário, fornecendo informações com as quais os gestores poderão prever os efeitos tributários, oriundos das decisões operacionais da organização. (SALOTTI *et al.*, 2019).

Para a realização do planejamento tributário é necessário conhecer e utilizar algumas das demonstrações elaboradas pela contabilidade, por este motivo o próximo sub capítulo versa sobre as demonstrações contábeis.

2.1.3 Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis brasileiras são basicamente regidas pela Lei 6.404/1976. Além desta, também são complementadas pela Lei no 11.638/2007, e a Lei no 11.941/2009, aplicadas às empresas de grande porte.

Conforme Ribeiro (2013b), as demonstrações contábeis consistem em relatórios elaborados pela escrituração mantida pela entidade e são denominadas de demonstrações financeiras pela Lei nº 6.404/1976. De acordo com o artigo 176 da referida Lei, ao final de cada exercício social deverão ser elaboradas as demonstrações contábeis:

- a) balanço patrimonial (BP);
- b) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (DLPA);
- c) demonstração do resultado do exercício (DRE);
- d) demonstração dos fluxos de caixa (DFC); e,
- e) se companhia aberta, demonstração do valor adicionado (DVA).

Para Marion e Santos (2018), as demonstrações contábeis são o resultado da coleta de dados efetuada pela contabilidade, para atender as necessidades dos usuários. Já Ludícibus *et al.* (2021) resumem como o conjunto de informações que representa a prestação de contas.

Segundo Ribeiro (2013b, p. 566) “o objetivo das demonstrações contábeis é proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho, e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários”. Assim como almejam apresentar os resultados da gestão e sua capacidade na prestação de contas referente aos recursos que lhe foram confiados.

RIBEIRO (2013b). O balanço patrimonial é umas das principais demonstrações contábeis, por isso será conceituada no próximo sub capítulo.

2.1.3.1 Balanço Patrimonial

Segundo Ribeiro (2013a) o balanço patrimonial (BP) consiste em um relatório que evidencia de forma resumida a situação do patrimônio da empresa, quantitativa e qualitativamente. Ribeiro (2013b) destaca que nele deve constar todos os bens e direitos (ativo), as obrigações (passivo) e o patrimônio líquido.

Para Iudícibus (2017, p. 40) o BP “reflete a posição das contas patrimoniais” ao final de determinado período. Já Marion e Santos (2018), considera que o BP é o relatório mais importante gerado pela contabilidade, justificando que por meio dele é verificada a saúde financeira e econômica da empresa ao final de um ano ou data prefixada.

Além disso, este demonstrativo é composto basicamente de três partes fundamentais: ativo, passivo e patrimônio líquido, e cada uma destas partes possui seus grupos de contas. As contas pertencentes ao ativo que são apresentadas em ordem decrescente de grau de liquidez, e as contas do passivo em ordem decrescente de exigibilidade. (ASSAF NETO, 2020).

As contas que compõem o ativo representam recursos dos quais a empresa espera benefícios econômicos futuros, ou seja, evidenciam onde os recursos da empresa foram aplicados. Já as contas do passivo contêm as exigibilidades e obrigações, ou seja, as origens de recursos de terceiros. Enquanto as contas do PL compreendem o valor líquido da empresa, as origens de recursos próprios, dos sócios ou acionistas. (IUDÍCIBUS *et al.*, 2021, ASSAF NETO, 2020).

De acordo com Assaf Neto, (2020) a origem do conceito de balanço é dada pelo equilíbrio existente entre as partes que o compõem, onde ao lado esquerdo são apresentadas as contas do ativo, e ao lado direito as contas do passivo e patrimônio líquido (PL). Dessa forma, a equação contábil básica é:

$$\text{ATIVO} = \text{PASSIVO} + \text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}$$

Quadro 1 - Estrutura básica do balanço patrimonial

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Circulante - AC		Passivo Circulante - PC	
Ativo Não Circulante - ANC		Passivo Não Circulante - PNC	
Realizável a Longo Prazo - RLP		Exigível a Longo Prazo	
Investimento		Patrimônio Líquido - PL	
Imobilizado		Capital Social	
Intangível		Reservas de Capital	
		Ajustes de Avaliação Patrimonial	
		Reservas de Lucro	
		Ações em Tesouraria	
		Prejuízos Acumulados	

Diagrama de liquidez: Um retângulo rotulado "Liquidez" está à esquerda da tabela. Uma seta aponta para cima, rotulada "Maior", e uma seta aponta para baixo, rotulada "Menor".

Diagrama de exigibilidade: Um retângulo rotulado "Exigibilidade" está à direita da tabela. Uma seta aponta para cima, rotulada "Maior", e uma seta aponta para baixo, rotulada "Menor".

Fonte: Assaf Neto (2020, p. 63).

No Quadro 1 é apresentada a estrutura básica do balanço patrimonial, em consonância ao artigo 178 da Lei nº 6.404/1976. O ativo circulante e passivo circulante são considerados de curto prazo, cujos vencimentos ocorrerão até o final do exercício subsequente. Por sua vez, o ativo não circulante e o passivo não circulante, são classificados como de longo prazo, pois seus vencimentos ocorrerão após o encerramento do exercício seguinte. (ASSAF NETO, 2020).

Ainda, segundo Assaf Neto (2020) o ativo circulante, é composto por contas consideradas de liquidez imediata, ou facilmente convertidas em dinheiro. Seus subgrupos são:

- disponível: composto por contas como caixa e bancos.;
- aplicações financeiras: compreende aplicações e valores mobiliários resgatáveis a curto prazo;
- valores a receber a curto prazo: são direitos recebíveis em curto prazo, como clientes e demais valores a receber provenientes de transações efetuadas pela empresa;
- estoques: integrado por bens adquiridos para revenda ou produtos fabricados acabados ou em processo de fabricação, bem com os insumos que serão empregados nestes;
- despesas antecipadas: são despesas pagas antecipadamente, porém ainda não incorridas, como por exemplo prêmios de seguros, assinaturas de jornais e revistas, encargos financeiros.

Conforme Assaf Neto, (2020), o ativo não circulante comporta itens de baixa liquidez, bem como aqueles que não são destinados à venda:

- a) realizável a longo prazo: engloba direitos recebíveis após o término do exercício subsequente, como por exemplo, duplicatas a receber, títulos e valores mobiliários, adiantamentos ou empréstimos concedidos a coligadas ou controladas;
- b) investimentos: composto por direitos destinados a manutenção da atividade da empresa ou a negociações, como por exemplo, incentivos fiscais, participação acionária em coligadas ou controladas;
- c) imobilizado: compreende bens tangíveis e direitos destinados ao funcionamento da empresa, são exemplos desse subgrupo, terrenos, prédios, máquinas, veículos, móveis, entre outros;
- d) intangível: composto por bens de propriedade industrial ou comercial, legalmente conferidos à organização, como por exemplo, direitos autorais, marcas, patentes.

Em relação ao passivo circulante Assaf Neto, (2020), pontua que neste grupo são elencadas as obrigações operacionais da entidade, como por exemplo fornecedores, obrigações sociais e trabalhistas, tributos a recolher, dividendos a pagar aos acionistas, provisões, financiamentos e empréstimos.

Enquanto no passivo não circulante comporta obrigações como empréstimos, financiamentos, debêntures a pagar, cujo vencimento ocorrerá após o término do exercício seguinte. No entanto, a partir do momento que seus vencimentos se tornam de curto prazo, são transferidos para o passivo circulante. (ASSAF NETO, 2020).

O patrimônio líquido, conforme o artigo 178 da Lei nº 6.404/1976, é composto pelos seguintes subgrupos:

- a) capital social: valores investidos por sócios ou acionistas na entidade. Também poderão ser lucros gerados pela empresa, que por decisão dos proprietários, foram destinados para fins de aumento do capital;
- b) reservas de capital: valores aportados por proprietários (ágio), por terceiros (doações e subvenções), e lucros não distribuídos;
- c) ajuste de avaliação patrimonial: compreende aumentos e reduções de valores tanto do ativo, quanto do passivo, devido a avaliação de preços de mercado;

- d) reserva de lucros: são lucros retidos com algum objetivo específico, podendo ser determinado por lei ou por decisão dos sócios, com exceção de reservas para contingência, seu valor não poderá ultrapassar o capital social;
- e) prejuízos acumulados: são registrados os resultados decorrentes das atividades da empresa, quando o resultado for positivo, deverá ser destinado aos sócios ou reservas. No entanto quando o resultado for negativo, conforme determina a Lei 6.404/1976, no artigo 189, parágrafo único, quando houver prejuízo, este deverá ser absorvido pelas reservas de lucros e reserva legal;
- f) ações em tesouraria: são ações da própria organização, por ela adquiridas. (RIBEIRO, 2014).

Dessa forma, encerra-se o a explanação acerca do balanço patrimonial, e no próximo subcapítulo será abordado outro importante demonstrativo contábil, que afeta diretamente o balanço, a demonstração do resultado do exercício.

2.1.3.2 Demonstração do Resultado do Exercício

A Demonstração do resultado do exercício consiste em um relatório contábil, que evidencia a composição do resultado obtido pela organização em decorrência de suas atividades em determinado período, confrontando as receitas e seus devidos custos e despesas, onde, este resultado poderá ser positivo (lucro) ou negativo (prejuízo). (RIBEIRO, 2014).

Segundo Assaf Neto (2020, p. 79) a DRE “visa fornecer, de maneira esquematizada, os resultados (lucro ou prejuízo) auferidos pela empresa em determinado exercício social, os quais são transferidos para do patrimônio líquido”.

Nesse sentido, a DRE apresenta as principais operações realizadas pela entidade, segregando as receitas, custos e despesas. Outro aspecto relevante desta demonstração é o fato de que ela deverá observar o princípio da competência, ou seja, receitas e despesas são registradas no período em que ocorrerem, sem considerar sua realização financeira. (RIBEIRO, 2014, ASSAF NETO, 2020).

A estrutura da DRE deverá observar o artigo 187 da Lei nº 6.404/1976, no entanto, a referida Lei, não fixa um modelo, porém estabelece as informações mínimas que esta deverá apresentar. (RIBEIRO, 2014).

Quadro 2 - Estrutura básica do balanço patrimonial

RECEITA BRUTA DE VENDAS E/OU SERVIÇOS
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
= RECEITA LÍQUIDA
(-) Custo dos Produtos Vendidos e/ou Serviços Prestados
= RESULTADO BRUTO
(-) Despesas/ Receitas Operacionais
(-) Despesas Gerais e Administrativas
(-) Despesas com Vendas
(+) Receitas Financeiras
(-) Despesas Financeiras
(+) Outras Receitas Operacionais
(-) Outras Despesas Operacionais
= RESULTADO ANTES DO IRPJ/CSLL
(-) Provisão para IRPJ e CSLL
= RESULTADO LÍQUIDO ANTES DE PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES
(-) Participações
(-) Contribuições
= RESULTADO (LUCRO/PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Fonte: Adaptado de Assaf Neto (2020, p. 80).

O Quadro 2 mostra a estrutura básica da DRE, de acordo com o artigo 187 da Lei nº 6.404/1976. Segundo Assaf Neto (2020) e Ribeiro (2014):

- a receita bruta de vendas ou serviços prestados corresponde ao total de vendas e serviços prestados, antes de qualquer dedução;
- no grupo deduções da receita bruta são registrados os descontos concedidos, as devoluções de mercadorias devido ao cancelamento de vendas, e os impostos incidentes sobre as vendas e serviços prestados;
- a receita líquida é a diferença da receita bruta após a subtração das deduções da receita, mencionadas no item anterior;
- os custos dos produtos vendidos e/ou serviços prestados são os custos incorridos no processo de fabricação, venda ou prestação de serviços;
- o resultado bruto corresponde a receita líquida menos os custos;
- despesas de vendas e administrativas são provenientes da promoção, distribuição, vendas dos produtos ou serviços, bem como da administração da empresa. Este grupo é dividido em:

- despesas com vendas;
 - despesas gerais e administrativas;
 - despesas financeiras líquidas das receitas financeiras;
 - outras receitas e despesas operacionais.
- provisão para imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, são tributos sobre o lucro, apurados após a verificação do resultado, e lançados como uma redução do resultado na DRE e sua contrapartida no passivo circulante;
 - participações e contribuições devem estar previstas no ato constitutivo, e poderão ser participações de debêntures, empregados, administradores, contribuições para fundos de previdência de empregados, entre outros;
 - resultado líquido é o valor final, que sobra (ou falta) após todas as deduções, custos e despesas. Sendo o resultado positivo, o valor fica à disposição dos sócios ou acionistas, que poderão decidir se o valor será reinvestido ou distribuído. (RIBEIRO, 2014, ASSAF NETO, 2020).

Dessa forma conclui-se a explanação acerca da demonstração do resultado do exercício. Cabe ressaltar que, para a realização do planejamento tributário, será utilizada a somente a demonstração do resultado do exercício, que poderá ser complementada pelo balanço patrimonial, por este motivo, as demais demonstrações contábeis não serão abordadas e conceituadas no presente trabalho. Diante disso, o próximo subcapítulo, versará sobre o sistema tributário nacional.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Estado tem por objetivo o promover o bem comum a todos os indivíduos a ele pertencentes. Dessa forma, por meio da atividade financeira, ele promove a obtenção, gestão e aplicação dos recursos, que por sua vez, são obtidos por meio das receitas tributárias. (CREPALDI, 2019).

O Sistema Tributário Nacional (STN) é constituído por tributos cuja competência pode ser da União, dos Estados, Municípios ou Distrito Federal. O STN é regido pela Constituição Federal (CF) de 1988, Emenda Constitucional 18 de 1965, Lei 5.172/1966 e demais leis complementares. (SOUSA, 2018).

Devido a reforma mencionada, o Sistema Tributário Nacional era considerado inovador e um dos mais modernos daquela época. Sua premissa básica era a simplificação do sistema tributário, a mesma carência enfrentada atualmente. No entanto, a CF 1988 promoveu profundas mudanças no STN, especialmente quanto a distribuição dos recursos para os estados e municípios. (PÊGAS, 2017).

O Sistema Tributário Nacional compreende os artigos 145 a 164 da Constituição Federal de 1988. Em seu artigo 145 a CF delega à União, os Estados, Municípios e o Distrito Federal o poder de instituir tributos. (BRASIL, 1988):

- a) impostos;
- b) taxas;
- c) contribuição de melhoria.

No entanto, além destes tributos, o artigo 148 da CF permite a União instituir empréstimos compulsórios, e o artigo 149 autoriza a criação de contribuições sociais. Ressalta-se que esta atribuição cabe exclusivamente a União, sendo vedada aos demais entes federativos. (BRASIL, 1988).

O Estado detém o poder de instituir tributos, porém este é limitado, e suas fronteiras são delimitadas pelos princípios e imunidades assegurados pelo ordenado jurídico. (OLIVEIRA, 2013). Estes princípios e imunidades estão previstos na CF 1988, nos artigos 145 e 150 a 152, são eles:

- a) capacidade contributiva (art. 145, § 1º);
- b) legalidade (art. 150, I);
- c) isonomia (art. 150, II);
- d) irretroatividade (art. 150, III “a”);
- e) anterioridade do exercício Financeiro (art. 150, III “b”);
- f) anterioridade nonagesimal (art. 150, III “c”);
- g) vedação de confisco (art. 150, IV);
- h) liberdade de tráfego (art. 150, V);
- i) uniformidade de tributação (art. 151, I);
- j) imunidades (art. 150, VI);
- k) outras limitações (art. 151 e 152).

De acordo com o artigo 153, compete a União a tributação sobre: Importação e exportação de produtos; renda; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio ou valores mobiliários, propriedade territorial rural e grandes fortunas. Aos Estados e o Distrito Federal, segundo o artigo 155, compete a tributação sobre doação e transmissão de bens (causas mortis), circulação de mercadorias e serviços de transporte e propriedade de veículos.

Aos municípios, em consonância ao artigo 156, cabe a tributação sobre a propriedade predial e territorial urbana, a transmissão de bens (“intervivos”) e serviços de qualquer natureza. (BRASIL, 1988). Nesse sentido, é necessário compreender o conceito de tributos, portanto, o tema será abordado no próximo subcapítulo.

2.2.1 Tributos

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º, conceitua o tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1988).

Para Fabretti (2017), o tributo consiste em um desembolso financeiro compulsório, em moeda, com a finalidade de quitar uma obrigação tributária. Assim, a função essencial dos tributos é proporcionar recursos financeiros, para o desempenho das atribuições dos entes federativos, tendo em vista que, para estes, os tributos são a principal origem recursos. (CREPALDI, 2019; SOUSA, 2018).

Esta receita caracteriza-se como derivada, pois deriva do poder do Estado em instituí-los e realizar sua cobrança, enquanto o cidadão é obrigado a ceder parte de seus recursos, e assim contribuir na manutenção das atividades administrativas. (CREPALDI, 2019; SOUSA, 2018).

No entendimento de Crepaldi (2019), os tributos são classificados quanto a:

- a) espécies;
- b) competência impositiva;
- c) vinculação à atividade estatal;
- d) função: Fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Segundo o CTN, existem cinco espécies tributárias:

- a) impostos: é considerado como um tributo não vinculado, pois sua cobrança não está vinculada a alguma contraprestação do estado.
- b) taxas: tributo vinculado, tem como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos efetivo ou potencial.
- c) contribuição de melhoria: tributo vinculado, cuja cobrança ocorre em virtude da valorização imobiliária de um bem, devido a obras públicas.
- d) empréstimos compulsórios: a CF permite a União, por meio de lei complementar, instituir empréstimos compulsórios para cobrir despesas extraordinárias, em casos de calamidade pública, guerra externa ou eminente, ou ainda em caso de investimento urgente e relevante. A lei também deve fixar o prazo e as condições de resgate.
- e) contribuições sociais: tem por objetivo o custeio das atividades sociais promovidas pelo governo. Elas podem ser incidentes sobre a folha de pagamentos, faturamento e ou lucro das empresas. (CREPALDI, 2019; SOUSA, 2018; PÊGAS, 2017, FABRETTI, 2017).

A competência impositiva, consiste na distribuição, entre os entes federativos, do poder de instituir e cobrar tributos. Quanto a vinculação à atividade estatal, um tributo pode ser vinculado, quando há uma contraprestação do estado e não vinculado, dispensa a existência de contraprestação para ser cobrado. (CREPALDI, 2019; SOUSA, 2018; PÊGAS, 2017, FABRETTI, 2017). Já quanto a função, os tributos poderão ser classificados como:

- a) fiscal: quando o objetivo é arrecadar recursos financeiros;
- b) extrafiscal: quando o objetivo é interferir no domínio econômico;
- c) parafiscal: quando o objetivo é o custeio de entidades específicas. (CREPALDI, 2019).

Após esta síntese acerca dos conceitos básicos relacionados aos tributos, no próximo subcapítulo serão pontuados alguns dos principais tributos incidentes nas empresas.

2.2.1.1 Tributos incidentes nas empresas

a) ICMS

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto estadual, que incide sobre: a circulação de mercadorias; serviços de transporte; serviços de comunicação; fornecimento de mercadorias com prestação de serviço; importação; serviços prestados no exterior; entrada interestadual de eletricidade combustíveis destinados ao consumidor final. (RIBEIRO; PINTO, 2014; ABREU, 2008).

O ICMS é um imposto não cumulativo, ou seja, permite o aproveitamento de créditos na aquisição de bens e serviços tributados pelo ICMS, que posteriormente poderão ser abatidos do montante a recolher. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

A legislação prevê algumas hipóteses de não incidência do ICMS, que são consideradas como um incentivo ou benefício fiscal. Dessa forma, o ICMS não incide sobre: as exportações e operações equiparadas a exportação; livros, jornais e periódicos; ouro como investimento; saída interestadual de eletricidade e combustível, quando esta não se destina a consumidor final; saída de armazém de transportadora; transferência de estoque por alteração de empresa; mudança de endereço; operação com armazém geral; operação com depósito fechado; impresso personalizado; artigo funerário; locação ou comodato; fornecimento de material em serviço sujeito ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); fornecimento de medicamento e refeição hospitalar; arrendamento mercantil; transferência de salvados de sinistro; táxi e veículos para deficiente físico. (ABREU, 2008).

Além da não incidência existem outros benefícios fiscais, como a redução da base de cálculo, que possui caráter temporário e a finalidade de incentivar algumas atividades. (ABREU, 2008).

O ICMS é considerado um imposto “por dentro”, ou seja, o valor do tributo, integra sua própria base de cálculo. Além disso, também integram a base de cálculo os fretes, seguros, juros, descontos incondicionais destacados em nota fiscal e o IPI, quando o produto é destinado para o usuário final ou para não contribuinte do ICMS. (ABREU, 2008).

Em relação as alíquotas deste imposto, cada estado determina suas alíquotas internas, no entanto, nas operações interestaduais e exportações, a alíquota é fixada pelo Senado Federal. Ademais, as operações interestaduais, destinadas ao consumo ou ativo imobilizado, estão sujeitas ao diferencial de alíquotas, que consiste na diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna. (RIBEIRO; PINTO, 2014; ABREU, 2008). Cabe ressaltar que o Decreto nº 55.693 de 30 de dezembro de 2020, alterou o art. 46 do Livro I, nota 05, § 4º do Regulamento do ICMS, onde, a partir de 1º de abril de 2021, não se aplica o diferencial de alíquotas, as compras destinadas a comercialização ou a industrialização, quando a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, for igual ou inferior a 6%. (RIO GRANDE DO SUL, 2020).

As alíquotas interestaduais variam de 4% para produtos importados, 7% quando o destinatário está localizado nos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, ou no estado do Espírito Santo, e 12% para os Estados de São Paulo, Santa Catarina, Rio de Janeiro, Paraná e Minas Gerais. No estado do Rio Grande do Sul, segundo o Regulamento do ICMS a alíquota interna é de 17,5%, porém alguns produtos possuem alíquotas distintas, onde produtos essenciais possuem alíquotas menores, enquanto produtos supérfluos arcam com alíquotas maiores, conforme previsto na CF de 1988 no inciso III do § 2º do artigo 155. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

b) PIS e COFINS

O Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da seguridade Social (COFINS) são tributos onerosos para as organizações e importantes para o governo, devido ao volume arrecadado anualmente. Em 2019, conforme o relatório de arrecadação da Receita Federal estes tributos foram responsáveis por 15,23% da arrecadação, o que corresponde a mais de 276 bilhões. Estes tributos devem ser apurados mensalmente, e recolhidos até o dia 25 do mês subsequente. (SOUSA, 2018; RIBEIRO; PINTO, 2014).

As arrecadações do PIS/PASEP, constituem o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), onde uma parte dos recursos é investida em programas de desenvolvimento econômico e a outra custeia o seguro-desemprego e o abono

salarial para os trabalhadores de baixa renda. Já a COFINS é empregada no custeio da seguridade social. (RIBEIRO; PINTO, 2014).

O PIS e a COFINS, poderão obedecer ao regime cumulativo ou não cumulativo. Quando tributados pelo regime cumulativo, a base de cálculo corresponde ao total das receitas da empresa, deduzidas as vendas canceladas e descontos incondicionais. Neste regime, não são permitidos aproveitamentos e deduções de créditos de tributos sobre as compras, porém as alíquotas incidentes são reduzidas. Assim, as alíquotas são de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS. (SOUSA, 2018; RIBEIRO; PINTO, 2014; ABREU, 2008).

No regime não cumulativo, a base de cálculo é a mesma que o regime cumulativo, porém difere-se por permitir o aproveitamento e dedução de créditos auferidos nas compras de insumos ou serviços utilizados na produção, produtos adquiridos para a comercialização, assim como custos e despesas com energia elétrica, aluguéis e arrendamentos pagos a pessoa jurídica, depreciação e amortização, obedecendo os critérios legais estabelecidos. Neste regime as alíquotas incidentes são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS. (SOUSA, 2018; RIBEIRO; PINTO, 2014; ABREU, 2008).

Cabe ressaltar que, conforme o artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988, as receitas provenientes de exportações são imunes a estas duas contribuições. (BRASIL, 1988).

Outro aspecto relevante, é que a opção de regime de incidência, para a maioria das organizações está vinculado ao regime tributário sobre o lucro adotado, pois este determina a incidência sobre o PIS e a COFINS. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

c) IRPJ e CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), são tributos federais, incidentes sobre o Lucro das empresas. A finalidade do IRPJ é basicamente arrecadação de recursos para os cofres da União, enquanto a CSLL tem por objetivo o custeio da seguridade social. A alíquota da CSLL é de 9%, enquanto a do IRPJ é de 15%, além disso, para o lucro do período superior a R\$20.000,00 mensais, deve ser recolhido um adicional de 10% no IRPJ. (RIBEIRO; PINTO, 2014; REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010; ABREU, 2008).

No entanto a base de cálculo destes tributos é determinada diretamente pela forma de tributação, adotada pela organização, no início de cada exercício. As formas de tributação possíveis são: simples nacional, lucro presumido, lucro real e lucro arbitrado. Por se tratar de um assunto muito amplo, será detalhado após os tributos. (RIBEIRO; PINTO, 2014; ABREU, 2008).

d) CPP e FGTS

As empresas, além do salário pago aos colaboradores, recolhem os encargos sociais incidentes sobre a remuneração, como a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). (OLIVEIRA *et al.*, 2015). A seguridade social está prevista nos artigos 194 e 195 da Constituição Federal de 1988:

“Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social [...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - Do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - Do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, a CPP, assim como o PIS e a COFINS destina-se ao financiamento da seguridade social, onde tanto empregado quanto empregador contribuem para o custeio. (OLIVEIRA, 2013). Em relação a parte da empresa, conforme o autor, segundo a Lei 8212/1991, esta contribuição é composta por:

- a) 20% para o INSS: sobre o total das remunerações, de empregados ou trabalhadores autônomos, bem como, sobre o pró-labore;
- b) riscos Ambientais de Trabalho (RAT) que varia de acordo com o grau de risco: 1% para risco leve; 2% para risco médio; e, 3% para risco grave;

- c) contribuições para Fundos e Entidades (Terceiros): 5,8% constituído por: SEBRAE (0,6%); SENAI, SENAC ou SENAT (1%); INCRA (0,2%); Salário Educação (2,5%) e SESI, SESC ou SEST (1,5%). (OLIVEIRA, 2013).

Cabe ressaltar que o percentual do RAT ainda deverá ser ajustado pelo Fator Acidentário de Prevenção (FAP). Este ajuste ocorre pela multiplicação da alíquota do RAT pela alíquota do FAP, obtendo-se assim o RAT ajustado. A alíquota do FAP, por sua vez poderá ser de 0,5% a 2%, que deve ser verificada anualmente para cada empresa. (BRASIL, 2010).

Em relação à contribuição ao FGTS, instituída pela Lei nº 8.036/1990, consiste no recolhimento de 8%, com base na sua remuneração do empregado, e, destina-se à formação de reserva, paga mensalmente pelo empregador em favor do colaborador. (OLIVEIRA, 2013).

e) ISS

O ISS foi instituído pela constituição federal de 1988, em seu artigo 156, III, o ISS consiste em um tributo incidente sobre serviços não abrangidos pelo ICMS, cuja competência de instituir e cobrar é dos municípios. (BRASIL, 1988).

No entanto, o percentual de incidência é delimitado por lei. Conforme o artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a alíquota mínima para o imposto é de 2%. (BRASIL, 1988).

Porém, a Lei complementar 116/2003, define os serviços abrangidos, base de cálculo, local de prestação dos serviços, bem como, fixa a alíquota máxima do tributo. De acordo com o artigo 8º da referida lei, o percentual máximo é de 5%. (BRASIL, 2003).

f) IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo cobrado sobre produtos manufaturados, tanto nacionais, quanto estrangeiros, cuja alíquota varia de acordo com o produto, e deve seguir a Tabela de Incidência do IPI (TIPI). A TIPI apresenta todos os produtos, inclusive aqueles possuem alíquota zero ou não tributados, as demais alíquotas variam de 0% a 300%. (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

O IPI é de competência da União, está previsto na CF de 1988, além disso, é regulamentado pelo Decreto nº 7.212/2010. Conforme o art. 153, § 3º, o IPI terá

alíquotas seletivas conforme a essencialidade do produto, será não cumulativo, permitindo a compensação de créditos provenientes das aquisições, além disso não incidirá sobre produtos industrializados destinados à exportação. (BRASIL, 1988).

Este tributo tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro ou a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado. Sua base de cálculo, para produtos nacionais, corresponde ao valor da operação, caso haja descontos incondicionais, estes não integram a base. No entanto para produtos importados, a base de cálculo é o valor pelo qual a mercadoria ingressou no país, acrescida de encargos cambiais, imposto de importação e taxas de importação. (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

Dessa forma, encerra-se a explanação acerca dos tributos, e, no próximo subcapítulo serão apresentadas de forma abrangente as particularidades das formas de tributação.

2.2.2 Formas De Tributação

No início de cada exercício social, as organizações, com exceção daquelas obrigadas por lei ao lucro real, deverão optar por uma das formas de tributação, que atualmente são o simples nacional, lucro presumido, lucro real e lucro arbitrado. A escolha da forma de tributação demanda atenção e cuidado, deve ser bem avaliada, pois após efetuar a opção ela é irretratável para o exercício. Logo, qualquer equívoco poderá comprometer o resultado da empresa. (CREPALDI, 2019).

Cada forma de tributação possui regras específicas, e é quem determina o cálculo e a escrituração de tributos como IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, assim o montante de tributos a pagar poderá variar significativamente de uma forma para outra. (CREPALDI, 2019). Nos próximos subcapítulos serão apresentadas as formas de tributação vigentes, iniciando pelo lucro presumido.

2.2.2.1 Lucro Presumido

O lucro presumido consiste em uma modalidade de tributação mais prática e simplificada, que possui uma margem de lucro com percentuais preestabelecidos em lei. (ANDRADE; LINS; BORGES, 2015; CREPALDI, 2019; POHLMANN, 2010).

O legislador criou o lucro presumido no intuito de proporcionar às pequenas e médias empresas uma opção simplificada para apurar seus tributos. Por outro lado, ele também se beneficia, pois essa sistemática propicia a redução de tempo e recursos que seriam necessários para a fiscalização, uma vez que, para fins de tributação, é dispensada a auditoria dos custos e despesas de empresas optantes pelo lucro presumido, pois estas não interferem na apuração dos tributos. (POHLMANN, 2010).

Além disso, nesta modalidade, sempre haverá recolhimentos de tributos, promovendo constantes ingressos de recursos aos cofres públicos, mesmo que estes possam ser menores em comparação ao lucro real. (POHLMANN, 2010).

A apuração dos tributos ocorre trimestralmente, logo serão quatro apurações por ano, onde a primeira apuração será baseada na receita bruta auferida no período de janeiro a março, e o recolhimento deverá ser realizado até o último dia útil de abril. A segunda apuração ocorre com base na receita de abril a junho e o recolhimento ocorre no último dia útil de julho, e assim sucessivamente. (CREPALDI, 2019; POHLMANN, 2010).

A base de cálculo para a apuração dos tributos no lucro presumido, varia conforme a atividade da empresa e pode ser diferente para o IRPJ e a CSLL:

Tabela 1 – Percentuais para base de cálculo lucro presumido

Atividades	% IRPJ	% CSLL
Atividades em geral	8,00%	12,00%
Revenda de Combustíveis	1,60%	12,00%
Serviços de transporte (exceto o de cargas)	16,00%	12,00%
Serviço de transporte de cargas	8,00%	12,00%
Serviços em geral (exceto hospitalares)	32,00%	32,00%
Serviços hospitalares	8,00%	12,00%
Receitas Financeiras	100%	100%
Demais Resultados positivos que não forem isentos	100%	100%

Elaborado pela autora com base em Pohlmann (2010) e Sousa (2018).

Conforme a Tabela 1, antes de calcular a base de cálculo é necessário segregar as receitas e verificar qual o percentual incidente sobre elas. No entanto, receitas com ganho de capital, aplicações financeiras líquidas e demais receitas financeiras, não se aplicam ao percentual de presunção, estas irão compor a base de cálculo integralmente. (CREPALDI, 2019; POHLMANN, 2010).

Outro aspecto extremamente relevante, e que deve ser criteriosamente avaliado, é que, ao adotar esta forma de tributação a pessoa jurídica está automaticamente obrigada a recolher PIS e COFINS pela modalidade cumulativa, ou seja, as alíquotas incidentes sobre as vendas são reduzidas, porém, são vedados os créditos nas aquisições, e sua dedução do valor devido. (CREPALDI, 2019).

Poderão optar pelo lucro presumido, empresas que no ano anterior computaram uma receita bruta inferior a R\$78 milhões, bem como, aquelas cuja atividade ou a natureza jurídica não esteja obrigada ao lucro real. (POHLMANN, 2010). Dessa forma, no próximo subcapítulo será tratado acerca do lucro real.

2.2.2.2 Lucro Real

O lucro real consiste na apuração do IRPJ e da CSLL, com base no resultado contábil ajustado, ou seja, o resultado após as adições, exclusões ou compensações previstas em lei, também conhecidas como lucro fiscal. (CREPALDI, 2019; POHLMANN, 2010).

A adoção do lucro real poderá ser por opção da empresa ou por determinação legal. Segundo o artigo 257 do decreto 9.580/2018, estão obrigadas ao lucro real, as empresas que:

- a) no ano anterior a receita bruta foi superior a R\$78.000.000,00;
- b) sejam entidades financeiras;
- c) obtiveram rendimentos ou ganhos de capital, provenientes do exterior;
- d) usufruem de isenção ou redução do imposto de renda;
- e) efetuaram recolhimento de tributos por estimativa;
- f) factoring;
- g) exercem atividade de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio;
- h) constituídas com propósito específico (SPE);
- i) que emitam ações. (BRASIL, 2018).

Esta modalidade de tributação possui dois períodos de apuração distintos: anual ou trimestral, e cabe a empresa determinar qual deles irá adotar. Na opção trimestral, a apuração dos tributos ocorre trimestralmente, onde a base de cálculo é encontrada por meio da elaboração do balanço trimestral e seus devidos ajustes. Já

o recolhimento deve ser realizado até o último dia útil, do mês subsequente ao trimestre apurado. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010; POHLMANN, 2010).

Para os optantes pela sistemática anual, a apuração se dá em 31 de dezembro de cada exercício, tendo por base o lucro fiscal do ano, porém, a empresa deverá recolher antecipações mensalmente. Estes recolhimentos poderão ser por estimativa com base no faturamento ou pelo balanço acumulado. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010; POHLMANN, 2010).

A apuração mensal por estimativa tem como base a receita, onde a forma de cálculo é semelhante à do lucro presumido e, em 31 de dezembro deverá ser levantado o balanço de ajuste, visando verificar a existência de diferenças entre os valores recolhidos por estimativa e o montante devido no ano pelo lucro fiscal. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010; POHLMANN, 2010).

A outra possibilidade para os optantes pela tributação anual, é que durante o ano estão autorizados a alterar a forma de cálculo das estimativas, e seguir as regras pertinentes ao lucro real, ou seja, deixar de recolher os tributos com base na receita e levantar mensalmente o balanço acumulado, e através do lucro evidenciado e devidamente ajustado, para então, aplicar as alíquotas e verificar o montante a recolher. Em caso de prejuízo ou pagamento superior ao devido, a apuração pelo balanço permite a suspensão, redução, ou dispensa o recolhimento de IRPJ e CSLL. (POHLMANN, 2010; OLIVEIRA, 2018; CREPALDI, 2019).

Além disso, a apuração anual proporciona algumas vantagens para as organizações, como por exemplo, a possibilidade de compensação integral dos prejuízos dentro do ano. Na modalidade trimestral a compensação se limita a 30% do prejuízo. Para as empresas, esse benefício permite recolher os tributos de forma mais compatível com o seu resultado, principalmente em casos de sazonalidade nas receitas. (POHLMANN, 2010).

Quadro 2 – Esquema básico de apuração do Lucro Real

Lucro líquido do exercício (antes do IRPJ/CSLL e após as participações nos lucros)
(+) Ajustes do lucro líquido
(+) Adições
(-) Exclusões
(-) Compensações
(=) Lucro Fiscal

O Quadro 2 apresenta o esquema básico para apuração do lucro fiscal a partir do balanço, dessa forma é encontrada a base para a apuração do IRPJ e da CSLL. De acordo com o artigo nº 260 do regulamento do imposto de renda, decreto 9.580/2018, deverão ser adicionadas ao lucro líquido as despesas não dedutíveis e receitas não incluídas na apuração do lucro líquido. (BRASIL, 2018).

Por outro lado, o artigo 261 deste mesmo decreto, permite a exclusão de valores e resultados já incluídos na apuração do lucro, que a lei permita a dedução. Ademais, para empresas com prejuízos em períodos anteriores, o referido artigo também permite a compensação de até 30% do lucro líquido ajustado. (BRASIL, 2018). No próximo subcapítulo será conceituado o lucro arbitrado.

2.2.2.3 Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado consiste em uma forma de apuração similar ao do lucro presumido, porém, as alíquotas são arbitradas, pela própria empresa ou pelo fisco, em situações específicas. Sua adoção tem caráter excepcional, e a apuração ocorre trimestralmente, somente deve ser utilizada quando não for possível pelo lucro real. (ANDRADE; LINS; BORGES, 2015; REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

Geralmente, a adoção desta modalidade ocorre por determinação do fisco, devido ao enquadramento indevido no lucro presumido, ausência ou irregularidades na escrituração contábil, dentre outras. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

No lucro arbitrado existem duas alternativas para a realização dos cálculos, quando a receita é conhecida e quando a receita não é conhecida. Na hipótese da existência da informação acerca da receita, a alíquota a ser aplicada é a mesma do lucro presumido, com um acréscimo de 20%. No entanto, quando a receita é desconhecida, somente o fisco poderá estabelecer as alíquotas para o cálculo dos tributos. (ANDRADE; LINS; BORGES, 2015; REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

Diante do exposto, devido a sua essência, esta forma de tributação não é foco do trabalho, em vista disso, encerra-se este subcapítulo, e a seguir será apresentada a última forma de tributação: o simples nacional.

2.2.2.4 Simples Nacional

O simples nacional é um regime tributário simplificado, instituído pela Lei complementar nº 123/2006, destinado exclusivamente às microempresas e empresas de pequeno porte (EPP). (ANDRADE; LINS; BORGES, 2015; REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

De acordo com a referida lei, para fins de enquadramento no simples nacional, considera-se microempresas aquelas que no exercício anterior, obtiveram receita bruta igual ou inferior a R\$360.000,00. Já a empresa de pequeno porte, no ano anterior auferiu uma receita bruta superior a R\$360.000,00 e inferior a R\$ 4.800.000,00. No entanto, estes valores correspondem a soma de todos os estabelecimentos da empresa, ou seja, caso existam filiais, independentemente da localização, devem ser incluídas as receitas destas, uma vez que a opção pela forma de tributação é válida para a organização como um todo. (BRASIL, 2006).

Além da limitação pela receita bruta, deve ser observado se a atividade exercida pela organização não está elencada nas vedações impostas no artigo 18 da Lei complementar nº 123/2006. (ANDRADE; LINS; BORGES, 2015; REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

Esta forma de tributação é considerada simplificada, pelo fato de que as alíquotas são reduzidas, e recolhe em um único documento de arrecadação até oito tributos, facilitando o recolhimento. Os tributos abrangidos são:

- imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ);
- contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL);
- imposto sobre produtos industrializados (IPI);
- contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS);
- contribuição para o PIS/PASEP;
- contribuição patronal previdenciária;
- imposto sobre serviços (ISS);
- imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). (ANDRADE; LINS; BORGES, 2015; REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010).

A base de cálculo é determinada pela receita bruta deduzida das vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos. Porém, a alíquota efetiva a ser

aplicada, deve ser verificada mensalmente, e calculada de acordo com as alíquotas nominais dos anexos do simples nacional. (SOUSA, 2018).

Dessa forma, conclui-se a explanação acerca dos tributos, e no próximo subcapítulo será abordado o planejamento tributário.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário consiste em um estudo prévio, ou seja, anterior a ocorrência dos fatos administrativos, cujo foco é a tributação incidente sobre as atividades desempenhadas por uma empresa, avaliando as formas de tributação vigentes, passíveis de adoção. Seu propósito é avaliar os reflexos jurídicos e financeiros, bem como as possibilidades menos onerosas para a entidade. (FABRETTI, 2017).

Segundo Pohlmann (2010), o planejamento tributário compreende uma série de ações lícitas, visando a redução do ônus tributário. O autor também considera uma das atividades mais complexas desenvolvidas pelos contadores, tendo em vista a necessidade de conhecimento e domínio da legislação pertinente. Silva e Faria (2017) corroboram ao mencionar que por meio do planejamento tributário, o contador fornece aos gestores das empresas, subsídios relevantes para a tomada de decisão.

Tendo em vista que o recolhimento de tributos não proporciona benefícios diretos, além de gerar desembolsos significativos e consequente descapitalização das organizações, a realização do planejamento tributário contribuirá para a apuração de tributos, de forma mais adequadas as atividades desempenhadas. Além disso, ao reduzir encargos tributários, a entidade poderá obter maior competitividade no mercado, uma vez que poderá reduzir preços ou ainda investir na qualidade de seus produtos. (SILVA; FARIA, 2017).

Nesse sentido, no entendimento de Crepaldi (2019) o planejamento tributário proporciona os seguintes benefícios:

- compreensão e distinção de planejamento tributário e sonegação;
- eliminar ou minimizar os tributos;
- maximizar a utilização de oportunidades;
- estruturar operações de compra, venda de produtos ou serviços, e participações acionárias.

No entanto, cada vez mais o fisco encontra formas de limitar e eliminar as alternativas legais, pois identifica as estratégias utilizadas pelos contribuintes e altera a legislação, fato que dificulta a realização do planejamento tributário. (CHAVES, 2017). Assim, encerra-se este subcapítulo, e em seguida, será pontuada a forma de funcionamento do processo do planejamento tributário.

2.3.1 Processo de Planejamento Tributário

Para obter êxito no processo de planejamento tributário é vital a utilização de bases precisas e confiáveis para este estudo. Deste modo, a contabilidade é o pilar essencial, onde serão extraídas as informações oriundas das operações históricas da empresa. Portanto, sem a contabilidade a técnica terá bases questionáveis, ou ainda estará sujeita a erros e análises falhas, comprometendo sua eficácia. (CREPALDI, 2019).

O processo do planejamento tributário possui duas fases distintas, na primeira ocorre a coleta de dados, análise das variáveis, e, a elaboração do relatório contendo as alternativas viáveis. A segunda fase consiste em aplicar na prática a opção mais vantajosa para a empresa. (CREPALDI, 2019).

Dessa forma, conforme Chaves (2017), o planejamento tributário inicia com a revisão fiscal e os seguintes procedimentos:

- efetuar um levantamento histórico das operações efetuadas e realizar a opção pela tributação mais vantajosa;
- verificar a ocorrência do fato gerador dos tributos pagos, bem como a eventual ocorrência de cobranças indevidas ou recolhidas a maior;
- verificar a existência e possibilidade de aproveitamento de créditos;
- analisar anualmente a tributação.

Considerando o exposto, é necessário mencionar que o planejamento tributário se difere de sonegação, conforme será destacado no próximo subitem.

2.3.2 Elisão Fiscal e Evasão Fiscal

Antes de realizar uma operação é necessário verificar seus reflexos econômicos e jurídicos, pois a sua materialização, caracteriza o fato gerador, e este

produz a obrigação tributária. Nesse sentido, para que seja considerado lícito o planejamento tributário deverá obrigatoriamente ocorrer antes da realização das atividades (fato gerador). (FABRETTI, 2017; CREPALDI, 2019).

De acordo com Fabretti (2017 p.164) a elisão fiscal é “economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou da lacuna da lei”. O autor complementa que a elisão fiscal é legítima e lícita pois está em consonância ao ordenado jurídico.

A elisão é um procedimento legal autorizado, e utilizado para minimizar o impacto dos tributos, seguindo a legislação. Diferenciando-se da evasão fiscal, que infringe a lei, pois adota medidas ilegais e fraudulentas para reduzir o recolhimento de tributos. (CREPALDI, 2019).

A evasão fiscal consiste em um ato ilícito, geralmente é praticado após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, com o propósito de reduzir ou ocultá-la. A evasão fiscal é um crime contra a ordem tributária, conforme a Lei 8.137/1990. (FABRETTI, 2017).

No entanto, no que diz respeito a elisão fiscal, a literatura apresenta divergências quanto ao seu conceito, onde alguns autores igualam o conceito de elisão e planejamento tributário, e outros consideram o segundo mais amplo. De acordo com Pohlmann (2010 p. 282) “o termo elisão fiscal tem, de uma forma geral, o mesmo significado que planejamento tributário, e envolve necessariamente a adoção de medidas lícitas para o atingimento dos objetivos almejados...”.

Quadro 3 – Resumo Elisão x Evasão Fiscal

	Planejamento Tributário		Sonegação Fiscal – Evasão		
	Planejamento Tributário	Elisão Fiscal	Dissimulação	Simulação	Fraude
Procedimento ilícito	Não	Não	Sim	Sim	Sim
Ato anterior ao fato gerador	Sim	Sim	Não	Não	Não
Ato posterior ao fato gerador	Depende	Não	Sim	Sim	Sim
Ato contrário à lei	Não	Não	Não	Não	Sim
Negócio Jurídico indireto	Sim	Sim	Não	Não	Não
Negócio Jurídico indireto c/ abuso de direito	Não	Não	Sim	Sim	Não
Ofensa por negócio jurídico indireto c/ abuso de forma	Não	Não	Sim	Não	Não

Fonte: Chierigato *et al.* (2016, p. 268).

Conforme o Quadro 3, Chierigato *et al.* (2016) ilustram a elisão fiscal como parte do planejamento tributário, na qual os autores demonstram que o planejamento tributário não ocorre somente antes do fato gerador, tornando seu conceito mais amplo. Além disso os autores apresentam a segregação da evasão fiscal em: dissimulação, simulação e fraude.

Dessa forma, se encerra a fundamentação teórica do presente trabalho, e no próximo capítulo, serão apresentados e conceituados os métodos nele empregados.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo aborda-se a metodologia utilizada para alcançar os objetivos propostos. Serão apresentados os métodos de pesquisa, a classificação da pesquisa, o sujeito da pesquisa, bem como, a forma de coleta, tratamento e análise dos dados, encerrando o capítulo com as limitações da pesquisa.

Os métodos científicos correspondem à linha de raciocínio empregada na pesquisa. O método indutivo baseia-se na experiência, desconsiderando princípios preestabelecidos, e as constatações particulares promovem a generalização. Já o método dedutivo, visa explicar o conteúdo das premissas, por meio de uma rede de conhecimento decrescente, que parte do geral para o particular e assim chega a uma conclusão. (SILVA; MENEZES, 2001).

Diante do exposto, o método dedutivo será utilizado para esta pesquisa, pois nasce da análise dos tributos e legislação, estuda uma empresa específica, e assim, chega à uma conclusão, portanto, não visa qualquer generalização.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

As pesquisas podem ser classificadas em relação à natureza, a forma de abordagem do problema, o objetivo e procedimentos técnicos. (SILVA; MENEZES, 2001).

A pesquisa quanto à natureza, pode ser classificada como básica ou aplicada. Ela é básica quando visa gerar conhecimento científico, sem preocupação com a aplicação prática, e aplicada quando tem por objetivo solucionar problemas específicos, gerar conhecimento e aplicação prática. (SILVA; MENEZES, 2001; OTT, 2012). Dessa forma, esta pesquisa classifica-se como aplicada, pois consiste na realização de cálculos tributários de uma empresa específica, contribuindo com os gestores, que poderão utilizar seus resultados com a aplicação na prática.

Em relação à forma de abordagem do problema, uma pesquisa pode ser quantitativa ou qualitativa. Na pesquisa quantitativa, de acordo com Ott (2012, p. 39) “tudo pode ser quantificado, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”. Já a qualitativa, segundo o mesmo autor, o pesquisador coleta os dados e os analisa de forma indutiva, “O processo e seu significado são os focos principais de abordagem”. Assim, este estudo

enquadra-se como quantitativo, pois visa verificar por meio de cálculos tributários a opção mais adequada para a organização em análise.

A pesquisa quanto ao objetivo, se revela como descritiva, cujo propósito é descrever particularidades ou estabelecer relações entre variáveis. (GIL, 2008). De acordo com Vergara (2000), a pesquisa descritiva não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, mas serve de base para esta explicação. Segundo Ott (2012), este tipo de pesquisa preocupa-se com a atuação prática. Dessa forma, esta pesquisa é descritiva, pois tem foco na prática, especificamente na realização dos cálculos e não há pretensão de explicar os fatos ocorridos na empresa.

Com relação aos procedimentos técnicos, conforme Marconi e Lakatos (2003) a pesquisa documental destaca-se pela fonte de dados ser restrita a documentos, de origem primária.

Ainda quanto aos procedimentos técnicos, à pesquisa também poderá ser estudo de caso, que consiste em um estudo profundo e intenso, acerca de um determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade, representativo do seu universo. Seu objetivo é analisar algum aspecto que este vivencia, portanto, baseia-se em casos concretos, permitindo maior contato com os problemas e dificuldades estudadas. (CARMO-NETO, 1996; CERVO; BERVIAN, 2002; MARTINS; LINTZ; OTT, 2012).

Nesse sentido, quanto aos procedimentos técnicos, o presente trabalho, classifica-se como estudo de caso, por utilizar como base um caso concreto de uma empresa, e pesquisa documental, devido à origem dos documentos, pois os seus demonstrativos contábeis não possuem publicação e serão obtidos diretamente na organização.

3.2 SUJEITO DA PESQUISA

A empresa objeto deste estudo é uma indústria madeireira, situada na região sul do estado do Rio Grande do Sul, que atua há 37 anos no mercado. Em média emprega diretamente cerca de 50 colaboradores.

A organização compra a madeira, e a transforma em toras, cuja produção é destinada exclusivamente ao mercado externo. No mercado interno é comercializado somente o cavaco, ou seja, resíduo florestal, utilizado na geração de energia. Os produtos da empresa são extraídos de florestas plantadas, que além

dos benefícios financeiros contribuem para o meio ambiente, pois absorvem o gás carbônico e produzem oxigênio. Ademais o resíduo produzido é vendido para a produção de pellets, uma espécie de combustível sólido granulado de resíduos de madeira prensado, oriundo de desperdícios de madeira, que são fontes de energia renovável.

O presente trabalho utilizou especificamente esta organização por escolha pessoal da autora, devido ao acesso facilitado das informações necessárias para a realização do estudo. Visando preservar a identidade da empresa, não será revelada sua denominação social, tampouco o município no qual a empresa se instalou.

3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados foram coletados através da pesquisa documental, na forma de arquivo digital, cuja fonte são as demonstrações contábeis, obtidas diretamente na empresa. As principais informações foram extraídas da demonstração do resultado, que poderão ser complementadas com valores do balanço patrimonial.

O tratamento dos dados iniciou com a extração dos valores constantes nas demonstrações contábeis, que posteriormente foram inseridos em planilhas eletrônicas de Excel®. Após este processo, realizou-se os cálculos dos tributos anuais, em consonância aos regimes tributários lucro real e lucro presumido, para os exercícios de 2018, 2019, 2020.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Após a coleta e tratamento dos dados, realizou-se o cálculo dos tributos, para os anos de 2018, 2019 e 2020, com base nos regimes tributários do lucro real e lucro presumido. Os resultados obtidos são analisados e comparados no intuito de averiguar o regime tributário menos oneroso para a empresa.

3.5 LIMITAÇÃO DO MÉTODO

O presente trabalho tem como fator de limitação a legislação tributária, e suas constantes alterações, tendo em vista que o estudo se baseia na legislação vigente.

Logo, caso haja alguma alteração, em períodos futuros, poderá comprometer a eficácia dos resultados obtidos.

Ademais, tendo em vista que o planejamento tributário é baseado no desempenho evidenciado na DRE, ou seja, cada instituição possui informações distintas, não servirá como referência para que outras organizações apliquem os resultados obtidos. Todavia, poderão realizar um estudo similar fundamentado em suas próprias demonstrações contábeis.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os dados extraídos das demonstrações contábeis da organização, que compõem as bases para a apuração dos tributos. Logo após, os dados foram analisados, onde, primeiramente são evidenciados os regimes tributários que a empresa poderá adotar em 2021. Em seguida, se apresenta os cálculos com base nas tributações do lucro real e lucro presumido, visando identificar o regime tributário mais vantajoso para a empresa.

4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Este subcapítulo mostra os dados que são utilizados para a realização do planejamento tributário. Para o cálculo da tributação mais adequada à realidade da empresa são necessários os valores da receita bruta, resultado antes do IRPJ e CSLL de 2018, 2019 e 2020, em vista disso, a Tabela 2 revela a receita bruta deste período.

Tabela 2: Receita Bruta

Período	2018	2019	2020
Janeiro	1.595.207,35	1.586.604,03	1.671.069,30
Fevereiro	1.499.933,68	1.709.171,28	1.245.857,09
Março	1.337.914,43	1.639.040,55	1.798.850,24
Abril	1.632.048,56	2.243.610,91	2.225.197,04
Maiο	1.118.019,51	1.607.193,87	2.189.475,42
Junho	1.894.836,78	1.451.039,73	2.223.112,59
Julho	1.427.214,76	1.671.374,12	2.320.417,13
Agosto	1.872.026,35	1.432.226,93	1.954.836,40
Setembro	1.814.071,72	1.418.070,68	2.674.066,79
Outubro	1.835.744,50	1.626.819,78	2.322.604,32
Novembro	1.823.349,63	1.717.786,29	2.599.898,21
Dezembro	1.397.750,20	1.433.542,44	1.771.650,26
Total	19.248.117,47	19.536.480,61	24.997.034,79

A Tabela 2 apresenta os montantes da receita bruta, já deduzida de devoluções, abatimentos ou cancelamentos de vendas, auferida pela organização de 2018 a 2020. Ao comparar os valores anuais, nota-se um crescimento 1,5% de 2018 em relação à 2019, enquanto o confronto de 2019 e 2020 resulta no aumento

de 27,95% na receita bruta. Portanto, a evolução global da receita, no período analisado, alcança 29,87%.

No entanto, além da receita bruta, para realizar os cálculos tributários referentes ao lucro presumido, é necessário conhecer e detalhar as receitas da organização, para aplicar corretamente os percentuais de presunção da base de cálculo, conforme exposto na Tabela 1. Dessa forma, no intuito de efetuar esta segregação e chegar as bases corretas, nas Tabelas 3 a 5 são separadas as receitas.

Na Tabela 3 será apresentada a receita de 2018 de acordo com cada atividade da empresa, e são acrescentadas as receitas financeiras.

Tabela 3 - Segregação das Receitas 2018

2018	Vendas	Arrendamento	Serviços Transporte	Receitas Financeiras	Total
Janeiro	1.505.207,35	90.000,00	0,00	1.922,34	1.597.129,69
Fevereiro	1.409.933,68	90.000,00	0,00	11.552,57	1.511.486,25
Março	1.247.914,43	90.000,00	0,00	10.836,02	1.348.750,45
Abril	1.542.048,56	90.000,00	0,00	29.963,12	1.662.011,68
Mai	1.028.019,51	90.000,00	0,00	44.391,25	1.162.410,76
Junho	1.804.836,78	90.000,00	0,00	23.030,32	1.917.867,10
Julho	1.337.214,76	90.000,00	0,00	11.382,63	1.438.597,39
Agosto	1.782.026,35	90.000,00	0,00	31.268,97	1.903.295,32
Setembro	1.724.071,72	90.000,00	0,00	39.334,96	1.853.406,68
Outubro	1.835.744,50	0,00	0,00	2,92	1.835.747,42
Novembro	1.823.349,63	0,00	0,00	5.342,90	1.828.692,53
Dezembro	1.397.750,20	0,00	0,00	28.637,79	1.426.387,99
Total	18.438.117,47	810.000,00	0,00	237.665,79	19.485.783,26

Na Tabela 3, verifica-se que em 2018 a organização obteve receitas de vendas no valor de R\$ 18.438.117,47 provenientes da produção do estabelecimento. Além desta, a empresa teve R\$ 810.000,00 resultantes do arrendamento de uma máquina.

Ainda referente a este ano, observa-se que não houve receita de transporte de cargas e, a empresa computou receitas financeiras no total de R\$237.665,79 composta por juros e descontos ativos, rendimentos de aplicação financeira e variação cambial ativa. Já a Tabela 4 evidencia a receita por atividade do ano de 2019.

Tabela 4 - Segregação das Receitas 2019

2019	Vendas	Arrendamento	Serviços Transporte	Receitas Financeiras	Total
Janeiro	1.586.604,03	0,00	0,00	32.702,87	1.619.306,90
Fevereiro	1.709.171,28	0,00	0,00	54.653,41	1.763.824,69
Março	1.639.040,55	0,00	0,00	54.798,92	1.693.839,47
Abril	2.243.610,91	0,00	0,00	14.056,33	2.257.667,24
Mai	1.607.193,87	0,00	0,00	21.680,10	1.628.873,97
Junho	1.451.039,73	0,00	0,00	3.322,14	1.454.361,87
Julho	1.671.374,12	0,00	0,00	6.694,63	1.678.068,75
Agosto	1.432.226,93	0,00	0,00	10.477,85	1.442.704,78
Setembro	1.418.070,68	0,00	0,00	12.209,33	1.430.280,01
Outubro	1.626.819,78	0,00	0,00	5,45	1.626.825,23
Novembro	1.717.786,29	0,00	0,00	1.273,49	1.719.059,78
Dezembro	1.433.542,44	0,00	0,00	4.042,33	1.437.584,77
Total	19.536.480,61	0,00	0,00	215.916,85	19.752.397,46

Conforme a Tabela 4, nota-se que as receitas de vendas alcançaram o valor de R\$19.536.480,61 enquanto a receita financeira somou R\$215.916,85, porém, não houve receita de arrendamento e serviços de transporte. Na Tabela 5 são apontadas as receitas do ano de 2020.

Tabela 5 - Segregação das Receitas 2020

2020	Vendas	Arrendamento	Serviços Transporte	Receitas Financeiras	Total
Janeiro	1.671.069,30	0,00	0,00	10.530,51	1.681.599,81
Fevereiro	1.245.857,09	0,00	0,00	6.111,22	1.251.968,31
Março	1.798.850,24	0,00	0,00	49.871,05	1.848.721,29
Abril	2.225.197,04	0,00	0,00	4,75	2.225.201,79
Mai	2.189.475,42	0,00	0,00	56.855,07	2.246.330,49
Junho	2.223.112,59	0,00	0,00	21,19	2.223.133,78
Julho	2.320.417,13	0,00	0,00	42.150,12	2.362.567,25
Agosto	1.954.836,40	0,00	0,00	8.758,86	1.963.595,26
Setembro	2.674.066,79	0,00	0,00	17.229,50	2.691.296,29
Outubro	2.079.135,92	0,00	243.468,40	32.638,51	2.355.242,83
Novembro	2.155.883,81	0,00	444.014,40	33.851,67	2.633.749,88
Dezembro	1.550.315,46	0,00	221.334,80	1.848,09	1.773.498,35
Total	24.088.217,19	0,00	908.817,60	259.870,54	25.256.905,33

Conforme a Tabela 5, em 2020 as receitas provenientes de vendas atingiram o valor de R\$24.088.217,19, enquanto as receitas financeiras totalizaram em R\$259.870,54. Destaca-se que neste ano houve receita de serviços de transporte no

montante de R\$908.817,60, que se trata de serviços que a empresa passou a prestar neste ano, onde realiza o transporte de madeira, no município, tendo, portanto, a incidência de ISS. Não houve receitas com arrendamento.

Além da separação das receitas, conforme as Tabelas 3, 4 e 5, para o correto cálculo do PIS e COFINS na modalidade não cumulativa, torna-se fundamental deduzir das receitas financeiras, aquelas provenientes de variações cambiais. E o resultado dessa subtração deve ser tributado, segundo o decreto nº 8.426/2015, que reestabelece as alíquotas da contribuição para o PIS e a COFINS sobre as receitas financeiras para o regime de apuração não cumulativo. (BRASIL, 2015a).

No entanto, o referido decreto é alterado pelo decreto 8.451/2015, no qual no §3º do art. 2º ficam mantidas as em zero as alíquotas sobre receitas provenientes de variações monetárias em função da taxa de câmbio sobre exportações e empréstimos e financiamentos em moeda estrangeira. (BRASIL, 2015).

Deste modo, das receitas financeiras, constantes nas Tabela 3, 4 e 5, foram deduzidas as variações cambiais ativas e a diferença é apresentada na Tabela 6.

Tabela 6 – Receitas Financeiras sem variação cambial ativa

Período	2018	2019	2020
Janeiro	57,91	1.970,50	23,48
Fevereiro	1,74	2.250,43	15,42
Março	6,76	2.509,80	15,91
Abril	21,57	2.980,16	4,75
Mai	3,05	2.224,68	6,79
Junho	10,32	2.322,14	21,19
Julho	18,21	3.498,50	4,42
Agosto	44,44	3.084,12	70,08
Setembro	448,11	1,02	45,57
Outubro	2,92	5,45	38,24
Novembro	199,88	273,49	33.851,67
Dezembro	953,03	8,90	1.848,09
Total	1.767,94	21.129,19	35.945,61

Na Tabela 6 observa-se que em 2018 as receitas financeiras líquidas de variações monetária cambiais eram de R\$1.767,94, no ano seguinte houve um acréscimo de 1095,13% alcançando R\$21.129,19. Já em 2020 registrou-se um novo aumento, de 70,12% atingindo R\$35.945,61.

Além da Receita e suas segregações, outro dado importante para um planejamento tributário é o resultado antes dos tributos de IRPJ e CSLL, que será

necessário para os cálculos com base no lucro real, que será evidenciado na Tabela 7.

Tabela 7 – Resultado antes do IRPJ e CSLL

Período	2018	2019	2020
Janeiro	480.418,08	394.416,59	596.111,56
Fevereiro	438.760,49	605.772,24	-63.587,29
Março	331.313,32	642.531,72	569.709,69
Abril	559.945,47	641.438,00	1.063.197,54
Mai	396.290,54	495.129,17	780.953,02
Junho	1.022.778,18	204.695,50	323.033,53
Julho	380.629,01	669.405,55	332.718,23
Agosto	718.327,30	398.234,37	604.231,21
Setembro	830.513,61	303.465,54	898.982,68
Outubro	484.729,66	237.395,97	1.002.919,54
Novembro	459.045,75	-21.955,87	1.051.459,72
Dezembro	411.146,81	-1.002.452,84	-696.739,52
Total	6.513.898,22	3.568.075,94	6.462.989,91

Na Tabela 7 verifica-se uma grande oscilação no resultado antes dos tributos, especialmente quando comparada à Tabela 2, ou seja, o resultado não acompanhou o aumento do faturamento. Cabe salientar que nos meses de novembro e dezembro de 2019, assim como fevereiro e dezembro de 2020, o resultado do mês foi negativo, ou seja, prejuízo. Todavia, nos montantes anuais dos períodos, o resultado foi positivo e a empresa obteve lucro.

Assim, confrontando 2019 a 2018, nota-se uma queda de 45,22% no resultado, já em relação a 2020 há um incremento de 81,13%. Porém o resultado global do período apresenta um decréscimo de 0,78%. Todavia, não é somente a análise da receita e resultado que são relevantes para o planejamento tributário.

Nesse sentido, a escolha da forma de tributação não exerce influência somente sobre o cálculo do IRPJ e CSLL, pois além destes, também é determinada a alíquota pela qual será tributado o PIS e COFINS nas receitas, bem como a possibilidade, ou não de realizar o crédito decorrente da aquisição de mercadorias ou insumos.

Tendo em vista que a empresa em análise exporta praticamente a totalidade de sua produção, ficando no mercado interno somente um subproduto, assim, torna-se necessária a segregação das receitas, pois de acordo com o artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988, as receitas de exportação são isentas da

tributação de PIS e COFINS. (BRASIL, 1988). Por este motivo na Tabela 8 será exposta somente a receita proveniente do mercado interno, para que seja possível calcular o montante de PIS e COFINS devido.

Tabela 8 – Receita Mercado Interno

Período	2018	2019	2020
Janeiro	91.471,80	41.858,40	3.397,45
Fevereiro	111.418,80	20.498,40	100,00
Março	100.111,80	68.480,00	0,00
Abril	129.700,00	63.374,40	0,00
Maio	118.979,20	138.493,60	100,00
Junho	170.586,60	105.236,00	14.900,00
Julho	274.273,00	84.706,30	3.869,80
Agosto	247.581,79	94.315,75	50,00
Setembro	189.846,80	74.346,65	101.116,85
Outubro	51.209,60	147.796,65	363.491,65
Novembro	57.508,40	79.174,75	490.774,40
Dezembro	34.723,20	24.751,15	293.167,00
Total	1.577.410,99	943.032,05	1.270.967,15

Na Tabela 8 identifica-se uma variação nas receitas do mercado interno, semelhante à do resultado antes dos tributos, conforme a Tabela 7. Assim, de 2018 para 2019 há uma redução de 40,22%, enquanto, em comparação à 2020 aumenta 34,77%, porém de 2018 para 2020, permanece com queda de 19,43%. A partir destes dados é possível calcular a tributação de PIS e COFINS nas vendas.

Ainda em relação ao PIS e COFINS, na tributação pelo lucro real, onde estes tributos devem ser apurados pela sistemática não cumulativa, são permitidos os créditos nas compras, dessa forma a Tabela 9 aponta aquisições, base para o cálculo dos créditos.

Na Tabela 9 visualiza-se um crescimento constante nas bases para os créditos de PIS e COFINS, onde em relação a 2018, em 2019 registra-se um aumento de 17,7% e confrontado a 2020 há um novo incremento de 65,78%, computando um total de 95,12%. Com base nos registros de escrituração da empresa, cabe ressaltar que as compras são realizadas de fornecedores localizados no estado do Rio Grande do Sul.

Tabela 9 - Compras

Período	2018	2019	2020
Janeiro	577.619,87	591.728,64	618.008,97
Fevereiro	607.760,46	643.396,94	938.943,61
Março	599.102,49	696.296,64	770.960,31
Abril	686.833,42	746.671,02	739.073,15
Mai	503.131,43	805.373,65	772.769,83
Junho	592.844,61	660.717,99	2.653.005,91
Julho	575.305,35	650.395,61	849.150,45
Agosto	706.896,56	599.360,90	997.035,70
Setembro	615.496,94	879.213,06	1.180.974,22
Outubro	745.503,52	948.697,53	927.429,91
Novembro	666.661,66	810.533,86	1.122.596,40
Dezembro	623.637,53	796.069,17	3.065.460,16
Total	7.500.793,84	8.828.455,01	14.635.408,62

Além das bases de faturamento, resultado e compras, também é relevante apresentar as bases da folha de pagamento, visto que esta também gera encargos para as organizações. Dessa forma, na Tabela 10 são apresentados estes dados, viabilizando o cálculo dos encargos que a empresa deve recolher.

Na Tabela 10, pode se identificar que eventualmente a organização realiza a contratação de trabalhadores autônomos. As bases são expostas separadamente devido a legislação estipular o percentual de 20% para o recolhimento da contribuição patronal, e não tendo direito ao FGTS, diferenciando-se dos demais colaboradores.

Tabela 10 – Folha de Pagamento

Período	Colaboradores			Autônomos		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Janeiro	95.430,74	98.848,24	93.327,05	0,00	1.908,41	0,00
Fevereiro	95.616,73	98.996,00	94.601,41	0,00	1.176,47	0,00
Março	102.856,54	108.495,02	99.677,51	0,00	1.725,25	4.721,76
Abril	99.429,76	107.948,89	130.711,07	1.726,22	0,00	0,00
Mai	107.636,49	104.916,04	108.140,61	2.197,52	0,00	2.379,00
Junho	107.511,10	105.912,51	98.202,58	1.639,16	0,00	2.371,15
Julho	103.207,91	98.655,97	104.940,39	0,00	0,00	0,00
Agosto	110.470,14	98.430,67	102.304,31	0,00	629,41	0,00
Setembro	114.382,14	97.203,41	111.180,58	1.470,58	841,18	4.084,70
Outubro	105.210,59	88.694,93	108.699,63	0,00	1.411,76	0,00
Novembro	139.159,68	132.079,13	150.828,27	0,00	1.500,00	2.063,00
Dezembro	158.731,08	152.591,71	160.477,05	3.651,60	0,00	0,00
Total	1.339.642,90	1.292.772,52	1.363.090,46	10.685,08	9.192,48	15.619,61

Na Tabela 10, verifica-se que o ano de 2018 apresenta o maior custo com a folha de pagamento, já em 2019 ocorre uma redução de 3,5%, e em 2020 aumenta 5,44%. Porém ao comparar 2018 a 2020 ainda há um incremento de 1,75%.

Assim, encerra-se a apresentação dos dados utilizados para realizar a apuração dos tributos, e, no próximo subcapítulo serão apresentados os cálculos e a análise dos resultados obtidos.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS

Neste subcapítulo são apresentados os resultados obtidos. Inicialmente será denotado os regimes tributários que a empresa se enquadra para o ano de 2021. Em seguida realizou-se os cálculos dos tributos para os anos de 2018, 2019 e 2020. Ao final os resultados obtidos são confrontados e dessa forma identifica-se a forma de tributação mais vantajosa para a empresa.

4.2.1 Regimes Tributários

Visando identificar os regimes tributários em que a empresa poderá se enquadrar em 2021, analisou-se o faturamento do ano de 2020. Esta análise é fundamental, pois a partir deste é possível determinar se a organização está apta a adotar os regimes tributários do simples nacional (Lei complementar nº 123/2006) e lucro presumido ou está obrigada ao lucro real (art. 257 do decreto 9.580/2018).

Conforme a Tabela 2, a receita em 2020 foi de R\$ 24.997.034,79. De acordo com a Lei Complementar 123/2006 e posteriores alterações, o limite de faturamento anual para a adoção do simples nacional é de R\$ 4.800.000,00. (BRASIL, 2006). Dessa forma foi constatado que a empresa ultrapassa os limites do simples nacional, estando impedida de adotar este regime tributário.

Em relação ao artigo 257 do decreto 9.580/2018, estão obrigadas ao lucro real as organizações cuja receita do ano anterior ultrapassar a R\$78.000.000,00. Em vista disso, conclui-se que a entidade está apta a adotar tanto o regime tributário do lucro real, quanto o lucro presumido.

Assim, tendo alcançado seu propósito, encerra-se este subcapítulo. Em vista disso, nos próximos subcapítulos serão apresentados somente os cálculos para os regimes tributários do lucro real e lucro presumido.

4.2.2 Cálculos dos Tributos

Neste subcapítulo serão apresentados os cálculos dos tributos referentes aos regimes tributários que a empresa pode adotar em 2021, ou seja, lucro real e lucro presumido. Iniciando-se pela forma de tributação do lucro real, em sequência a apuração pelo lucro presumido.

4.2.2.1 Tributos com base no Lucro Real

Neste subcapítulo são demonstradas as apurações dos tributos, com base no regime tributário do lucro real. Primeiramente são expostos os tributos sobre a folha de pagamento: CPP e FGTS, seguida de uma breve explanação acerca do ICMS e IPI. Em sequência as apurações de ISS, PIS e COFINS, por fim os cálculos de IRPJ e CSLL.

4.2.2.1.1 CPP e FGTS

As Tabelas 10, 11 e 12 apresentam os cálculos da CPP e FGTS, incidentes sobre a folha de pagamento, onde a primeira coluna identifica as bases, para o cálculo da CPP e FGTS dos empregados, extraídas da Tabela 10. Na segunda coluna mostra-se o valor do FGTS a recolher, obtido pela multiplicação da coluna 1, pelo percentual de incidência de 8%.

A terceira coluna contém o valor da CPP a recolher, cujo montante é obtido através da multiplicação da folha de pagamento por 27,3%. Este percentual é composto por 20% de INSS, 1,5% de RAT ajustado, e, 5,8% de Terceiros (SEBRAE: 0,6%; SENAI: 1%; INCRA: 0,2%; SESI: 1,5% e salário educação: 2,5%). (OLIVEIRA, 2013).

O percentual do RAT ajustado, é obtido pela multiplicação do RAT pelo FAP. (BRASIL, 2010). Conforme o CNAE da empresa, o RAT é de 3%, e o FAP é 0,5%, conforme índice da empresa, assim resultando em 1,5%.

Na quarta coluna estão dispostos os valores pagos a autônomos, enquanto a quinta, contém o montante de CPP a recolher referente a estes profissionais. O cálculo desta contribuição está isolado em relação aos empregados, tendo em vista que conforme a Lei 8.212/1991, sobre a remuneração de autônomos incide somente o percentual de 20% correspondente ao INSS. (BRASIL, 1991).

A sexta coluna exibe o custo total dos encargos sobre a folha de pagamento, para da empresa no ano em questão, portanto, soma FGTS, e CPP de empregados e autônomos.

Tabela 11 – Encargos sobre a Folha de Pagamento 2018

2018	Folha de Pagamento	FGTS 8%	CPP 27,30%	Autônomos	CPP 20%	Total CPP
Janeiro	95.430,74	7.634,46	26.052,59	0,00	0,00	33.687,05
Fevereiro	95.616,73	7.649,34	26.103,37	0,00	0,00	33.752,71
Março	102.856,54	8.228,52	28.079,84	0,00	0,00	36.308,36
Abril	99.429,76	7.954,38	27.144,32	1.726,22	345,24	35.443,95
Maio	107.636,49	8.610,92	29.384,76	2.197,52	439,50	38.435,18
Junho	107.511,10	8.600,89	29.350,53	1.639,16	327,83	38.279,25
Julho	103.207,91	8.256,63	28.175,76	0,00	0,00	36.432,39
Agosto	110.470,14	8.837,61	30.158,35	0,00	0,00	38.995,96
Setembro	114.382,14	9.150,57	31.226,32	1.470,58	294,12	40.671,01
Outubro	105.210,59	8.416,85	28.722,49	0,00	0,00	37.139,34
Novembro	139.159,68	11.132,77	37.990,59	0,00	0,00	49.123,37
Dezembro	158.731,08	12.698,49	43.333,58	3.651,60	730,32	56.762,39
Total	1.339.642,90	107.171,43	365.722,51	10.685,08	2.137,02	475.030,96

A Tabela 11 apresenta os cálculos referentes a folha de pagamento de 2018, onde o valor global de recursos necessários para cumprir suas obrigações com encargos sobre a folha de pagamento foi de R\$475.030,96.

O montante deste valor é composto por R\$107.171,43 ($1.339.642,90 \times 8\% = 107.171,43$) de FGTS o que corresponde a 22,56%, R\$365.722,51 ($1.339.642,90 \times 27,3\% = 365.722,51$) de CPP dos empregados representando 76,99%, e por fim, mais R\$2.137,02 ($1.339.642,90 \times 20\% = 2.137,02$) de CPP dos autônomos, computando apenas 0,45% do total devido no ano de 2018.

A Tabela 12 mostra os cálculos relativos à folha de pagamento de 2019. Conforme a Tabela 10 houve uma redução 3,5% em 2019, quando confrontada a 2018. Logo os encargos incidentes sobre esta também reduzem.

Tabela 12 - Encargos sobre a Folha de Pagamento 2019

2019	Folha de Pagamento	FGTS 8%	CPP 27,30%	Autônomos	CPP 20%	Total CPP
Janeiro	98.848,24	7.907,86	26.985,57	1.908,41	381,68	35.275,11
Fevereiro	98.996,00	7.919,68	27.025,91	1.176,47	235,29	35.180,88
Março	108.495,02	8.679,60	29.619,14	1.725,25	345,05	38.643,79
Abril	107.948,89	8.635,91	29.470,05	0,00	0,00	38.105,96
Mai	104.916,04	8.393,28	28.642,08	0,00	0,00	37.035,36
Junho	105.912,51	8.473,00	28.914,12	0,00	0,00	37.387,12
Julho	98.655,97	7.892,48	26.933,08	0,00	0,00	34.825,56
Agosto	98.430,67	7.874,45	26.871,57	629,41	125,88	34.871,91
Setembro	97.203,41	7.776,27	26.536,53	841,18	168,24	34.481,04
Outubro	88.694,93	7.095,59	24.213,72	1.411,76	282,35	31.591,66
Novembro	132.079,13	10.566,33	36.057,60	1.500,00	300,00	46.923,93
Dezembro	152.591,71	12.207,34	41.657,54	0,00	0,00	53.864,87
Total	1.292.772,52	103.421,80	352.926,90	9.192,48	1.838,50	458.187,20

A Tabela 12 mostra os cálculos sobre a folha de pagamento de 2019, onde a empresa teve o custo de R\$458.187,20, dos quais R\$103.421,80 referentes ao FGTS, R\$352.926,90 de CPP dos colaboradores e R\$9.192,48 de CPP de autônomos.

Tabela 13 - Encargos sobre a Folha de Pagamento 2020

2020	Folha de Pagamento	FGTS 8%	CPP 27,30%	Autônomos	CPP 20%	Total CPP
Janeiro	93.327,05	7.466,16	25.478,28	0,00	0,00	32.944,45
Fevereiro	94.601,41	7.568,11	25.826,18	0,00	0,00	33.394,30
Março	99.677,51	7.974,20	27.211,96	4.721,76	944,35	36.130,51
Abril	130.711,07	10.456,89	35.684,12	0,00	0,00	46.141,01
Mai	108.140,61	8.651,25	29.522,39	2.379,00	475,80	38.649,44
Junho	98.202,58	7.856,21	26.809,30	2.371,15	474,23	35.139,74
Julho	104.940,39	8.395,23	28.648,73	0,00	0,00	37.043,96
Agosto	102.304,31	8.184,34	27.929,08	0,00	0,00	36.113,42
Setembro	111.180,58	8.894,45	30.352,30	4.084,70	816,94	40.063,68
Outubro	108.699,63	8.695,97	29.675,00	0,00	0,00	38.370,97
Novembro	150.828,27	12.066,26	41.176,12	2.063,00	412,60	53.654,98
Dezembro	160.477,05	12.838,16	43.810,23	0,00	0,00	56.648,40
Total	1.363.090,46	109.047,24	372.123,70	15.619,61	3.123,92	484.294,85

Na Tabela 13 encontram-se os valores incidentes sobre a folha de pagamento de 2020. Neste ano a empresa necessitou de R\$484.294,85 para cobrir estes

encargos, onde R\$109.047,24 foram para o FGTS, R\$372.123,70 de CPP dos funcionários, além de mais R\$ 3.123,92 de CPP de autônomos.

Dessa forma encerra-se o cálculo de encargos sobre a folha de pagamento. No próximo subcapítulo são abordados os tributos ICMS e IPI.

4.2.2.1.2 ICMS e IPI

De acordo com a Constituição Federal de 1988, no artigo 155, § 2º, X, item a, as mercadorias destinadas à exportação não possuem a incidência de ICMS. (BRASIL, 1988). Conforme a Tabela 8, a empresa possui uma pequena parcela de receitas de vendas no mercado interno, cuja mercadoria trata-se de resíduos de madeira, que é vendida para indústrias, localizadas no estado do Rio Grande do Sul.

Esta venda, por sua vez, possui diferimento de ICMS, segundo o decreto nº 37.699/1997, conforme o Livro III, artigo 1º; apêndice II, seção I item XCII. (SEFAZ, 1997). Diante do exposto, não cabe a realização de cálculos de ICMS.

Em relação ao IPI, da mesma forma que o ICMS, a CF de 1988 garante a não incidência para de produtos vendidos ao mercado externo, em consonância ao art. 153, § 3º, inciso III. (BRASIL, 1988). Além disso, verificou-se que, de acordo com a NCM constante nos documentos fiscais de saída da empresa, e, em concordância à TIPI, os produtos vendidos no mercado interno não são tributados pelo IPI. Já aqueles que são exportados, mesmo que se fossem comercializados no país, sua alíquota é zero.

Logo, não há cálculos de IPI a realizar. Portanto, não há motivos para estender o assunto, encerrando-se este conciso subcapítulo. Já no próximo subcapítulo será abordado o ISS, tributo que a empresa passou a recolher em 2020.

4.2.2.1.3 ISS

A Tabela 14 apresenta a base para o ISS e o valor a recolher. Porém, são mencionados somente os meses de outubro, novembro e dezembro de 2020, pois é a partir deste período que a empresa passou a exercer este tipo de atividade, não havendo, portanto, bases para a apuração do tributo nos demais períodos.

Na Tabela 14, a primeira coluna contém o faturamento referente aos serviços prestados. A segunda coluna evidencia o valor de ISS devido, que é obtido pela

multiplicação do valor dos serviços, constantes na coluna 1, pela alíquota municipal deste tributo.

Tabela 14 – Cálculo do ISS

2020	Serviços Transporte	ISS a Recolher (3%)
Outubro	243.468,40	7.304,05
Novembro	444.014,40	13.320,43
Dezembro	221.334,80	6.640,04
Total	908.817,60	27.264,53

O serviço que a organização presta é tributado pelo ISS de seu município em 3%. Assim, na Tabela 14, este percentual é multiplicado o valor dos serviços prestados. No mês de outubro a empresa faturou R\$243.468,40, que multiplicado por 3%, resultando em R\$7.304,05 de ISS a recolher. Dessa forma, o ISS pago pela empresa no período foi de R\$27.264,53. No próximo subcapítulo, serão apresentados os cálculos tributários para do PIS e da COFINS.

4.2.2.1.4 PIS e COFINS

Ao adotar a forma de tributação do lucro real, a empresa automaticamente passa a recolher PIS e COFINS pela sistemática cumulativa, na qual incide 1,65% e 7,6% respectivamente, para as receitas operacionais. Porém, para as receitas financeiras a alíquota de PIS é de 0,65% e COFINS de 4%, conforme o artigo 1º do decreto 8.426/2015. (BRASIL, 2015a).

Pelo regime não cumulativo as alíquotas são maiores, contudo, são permitidos créditos na aquisição de insumos ou serviços utilizados na produção, produtos adquiridos para a comercialização, assim como custos e despesas com energia elétrica, aluguéis e arrendamentos pagos a pessoa jurídica, depreciação e amortização. (SOUSA, 2018; RIBEIRO; PINTO, 2014; ABREU, 2008).

Devido ao conteúdo para o cálculo destas contribuições ser muito extenso, nas tabelas deste subcapítulo são expostos somente os valores a recolher. Em complemento às Tabelas 15 a 17, foi introduzido ao final do trabalho o Anexo A, com o cálculo completo. Nesse sentido, nas Tabelas 15, 16 e 17 são demonstrados os valores a recolher pela sistemática não cumulativa, cujas bases de cálculo para receitas do mercado interno estão dispostas na Tabela 8, enquanto as bases de cálculo das receitas financeiras estão na Tabela 6. O conteúdo nas Tabelas 15 a 17

está disposto da seguinte forma: a primeira e a segunda coluna mostram os cálculos de PIS e COFINS sobre as receitas provenientes do mercado interno, a terceira e quarta mostram os tributos sobre a receita financeira. Por fim, a quinta e sexta coluna exibem os montantes devidos.

Tabela 15 - Débitos PIS e COFINS não cumulativo 2018

2018	Receita M. Interno		Receita Financeira		Total Débitos	
	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)	PIS (0,65%)	COFINS (4%)	PIS	COFINS
Janeiro	1.509,28	6.951,86	0,38	2,32	1.509,66	6.954,17
Fevereiro	1.838,41	8.467,83	0,01	0,07	1.838,42	8.467,90
Março	1.651,84	7.608,50	0,04	0,27	1.651,89	7.608,77
Abril	2.140,05	9.857,20	0,14	0,86	2.140,19	9.858,06
Mai	1.963,16	9.042,42	0,02	0,12	1.963,18	9.042,54
Junho	2.814,68	12.964,58	0,07	0,41	2.814,75	12.964,99
Julho	4.525,50	20.844,75	0,12	0,73	4.525,62	20.845,48
Agosto	4.085,10	18.816,22	0,29	1,78	4.085,39	18.817,99
Setembro	3.132,47	14.428,36	2,91	17,92	3.135,38	14.446,28
Outubro	844,96	3.891,93	0,02	0,12	844,98	3.892,05
Novembro	948,89	4.370,64	1,30	8,00	950,19	4.378,63
Dezembro	572,93	2.638,96	6,19	38,12	579,13	2.677,08
Total	26.027,28	119.883,24	11,49	70,72	26.038,77	119.953,95

O valor do PIS sobre a receita do mercado interno de janeiro 2018, foi obtido pela multiplicação das receitas no mercado interno, pela alíquota deste tributo. Conforme a Tabela 8, neste mês o valor da base foi de R\$ 91.471,80, que multiplicados pela alíquota de 1,65%, produzem R\$1.509,28 ($91.471,80 \times 1,65\% = R\$ 1.509,28$) de PIS a recolher. O valor do COFINS, da terceira coluna, possui essa mesma base, e sua alíquota é de 7,6% gerando R\$6.951,86 ($91.471,80 \times 7,6\% = R\$6.951,86$) de COFINS a pagar.

Em relação à receita financeira, a base dos tributos em janeiro de 2018, de acordo com a Tabela 6, foi de R\$ 57,91, assim, para o cálculo do PIS este valor foi multiplicado por 0,65%, ($57,91 \times 0,65\% = 0,38$) resultando em R\$ 0,38 a pagar. Enquanto o COFINS, possui a alíquota de 4% ($57,91 \times 4\% = 2,32$) atingindo R\$2,32 a recolher.

A coluna 5 une os valores de PIS ($R\$1.509,28 + 0,38 = R\$1.509,66$) cuja soma corresponde a R\$1.509,66 a recolher. E, a sexta coluna soma os valores da COFINS ($R\$6.951,86 + R\$2,32 = R\$6.954,17$) totalizando R\$6.954,17 a pagar. Observa-se que no ano de 2018 a organização teve um total de débitos de PIS no valor de R\$26.038,77 e mais R\$119.953,95 de COFINS. A Tabela 16 exhibe dos

débitos mensais de PIS e COFINS de 2019, apurados pela sistemática não cumulativa, onde os cálculos foram realizados da mesma forma que para o ano de 2018, na Tabela 15.

Tabela 16 - Débitos PIS e COFINS não cumulativo 2019

2019	Receita M. Interno		Receita Financeira		Total Débitos	
	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)	PIS (0,65%)	COFINS (4%)	PIS	COFINS
Janeiro	690,66	3.181,24	12,81	78,82	703,47	3.260,06
Fevereiro	338,22	1.557,88	14,63	90,02	352,85	1.647,90
Março	1.129,92	5.204,48	16,31	100,39	1.146,23	5.304,87
Abril	1.045,68	4.816,45	19,37	119,21	1.065,05	4.935,66
Maio	2.285,14	10.525,51	14,46	88,99	2.299,60	10.614,50
Junho	1.736,39	7.997,94	15,09	92,89	1.751,49	8.090,82
Julho	1.397,65	6.437,68	22,74	139,94	1.420,39	6.577,62
Agosto	1.556,21	7.168,00	20,05	123,36	1.576,26	7.291,36
Setembro	1.226,72	5.650,35	0,01	0,04	1.226,73	5.650,39
Outubro	2.438,64	11.232,55	0,04	0,22	2.438,68	11.232,76
Novembro	1.306,38	6.017,28	1,78	10,94	1.308,16	6.028,22
Dezembro	408,39	1.881,09	0,06	0,36	408,45	1.881,44
Total	15.560,03	71.670,44	137,34	845,17	15.697,37	72.515,60

Na Tabela 16 observa-se que no acumulado do ano, são devidos, R\$ 15.697,37 de PIS, sendo R\$15.560,03 referente a vendas no mercado interno e R\$137,34 sobre receitas financeiras. Por sua vez, os débitos de COFINS somam R\$72.515,60 onde, R\$71.670,44 relativos a vendas no mercado interno, enquanto R\$845,17 provenientes da receita financeira. Na Tabela 17 estão dispostos os débitos para o ano de 2020.

Tabela 17 - Débitos PIS e COFINS não cumulativo 2020

2020	Receita M. Interno		Receita Financeira		Total Débitos	
	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)	PIS (0,65%)	COFINS (4%)	PIS	COFINS
Janeiro	56,06	258,21	0,15	0,94	56,21	259,15
Fevereiro	1,65	7,60	0,10	0,62	1,75	8,22
Março	0,00	0,00	0,10	0,64	0,10	0,64
Abril	0,00	0,00	0,03	0,19	0,03	0,19
Maio	1,65	7,60	0,04	0,27	1,69	7,87
Junho	245,85	1.132,40	0,14	0,85	245,99	1.133,25
Julho	63,85	294,10	0,03	0,18	63,88	294,28
Agosto	0,83	3,80	0,46	2,80	1,28	6,60
Setembro	1.668,43	7.684,88	0,30	1,82	1.668,72	7.686,70
Outubro	5.997,61	27.625,37	0,25	1,53	5.997,86	27.626,90
Novembro	8.097,78	37.298,85	220,04	1.354,07	8.317,81	38.652,92
Dezembro	4.837,26	22.280,69	12,01	73,92	4.849,27	22.354,62
Total	20.970,96	96.593,50	233,65	1.437,82	21.204,60	98.031,33

Conforme a Tabela 17, em 2020 os débitos de PIS e COFINS na modalidade não cumulativa totalizaram em R\$21.204,60 ($R\$ 20.970,96 + R\$ 233,65 = 21.204,60$) e R\$98.031,33 ($96.593,50 + 1.437,82 = 98.031,33$), respectivamente.

Já a Tabela 18, aponta os valores dos créditos, com base nas aquisições elencadas na Tabela 9, e, multiplicadas pelo percentual de incidência de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS. Complementando a Tabela 18, as bases e montante devido está no Anexo B.

Dessa forma, em janeiro de 2018, segundo a Tabela 9, o montante de compras com direito a créditos, foi de R\$577.619,87 ao multiplicar por 1,65% ($577.619,87 \times 1,65\% = 9.530,73$) resultou em um crédito de R\$ 9.530,73 de PIS, em concordância com a Tabela 18. Já a COFINS do mês, que possui a mesma base, foi de R\$43.899,11 ($577.619,87 \times 7,6\% = 43.899,11$).

Tabela 18 – Créditos de PIS e COFINS

Período	2018		2019		2020	
	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)	PIS (1,65%)	COFINS (7,6%)
Janeiro	9.530,73	43.899,11	9.763,52	44.971,38	10.197,15	46.968,68
Fevereiro	10.028,05	46.189,79	10.616,05	48.898,17	15.492,57	71.359,71
Março	9.885,19	45.531,79	11.488,89	52.918,54	12.720,85	58.592,98
Abril	11.332,75	52.199,34	12.320,07	56.747,00	12.194,71	56.169,56
Maiο	8.301,67	38.237,99	13.288,67	61.208,40	12.750,70	58.730,51
Junho	9.781,94	45.056,19	10.901,85	50.214,57	43.774,60	201.628,45
Julho	9.492,54	43.723,21	10.731,53	49.430,07	14.010,98	64.535,43
Agosto	11.663,79	53.724,14	9.889,45	45.551,43	16.451,09	75.774,71
Setembro	10.155,70	46.777,77	14.507,02	66.820,19	19.486,07	89.754,04
Outubro	12.300,81	56.658,27	15.653,51	72.101,01	15.302,59	70.484,67
Novembro	10.999,92	50.666,29	13.373,81	61.600,57	18.522,84	85.317,33
Dezembro	10.290,02	47.396,45	13.135,14	60.501,26	50.580,09	232.974,97
Total	123.763,10	570.060,33	145.669,51	670.962,58	241.484,24	1.112.291,06

Dessa forma, na Tabela 18 verifica-se que em 2018 o total de créditos para o PIS e COFINS foi de R\$123.763,10 e R\$570.060,33, nessa ordem. Enquanto, em 2019 estes valores aumentaram para R\$145.669,51 de PIS e R\$ 670.962,58 de COFINS. Em 2020 os créditos elevaram novamente, computando R\$241.484,24 de PIS e R\$1.112.291,06 de COFINS.

Após levantar os totais de débitos e créditos, o próximo passo é a realização do confronto destes valores, afim de verificar se a empresa necessita recolher tributos, ou permanece com créditos para o período seguinte. Assim, com base nas

Tabelas 15 a 18, verifica-se que a empresa obteve mais créditos do que débitos, portanto, a Tabela 19 revela o montante de créditos após as deduções dos débitos.

Tabela 19 – Saldo de Créditos

Período	2018		2019		2020	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
Janeiro	8.021,07	36.944,94	9.060,05	41.711,32	10.140,94	46.709,54
Fevereiro	8.189,63	37.721,90	10.263,20	47.250,27	15.490,82	71.351,50
Março	8.233,30	37.923,02	10.342,66	47.613,67	12.720,74	58.592,35
Abril	9.192,56	42.341,28	11.255,02	51.811,34	12.194,68	56.169,37
Maio	6.338,49	29.195,45	10.989,06	50.593,90	12.749,01	58.722,64
Junho	6.967,19	32.091,20	9.150,36	42.123,75	43.528,61	200.495,20
Julho	4.966,92	22.877,73	9.311,13	42.852,45	13.947,10	64.241,15
Agosto	7.578,40	34.906,14	8.313,20	38.260,07	16.449,81	75.768,11
Setembro	7.020,31	32.331,49	13.280,29	61.169,81	17.817,35	82.067,34
Outubro	11.455,83	52.766,22	13.214,83	60.868,25	9.304,73	42.857,78
Novembro	10.049,73	46.287,65	12.065,65	55.572,35	10.205,03	46.664,41
Dezembro	9.710,89	44.719,37	12.726,69	58.619,81	45.730,82	210.620,36
Total	97.724,33	450.106,38	129.972,14	598.446,98	220.279,64	1.014.259,73

Verifica-se na Tabela 19, que após as compensações dos débitos, a organização ainda dispõe de valores expressivo de créditos de PIS e COFINS, que no período analisado somam em R\$2.510.789,19 (97.724,33 + 450.106,38 + 129.972,14 + 598.446,98 + 220.279,64 + 1.014.259,73 = 2.510.789,19). Em 2018 o montante de créditos foi de R\$547.830,70 (97.724,33 + 450.106,38 = 547.830,70).

No ano seguinte este valor aumenta 32,96% chegando a R\$728.419,12 (129.972,14 + 598.446,98 = 728.419,12). Já em 2020 há um novo acréscimo de 69,48% alcançando R\$1.234.539,37 (220.279,64 + 1.014.259,73 = 1.234.539,37).

Em vista de montante significativo de créditos, e de acordo com o Art. 56 e 57 da IN RFB nº 1.717/2017, com os créditos remanescentes, após o encerramento de cada trimestre, a empresa poderá utilizar o programa PER/DECOMP, realizar o preenchimento do pedido de ressarcimento e posteriormente a declaração de compensação, e, dessa forma, poderá liquidar outros tributos com estes créditos. (BRASIL, 2017). Assim, encerra-se ao assunto do PIS e COFINS não cumulativo, e no próximo subcapítulo serão apresentados os cálculos do IRPJ e CSLL de acordo com o lucro real.

4.2.2.1.5 IRPJ e CSLL

No lucro real, ao final do exercício é elaborada a demonstração do resultado, obtendo-se o resultado contábil. Este por sua vez é ajustado pelas adições e exclusões ou compensações previstas em lei, dessa forma, obtém-se o lucro fiscal, que será a base para apuração do IRPJ e da CSLL. (CREPALDI, 2019; POHLMANN, 2010).

Em vista disso, salienta-se que os cálculos apresentados neste subcapítulo têm por base a apuração anual, que devido às oscilações do resultado, conforme exposto na Tabela 7, demonstra-se a forma de tributação mais justa para a empresa, dentre as opções do lucro real. Portanto, será evidenciando o valor devido em cada ano, e não o valor recolhido à título de antecipação.

As antecipações, por sua vez, podem se dar com base no balanço acumulado do período ou com base na receita, onde a apuração é similar à do lucro presumido, e ao final do período os tributos devem ser calculados pelo balanço, e recolhida a diferença, caso exista. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010; POHLMANN, 2010).

Dessa forma, de acordo com a Tabela 7, devido as variações, bem como resultados reduzidos ou negativos, especialmente nos últimos meses do ano, caso a empresa optasse por recolher as antecipações com base no balanço, recolheria tributos a maior, bem como produziria novas bases negativas, o que não ocorreu no período analisado.

A Tabela 20 mostra os cálculos da CSLL de 2018 a 2020, que, para tanto, primeiramente é necessário conhecer o resultado antes do IRPJ e da CSLL, que é apresentado na Tabela 7. O segundo passo é verificar na DRE a presença adições e exclusões para ajustar a apuração, bem como, verificar no LALUR do ano anterior, a existência ou não, de prejuízos a compensar.

Dessa forma, analisou-se todas as contas presentes na demonstração de resultados da empresa, onde foram identificadas somente adições. No LALUR de 2017 verificou-se a existência de prejuízos a compensar, para a CSLL este valor é de R\$670.809,92, conforme a Tabela 20, e para o IRPJ é de R\$320.930,67, conforme a Tabela 21.

Tabela 20 – Apuração da CSLL Lucro Real Anual

	2018	2019	2020
Resultado antes do IRPJ e CSLL	6.513.898,22	3.568.075,94	6.462.989,91
(+) Adições	2.425,30	119.815,85	173.398,06
(-) Exclusões	0,00	0,00	0,00
(=) Resultado Ajustado	6.516.323,52	3.687.891,79	6.636.387,97
(-) Compensação de Prejuízo Fiscal	670.809,92	0,00	0,00
(=) Lucro Fiscal	5.845.513,60	3.687.891,79	6.636.387,97
CSLL (9%)	526.096,22	331.910,26	597.274,92

A Tabela 20 mostra que em 2018 o resultado antes dos tributos foi de R\$6.513.898,22, que somado a R\$2.425,30 de adições, o resultado ajustado alcança em R\$6.516.323,52. Também ocorreu a compensação de todo o prejuízo remanescente no valor de R\$670.809,92. Ao final dos ajustes a base para a CSLL foi de R\$5.845.513,60, que multiplicada pela alíquota de 9% resultou em R\$526.096,22 a recolher no ano.

Tendo em vista que o prejuízo foi totalmente compensado em 2018, e que neste ano, bem como nos anos posteriores, a empresa obteve resultado positivo ao final do exercício, não haverá prejuízos a compensar nos próximos exercícios. Diante disso em 2019 o montante a recolher de CSLL foi de R\$331.910,26, já em 2020 este valor se eleva para R\$ 597.274,92.

Do mesmo modo que ocorreu com a CSLL, o IRPJ em 2018 também possuía base negativa para compensar, conforme o LALUR 2017 no valor de R\$320.930,67, conforme a Tabela 21, que apresenta o cálculo do IRPJ para 2018, 2019 e 2020.

Tabela 21 - Apuração da IRPJ Lucro Real Anual

	2018	2019	2020
Resultado antes do IRPJ e CSLL	6.513.898,22	3.568.075,94	6.462.989,91
(+) Adições	2.425,30	119.815,85	173.398,06
(-) Exclusões	0,00	0,00	0,00
(=) Resultado Ajustado	6.516.323,52	3.687.891,79	6.636.387,97
(-) Compensação de Prejuízo Fiscal	320.930,67	0,00	0,00
(=) Lucro Fiscal	6.195.392,85	3.687.891,79	6.636.387,97
IRPJ (15%)	929.308,93	553.183,77	995.458,20
Base P/ Adicional de IRPJ	5.955.392,85	3.447.891,79	6.396.387,97
Adicional IRPJ (10%)	595.539,28	344.789,18	639.638,80
Total IRPJ	1.524.848,21	897.972,95	1.635.096,99

Para a apuração do IRPJ buscou-se o resultado antes do IRPJ e CSLL na Tabela 7, que em 2018 foi de R\$6.513.898,22, somando-se às adições, obtém-se um resultado ajustado de R\$6.516.323,52. Valor do qual foi compensado o prejuízo, assim, se obteve um lucro fiscal de R\$ 6.195.392,85, que multiplicado pela alíquota de 15% gerou R\$929.308,93 de IRPJ a recolher.

No entanto, para o lucro que exceder a R\$20.000,00 mensais, que no ano corresponde a R\$240.000,00 (20.000,00 x 12 = 240.000,00), deve-se recolher mais 10% deste tributo. Diante disso, o lucro fiscal do ano descontado deste limite de isenção, obtém-se R\$5.955.392,85, de base, que multiplicado pela alíquota de 10%, resulta em R\$595.539,28 de IRPJ adicional. Somando os valores, chega-se ao montante de IRPJ a recolher no valor de R\$1.524.848,21 (929.308,93 + 595.539,28 = 1.524.848,21).

Do mesmo modo como ocorrido com a CSLL, o prejuízo existente foi compensado integralmente em 2018, não restando saldo a compensar para os exercícios seguintes. Com isso, o IRPJ a recolher em 2019 foi de R\$ 897.972,95, enquanto em 2020 este valor aumenta para R\$1.635.096,99.

Tendo em vista, que estes são os tributos devidos pela empresa, segundo a apuração pelo lucro real, a Tabela 22 sintetiza os valores apurados no período analisado. Cabe salientar que o PIS e COFINS estão entre parênteses para diferenciar-se dos demais valores, pois não representam um dispêndio para a empresa, mas sim um direito, com o qual poderá, via PERDCOMP, realizar a compensação outros tributos, bem como solicitar o ressarcimento, reduzindo assim a carga tributária.

Tabela 22 – Resumo Lucro Real

Ano	PIS	COFINS	CSLL	IRPJ	CPP e FGTS	Total
2018	(97.724,33)	(450.106,38)	526.096,22	1.524.848,21	475.030,96	1.978.144,69
2019	(129.972,14)	(598.446,98)	331.910,26	897.972,95	458.187,20	959.651,29
2020	(220.279,64)	(1.014.259,73)	597.274,92	1.635.096,99	484.294,85	1.482.127,40
Total	(447.976,10)	(2.062.813,08)	1.455.281,40	4.057.918,15	1.417.513,01	4.419.923,38

Observa-se na Tabela 22 que na última coluna denominada de “Total”, são descontados os créditos de PIS e COFINS, com o propósito de verificar o montante a recolher deduzido do benefício destes créditos, e assim poder comparar com o

lucro presumido, que não possui este benefício. Com isso, encerram-se os cálculos segundo a sistemática do lucro real, e no próximo subcapítulo são demonstradas as apurações para o lucro presumido.

4.2.2.2 Tributos com base no Lucro Presumido

Na sistemática do lucro presumido, os cálculos e valores a recolher com os tributos de CPP, FGTS, ICMS, IPI e ISS, são os mesmos que no Lucro Real, desta forma irá se calcular somente PIS, COFINS, IRPJ e CSLL.

4.2.2.2.1 PIS e COFINS Cumulativo

Ao optar pela forma de tributação do lucro presumido, o PIS e COFINS deverá ser apurado pela sistemática cumulativa, na qual os percentuais são de 0,65% e 3% respectivamente. Nesta sistemática, as alíquotas são reduzidas, porém não são permitidos créditos nas aquisições. Deste modo, na Tabela 26 são apresentados os valores a recolher para estas contribuições, nos períodos analisados. O cálculo destes tributos tem por base a Tabela 8 – Receitas Mercado Interno. Em complemento a Tabela 26, no Anexo C são apresentadas as bases junto aos respectivos débitos.

Tabela 23 – PIS e COFINS Cumulativo

Período	2018		2019		2020	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
Janeiro	594,57	2.744,15	272,08	1.255,75	22,08	101,92
Fevereiro	724,22	3.342,56	133,24	614,95	0,65	3,00
Março	650,73	3.003,35	445,12	2.054,40	0,00	0,00
Abril	843,05	3.891,00	411,93	1.901,23	0,00	0,00
Mai	773,36	3.569,38	900,21	4.154,81	0,65	3,00
Junho	1.108,81	5.117,60	684,03	3.157,08	96,85	447,00
Julho	1.782,77	8.228,19	550,59	2.541,19	25,15	116,09
Agosto	1.609,28	7.427,45	613,05	2.829,47	0,33	1,50
Setembro	1.234,00	5.695,40	483,25	2.230,40	657,26	3.033,51
Outubro	332,86	1.536,29	960,68	4.433,90	2.362,70	10.904,75
Novembro	373,80	1.725,25	514,64	2.375,24	3.190,03	14.723,23
Dezembro	225,70	1.041,70	160,88	742,53	1.905,59	8.795,01
Total	10.253,17	47.322,33	6.129,71	28.290,96	8.261,29	38.129,01

De acordo com a Tabela 8, em 2018 a receita proveniente do mercado interno foi de R\$1.577.410,99 que submetida a alíquota de 0,65% gera R\$10.253,17 de PIS

a recolher, e esta receita multiplicada por 3% resulta em 47.322,33 de COFINS a pagar, conforme apresentado na Tabela 26.

Já em 2019, segundo a Tabela 8, a base é de R\$943.032,05, onde aplicadas as alíquotas, ocasionam PIS e COFINS a pagar no valor de R\$6.129,71 e R\$28.290,96 nessa ordem. Da mesma forma, em 2020, buscou-se na Tabela 8 a base, de R\$1.270.967,15, que, sujeitada as alíquotas, resulta em R\$8.261,19 de PIS e R\$38.129,01 de COFINS a recolher. Portanto, somando os valores a recolher no período analisado, a empresa deveria desembolsar ao todo R\$138.386,47 ($10.253,17 + 47.322,33 + 6.129,71 + 28.290,96 + 8.261,29 + 38.129,01 = 138.386,47$) para estas duas contribuições. No próximo são apurados os valores de IRPJ e CSLL para o Lucro presumido.

4.2.2.2.2 IRPJ e CSLL

No lucro presumido, o IRPJ e a CSLL são calculados com base no percentual de presunção de lucro, de acordo com cada grupo de receitas. Ademais, a apuração destes tributos, é trimestral.

Para encontrar a base correta, são utilizadas as Tabelas 3, 4, 5, onde está disposta a segregação das receitas. Após esta etapa, devem ser aplicados os percentuais conforme a Tabela 1. Cabe ressaltar que a atividade de arrendamento não é atividade fim da empresa, por isso irá compor integralmente a base de cálculo. (CREPALDI, 2019; POHLMANN, 2010). O resultado obtido conforme mencionado no parágrafo anterior é apresentado na Tabela 24. No entanto, com o propósito de complementar esta tabela, o Anexos D e E, contém as bases de IRPJ e CSLL, detalhada por atividade.

Tabela 24 – Base de Cálculo IRPJ e CSLL Lucro Presumido

Período	2018		2019		2020	
	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL	IRPJ	CSLL
1º Trimestre	627.355,37	793.877,59	536.940,47	734.333,10	443.774,91	632.405,98
2º Trimestre	717.377,08	892.373,27	463.206,13	675.279,91	587.903,81	853.415,22
3º Trimestre	739.451,59	933.184,10	391.115,55	571.982,42	624.084,11	902.056,92
4º Trimestre	438.531,16	640.804,93	387.573,15	578.699,09	603.870,49	871.636,60
Total	2.522.715,19	3.260.239,89	1.778.835,30	2.560.294,52	2.259.633,32	3.259.514,71

De acordo com a Tabela 3, a receita de vendas no primeiro trimestre de 2018 foi de R\$4.163.055,46 (1.505.207,35 + 1.409.933,68 + 1.247.914,43 = 4.163.055,46), sobre a qual são aplicadas as alíquotas constantes na Tabela 1. Para o IRPJ 8% gerando uma base de R\$333.044,44 (4.163.055,46 x 8% = 333.044,44). Para a CSLL a alíquota é de 12% promovendo uma base de R\$499.566,66 (4.163.055,46 x 12% = 499.566,66). Ainda neste mesmo trimestre, conforme a Tabela 3, identifica-se R\$270.000,00 provenientes de arrendamento e R\$24.310,93 de receitas financeiras que devem ser somadas integralmente, tanto para IRPJ, quanto para a CSLL. Além disso, não houve receitas com serviço de transportes neste período.

Dessa forma, no primeiro trimestre de 2018 a base para o IRPJ é de R\$627.355,37 (333.044,44 + 270.000,00 + 24.310,93 = 627.355,37) e para a CSLL R\$793.877,59 (499.566,66 + 270.000,00 + 24.310,93 = 793.877,59), conforme exposto na Tabela 24. O mesmo cálculo foi realizado para os demais trimestres, e seus resultados apresentados na Tabela 24. Tendo as bases segregadas e apuradas conforme o devido percentual de presunção na Tabela 24, pode-se então, apurar os tributos, para isso a Tabela 25 apresenta os valores da CSLL recolher no período analisado.

Tabela 25 – CSLL a Recolher

Período	2018		2019		2020	
	Base	CSLL	Base	CSLL	Base	CSLL
1º Trimestre	793.877,59	71.448,98	734.333,10	66.089,98	632.405,98	56.916,54
2º Trimestre	892.373,27	80.313,59	675.279,91	60.775,19	853.415,22	76.807,37
3º Trimestre	933.184,10	83.986,57	571.982,42	51.478,42	902.056,92	81.185,12
4º Trimestre	640.804,93	57.672,44	578.699,09	52.082,92	871.636,60	78.447,29
Total	3.260.239,89	293.421,59	2.560.294,52	230.426,51	3.259.514,71	293.356,32

Para verificar o valor devido, a Tabela 25, buscou a base de cálculo na Tabela 24, e, estes valores foram multiplicados pela alíquota de 9%. No primeiro trimestre de 2018 a base de cálculo da CSLL foi de R\$793.877,59, que submetida a alíquota do tributo gerou R\$ 71.448,98 (793.877,59 x 9% = 71.448,98) de CSLL a recolher no período. O mesmo cálculo foi realizado para apurar os tributos dos demais trimestres. Dessa forma, em 2018 o montante de CSLL a recolher foi de R\$293.421,59, em 2019 este valor reduziu para R\$230.426,51, já em 2020 eleva-se novamente, alcançando R\$293.356,32. Destaca-se no período analisado, pela apuração pelo lucro presumido, apesar de ter a menor receita geral, 2018 foi o ano

que mais gerou CSLL a pagar, em função da receita de arrendamento, que compõem integralmente a base de cálculo.

Na apuração do IRPJ, para o montante de presunção de lucro que ultrapassar R\$20.000,00 mensais, deve ser recolhido o adicional de 10% deste imposto. Devido ao fato deste tributo ser apurado trimestralmente, este valor multiplica-se por 3, resultando em R\$60.000,00 (20.000 x 3 = 60.000) isentos do adicional. Portanto, nas Tabelas 26, 27 e 28 são apresentadas as apurações de IRPJ. A base destas tabelas origina-se na Tabela 24, que multiplicada pela alíquota de 15% obtém-se o IRPJ, que ainda deve agregar o adicional, que por sua vez, a cada trimestre deduz R\$60.000,00 da base, para então aplicar a alíquota de 10%.

Tabela 26 – Apuração IRPJ 2018

Período	2018				Total IRPJ a recolher
	Base	IRPJ 15%	Base Adicional	Adicional IRPJ 10%	
1º Trimestre	627.355,37	94.103,31	567.355,37	56.735,54	150.838,84
2º Trimestre	717.377,08	107.606,56	657.377,08	65.737,71	173.344,27
3º Trimestre	739.451,59	110.917,74	679.451,59	67.945,16	178.862,90
4º Trimestre	438.531,16	65.779,67	378.531,16	37.853,12	103.632,79
Total	2.522.715,19	378.407,28	2.282.715,19	228.271,52	606.678,80

Conforme a Tabela 24, no primeiro trimestre de 2018, a base de IRPJ é de R\$627.355,37, que submetida aos 15% gera R\$94.103,31 (627.355,37 x 15% = 94.103,31) deste imposto. Já no Adicional, a base é de R\$567.355,37 (627.355,37 – 60.000 = 567.355,37) aplicando os 10% resulta em mais R\$56.735,54 de IRPJ. Assim o montante a recolher nesse trimestre é de R\$ 150.838,84 (94.103,31 + 56.735,54 = 150.838,84). Assim, de acordo com a Tabela 26, em 2018 o total de IRPJ a Recolher é de R\$ 606.678,80.

Tabela 27 – Apuração IRPJ 2019

Período	2019				Total IRPJ a recolher
	Base	IRPJ 15%	Base Adicional	Adicional IRPJ 10%	
1º Trimestre	536.940,47	80.541,07	476.940,47	47.694,05	128.235,12
2º Trimestre	463.206,13	69.480,92	403.206,13	40.320,61	109.801,53
3º Trimestre	391.115,55	58.667,33	331.115,55	33.111,55	91.778,89
4º Trimestre	387.573,15	58.135,97	327.573,15	32.757,32	90.893,29
Total	1.778.835,30	266.825,29	1.538.835,30	153.883,53	420.708,82

O mesmo cálculo da Tabela 26, foi aplicado para todos os trimestres analisados conforme as Tabelas 27 e 28. Dessa forma, em 2019, o montante de IRPJ a recolher reduz para R\$420.708,82 (266.825,29 + 153.883,53 = 420.708,82), segundo a Tabela 27.

Tabela 28 – Apuração IRPJ 2020

Período	2020				Total IRPJ a recolher
	Base	IRPJ 15%	Base Adicional	Adicional IRPJ 10%	
1º Trimestre	443.774,91	66.566,24	383.774,91	38.377,49	104.943,73
2º Trimestre	587.903,81	88.185,57	527.903,81	52.790,38	140.975,95
3º Trimestre	624.084,11	93.612,62	564.084,11	56.408,41	150.021,03
4º Trimestre	603.870,49	90.580,57	543.870,49	54.387,05	144.967,62
Total	2.259.633,32	338.945,00	2.019.633,32	201.963,33	540.908,33

A Tabela 28 apresenta o cálculo do IRPJ a recolher referente a 2020, onde o valor volta a aumentar novamente, alcançando R\$540.908,33 (338.945,00 + 201.963,33 = 540.908,33). Dessa forma, encerram-se os cálculos para a forma de tributação do lucro presumido, e na Tabela 29 retoma-se os totais de cada obrigação.

Tabela 29 – Resumo Lucro Presumido

Período	PIS	COFINS	CSLL	IRPJ	CPP e FGTS	Total
2018	10.253,17	47.322,33	293.421,59	606.678,80	475.030,96	1.432.706,85
2019	6.129,71	28.290,96	230.426,51	420.708,82	458.187,20	1.143.743,20
2020	8.261,29	38.129,01	293.356,32	540.908,33	484.294,85	1.364.949,81
Total	24.644,17	113.742,31	817.204,42	1.568.295,95	1.417.513,01	3.941.399,86

Diante disso em 2018 pela sistemática do lucro presumido seriam desembolsados R\$1.432.706,85 em tributos, em 2019 este montante reduz para R\$1.143.743,20, porém se eleva para R\$ 1.364.949,81 em 2020. Sendo assim, pelo lucro presumido, no período analisado seriam necessários R\$3.941.399,86 para liquidar os tributos devidos. No próximo subcapítulo será verificada a forma de tributação mais vantajosa para a empresa.

4.2.3 Regime mais vantajoso

Para verificar o regime tributário mais vantajoso para a empresa, torna-se necessário comparar os resultados obtidos para cada uma das sistemáticas apresentadas. Esta comparação é apresentada na Tabela 30, que aponta os resultados encontrados em cada ano e ao final um totalizador.

Tabela 30 – Comparativo Lucro Real x Lucro Presumido

Período	Tributo	Real	Presumido	Diferença
2018	IRPJ e CSLL	2.050.944,44	900.100,39	1.150.844,05
	PIS e COFINS	0,00	57.575,50	(57.575,50)
	CPP e FGTS	475.030,96	475.030,96	0,00
	ISS	0,00	0,00	0,00
2019	IRPJ e CSLL	1.229.883,21	651.135,33	578.747,88
	PIS e COFINS	0,00	34.420,67	(34.420,67)
	CPP e FGTS	458.187,20	458.187,20	0,00
	ISS	0,00	0,00	0,00
2020	IRPJ e CSLL	2.232.371,91	834.264,66	1.398.107,25
	PIS e COFINS	0,00	46.390,30	(46.390,30)
	CPP e FGTS	484.294,85	484.294,85	0,00
	ISS	27.264,53	27.264,53	0,00
Diferença Total				2.989.312,71

Na Tabela 30 destaca-se a expressiva desigualdade, entre os regimes tributários, na apuração do IRPJ e CSLL, onde, em todos os períodos analisados, o montante a recolher é menor pelo lucro presumido. Ao acumular os períodos, obtém-se R\$ 3.127.699,18 ($1.150.844,05 + 578.747,88 + 1.398.107,25 = 3.127.699,18$), o que representa uma diferença de 131,11% nestes tributos, quando confrontadas as duas formas de apuração. Apesar de que pelo lucro presumido há um desembolso com PIS e COFINS no total de R\$138.386,47 ($57.575,50 + 34.420,67 + 46.390,30 = 138.386,47$). Mesmo assim, a diferença entre as duas formas de tributação permanece elevada, alcançando R\$2.989.312,71.

Contudo, pelo lucro real a organização mantém um saldo de créditos PIS e COFINS no valor de R\$2.510.789,19, conforme a soma da Tabela 19, que podem ser utilizados na compensação de tributos. Porém, mesmo diante deste crédito, ainda permanece uma diferença de R\$478.523,52 ($2.989.312,71 - 2.510.789,19 = 478.523,52$) entre as duas formas de tributação.

Além disso, outro aspecto importante para uma organização é o resultado do exercício. Uma vez que ao recolher menos tributos automaticamente eleva-se o resultado. Portanto, pela sistemática do lucro presumido o resultado do exercício será maior.

Diante dos cálculos, valores, e análises apresentadas, e sintetizados na Tabela 30, demonstra-se mais interessante para a empresa optar pela tributação do lucro presumido. Nesta modalidade, não haverá créditos de PIS e COFINS para compensar, porém, necessitará um volume menor de recursos para cumprir com suas obrigações e, ainda terá um resultado maior para distribuir aos sócios, reinvestir na própria organização, ou ainda ampliar suas atividades.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo da história, a contabilidade, tem evoluído e está em constante aprimoramento. Deixando de ser vista como uma simples obrigação e tornando-se aliada de empreendedores e acionistas, especialmente em relação a projeções para o futuro, visando lucros e a permanência no mercado.

Nesse sentido, os desembolsos com tributos podem comprometer cerca de 33% do faturamento das organizações, portanto, a apuração equivocada de tributos pode prejudicar o desempenho das empresas. Em vista disso, o presente estudo se propôs a identificar qual a forma de tributação mais vantajosa para uma indústria madeireira, tendo por base as demonstrações contábeis dos anos de 2018, 2019 e 2020.

Em concordância aos objetivos específicos, identificou-se quais os regimes tributários que a organização está apta a adotar. Devido ao faturamento, a empresa não se enquadra no simples nacional, portanto, em 2021 poderá recolher os tributos pelo lucro real ou lucro presumido.

Conforme os objetivos específicos, realizou-se os cálculos dos tributos, seguindo a elisão fiscal, incidentes nesta indústria madeireira, para o lucro real e lucro presumido, referentes aos anos de 2018, 2019 e 2020, visando identificar o regime tributário menos oneroso para o ano de 2021. Em ambas as modalidades de apuração, em 2020 a organização terá um gasto de R\$ 27.264,53 de ISS, e na soma dos períodos analisados mais R\$1.417.513,01 ($475.030,96 + 458.187,20 + 484.294,85 = 1.417.513,01$) referentes a CPP e FGTS.

Além disso, identificou-se que seguindo a sistemática do lucro real, em 2018, a empresa tem um desembolso de R\$2.050.944,44 com IRPJ e CSLL, em 2019 o valor diminui para R\$1.229.883,21, enquanto em 2020 eleva para R\$2.232.371,91. No entanto, na apuração pelo lucro presumido, em 2018 são necessários R\$900.100,39 para liquidar o IRPJ e a CSLL, em 2019 o montante reduz para R\$651.135,33, já em 2020 aumenta para R\$834.264,66.

Ademais, pelo lucro presumido também há o pagamento de PIS e COFINS, que na totalidade do período analisado alcança R\$138.386,47 ($57.575,5 + 34.420,67 + 46.390,30 = 138.386,47$). Em contrapartida, pelo lucro real não há desembolsos com estes tributos, mas sim créditos a compensar no montante de R\$2.510.789,19.

Deste modo, por meio dos cálculos e comparações efetuadas, e em resposta ao último objetivo específico, pode-se constatar que os tributos são menos onerosos quando recolhidos pela forma de tributação do lucro presumido gerando uma economia de R\$ 478.523,52. Além disso, em virtude dessa economia com tributos, pelo lucro presumido, a organização terá um resultado do exercício maior, tendo, portanto, mais recursos a disposição dos sócios, ou para reinvestir.

Devido à alta carga tributária, assim como a complexidade do sistema tributário nacional, torna-se imprescindível a realização do planejamento tributário, visando economia e tributação mais justa. Com base nas demonstrações contábeis de 2018, 2019 e 2020 conclui-se que para 2021, a forma de tributação que se demonstra mais vantajosa para a organização é o lucro presumido.

Diante disso, considera-se que os objetivos propostos foram alcançados, pois verificou-se as formas de tributação em que a empresa se enquadra e realizou-se os cálculos relativos a estes regimes tributários. Após estas apurações, os resultados obtidos foram confrontados, e desse modo, identificou-se que a tributação mais adequada para a empresa, por gerar menores desembolsos com tributos é o lucro presumido, onde se economiza R\$478.523,52.

Para a organização em estudo, sugere-se realizar um novo planejamento tributário ao final do exercício de 2021, devido as suas oscilações no resultado, bem a taxa de câmbio, que também pode afetar o resultado. Ademais, para futuras pesquisas, relacionadas a planejamento tributário, recomenda-se a realização de planejamento tributário com empresas que possuam outra atividade econômica, bem como, empresas que se enquadram no simples nacional.

REFERÊNCIAS

ABREU, Andréia. **Gestão Fiscal nas empresas**: principais conceitos tributários e sua aplicação. São Paulo: Atlas, 2008.

ANDRADE, Euclides S. Mamede de; LINS, Luiz dos Santos; BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade tributária**: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas: 2015. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597007756/cfi/0!/4/2@100:0.0>. Acesso em: 22 mai. 2021.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços**: um enfoque econômico-financeiro. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597024852/cfi/6/34!/4/2/6@0:0>. Acesso em: 22 mai. 2021.

BERTI, Anélio. **Contabilidade geral**: noções do sistema contábil. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

BRASIL. **Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias de 5 de outubro de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-normaatuizada-pl.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 27 out. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Emenda Constitucional Nº 18, de 1º de dezembro de 1965**. Reforma do Sistema Tributário. Brasília. DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 26 out. 2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional – Lei nº 5172 de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172compilado.htm. Acesso em: 27 out. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de JUNHO de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília, DF: Presidência da República, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 8.451, de 19 de maio de 2015**. Regulamenta o § 5º do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para definir o que se considera elevada oscilação da taxa de câmbio, e altera o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8451.htm. Acesso em: 14 abr. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015**. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm. Acesso em: 14 abr. 2021a

BRASIL. **Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026. Acesso em: 22 out. 2020.

BRASIL. **Lei 8212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 13 abr. 2021.

BRASIL. Leis. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 02 set. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 15 abr. 2021

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 31 out. 2020.

BRASIL. Receita Federal Do Brasil. FAP - **Fator Acidentário De Prevenção**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/fap-fator-acidentario-de-prevencao-legislacao-perguntas-frequentes-dados-da-empresa>. Acesso em: 14 abr. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB Nº 1717, de 17 de julho de 2017**. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2017. Disponível em:

http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=a_notado. Acesso em: 16 abr. 2021.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Estimativa da Carga Tributária Bruta Brasil – 2019**. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2019. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076. Acesso em: 24 set. 2020

CARMO-NETO, Dionísio. **Metodologia científica para principiantes**. 3. ed. São Paulo: Edição do Autor, 1996.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011876/cfi/6/2!/4/2/4@0:0.0994>. Acesso em 22 mai. 2021.

CHIEREGATO, Renato. *et. al.* **Controle Tributário para administradores e contadores**. São Paulo: Atlas, 2016. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002782/cfi/6/36!/4/2/2@0:0>. Acesso em 22 mai. 2021.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva: 2019. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131563/cfi/0!/4/2@100:0.0>. Acesso em 22 mai. 2021.

Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. 3. ed. Brasília: CFC, 2008. E-book. Disponível em:

https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/0_Livro_Principios-e-NBCs.pdf. Acesso em 22 mai. 2021.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 16. ed. – São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009446/cfi/6/70!/4@0:0>. Acesso em: 22 mai. 2021.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio de Loureiro; BIANCOLINO, César Augusto; BORGES, Tiago Nascimento. **Sistemas de informações contábeis: uma abordagem gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2010. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502109926/cfi/70!/4/2@100:0.00>. Acesso em 22 mai. 2021.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michel F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução: SANVICENTE, Antonio Zoratto. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-cria-em-media-46-novas-regras-de-tributos-a-cada-dia-util/>. Acesso em: 26 set. 2020.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522496242/cfi/0!/4/2@100:0.00>. Acesso em 22 mai. 2021

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Análise de balanços**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010879/cfi/6/2!/4/2/2@0:0>. Acesso em: 22 mai. 2021.

IUDÍCIBUS, Sergio de *et al.* **Manual da contabilidade societária**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2021. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597016161/cfi/6/10!/4/10@0:0>. Acesso em 22 mai. 2021.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos; SANTOS, Ana Carolina Marion. **Contabilidade Básica**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2018. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018103/cfi/6/10!/4/18@0:0>. Acesso em 22 mai. 2021.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010

MORAES JUNIOR, José Jayme. **Contabilidade Geral**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

OTT, Ernani. **Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Leopoldo, RS: ed. UNISINOS, 2012. E-book. Disponível em: <http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/000046/000046b4.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2021.

OTT, Ernani. **Teoria da Contabilidade**. São Leopoldo, RS: ed. UNISINOS, 2012b. E-book. Disponível em: <http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/000046/000046b5.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2021.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com as Respostas**. 14. ed. – São Paulo: Atlas, 2015. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002003/cfi/0!/4/2@100:0.0>. Acesso em: 22 mai. 2021

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4. ed. ver. atual. – São Paulo: Saraiva, 2013. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502204621/cfi/0>. Acesso em 22 mai. 2021.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. 7. ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2010. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522486960/cfi/0!/4/2@100:0.0>. Acesso em: 22 mai. 2021.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011890/cfi/6/2!/4/2/2@0:0>. Acesso em: 22 mai. 2021.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2010. E-book.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 29.ed. São Paulo: Saraiva, 2013a.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2013b. E-book.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e Análise de Balanços Fácil**. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução a Contabilidade Tributária**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Decreto nº 37.699 de 26 de agosto de 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Porto Alegre, RS: Governo do Estado, 1997. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDipositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 28 out. 2020.

RIO GRANDE DO SUL (Estado). **Decreto nº 55.693 de 30 de dezembro de 2020**. Modifica o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Porto Alegre, RS: Governo do Estado, 1997. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/repLegis/arquivos/DEC%2055.693.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2021.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho. **Contabilidade Tributária: Entendendo a Lógica dos Tributos e seus Reflexos sobre os Resultados das Empresas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010. E-book. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522480173/cfi/0!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 22 mai. 2021.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SALOTTI, Bruno Meirelles. *et. al.* **Contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2019. E-book.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História do Pensamento Contábil**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estela Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3 ed. Florianópolis: UFSC, 2001.

SILVA, Felipe Marins da; FARIA, Ramon Alberto Cunha de. **Planejamento tributário**. Porto Alegre: Sagah, 2017. E-book.

SOUZA, Sérgio Adriano de. **Contabilidade geral 3D: básica, intermediária e avançada** 3.ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

STRAUSS, Luisa Mariele; RAIMUNDINI, Simone Leticia. **Sistemas de informação para Contabilidade**. São Leopoldo, RS: ed. UNISINOS, 2013. E-book. Disponível em: <http://biblioteca.asav.org.br/vinculos/000046/00004651.pdf>. Acesso em 22 mai. 2021.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ANEXO A – DÉBITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO

2018	Débitos Receita Mercado Interno			Débitos Receitas Financeiras			Total Débitos	
	Base	PIS	COFINS	Base	PIS	COFINS	PIS	COFINS
Janeiro	91.471,80	1.509,28	6.951,86	57,91	0,38	2,32	1.509,66	6.954,17
Fevereiro	111.418,80	1.838,41	8.467,83	1,74	0,01	0,07	1.838,42	8.467,90
Março	100.111,80	1.651,84	7.608,50	6,76	0,04	0,27	1.651,89	7.608,77
Abril	129.700,00	2.140,05	9.857,20	21,57	0,14	0,86	2.140,19	9.858,06
Mai	118.979,20	1.963,16	9.042,42	3,05	0,02	0,12	1.963,18	9.042,54
Junho	170.586,60	2.814,68	12.964,58	10,32	0,07	0,41	2.814,75	12.964,99
Julho	274.273,00	4.525,50	20.844,75	18,21	0,12	0,73	4.525,62	20.845,48
Agosto	247.581,79	4.085,10	18.816,22	44,44	0,29	1,78	4.085,39	18.817,99
Setembro	189.846,80	3.132,47	14.428,36	448,11	2,91	17,92	3.135,38	14.446,28
Outubro	51.209,60	844,96	3.891,93	2,92	0,02	0,12	844,98	3.892,05
Novembro	57.508,40	948,89	4.370,64	199,88	1,30	8,00	950,19	4.378,63
Dezembro	34.723,20	572,93	2.638,96	953,03	6,19	38,12	579,13	2.677,08
Total	1.577.410,99	26.027,28	119.883,24	1.767,94	11,49	70,72	26.038,77	119.953,95

2019	Débitos Receita Mercado Interno			Débitos Receitas Financeiras			Total Débitos	
	Base	PIS	COFINS	Base	PIS	COFINS	PIS	COFINS
Janeiro	41.858,40	690,66	3.181,24	1.970,50	12,81	78,82	703,47	3.260,06
Fevereiro	20.498,40	338,22	1.557,88	2.250,43	14,63	90,02	352,85	1.647,90
Março	68.480,00	1.129,92	5.204,48	2.509,80	16,31	100,39	1.146,23	5.304,87
Abril	63.374,40	1.045,68	4.816,45	2.980,16	19,37	119,21	1.065,05	4.935,66
Mai	138.493,60	2.285,14	10.525,51	2.224,68	14,46	88,99	2.299,60	10.614,50
Junho	105.236,00	1.736,39	7.997,94	2.322,14	15,09	92,89	1.751,49	8.090,82
Julho	84.706,30	1.397,65	6.437,68	3.498,50	22,74	139,94	1.420,39	6.577,62
Agosto	94.315,75	1.556,21	7.168,00	3.084,12	20,05	123,36	1.576,26	7.291,36
Setembro	74.346,65	1.226,72	5.650,35	1,02	0,01	0,04	1.226,73	5.650,39
Outubro	147.796,65	2.438,64	11.232,55	5,45	0,04	0,22	2.438,68	11.232,76
Novembro	79.174,75	1.306,38	6.017,28	273,49	1,78	10,94	1.308,16	6.028,22
Dezembro	24.751,15	408,39	1.881,09	8,90	0,06	0,36	408,45	1.881,44
Total	943.032,05	15.560,03	71.670,44	21.129,19	137,34	845,17	15.697,37	72.515,60

2020	Débitos Receita Mercado Interno			Débitos Receitas Financeiras			Total Débitos	
	Base	PIS	COFINS	Base	PIS	COFINS	PIS	COFINS
Janeiro	3.397,45	56,06	258,21	23,48	0,15	0,94	56,21	259,15
Fevereiro	100,00	1,65	7,60	15,42	0,10	0,62	1,75	8,22
Março	0,00	0,00	0,00	15,91	0,10	0,64	0,10	0,64
Abril	0,00	0,00	0,00	4,75	0,03	0,19	0,03	0,19
Mai	100,00	1,65	7,60	6,79	0,04	0,27	1,69	7,87
Junho	14.900,00	245,85	1.132,40	21,19	0,14	0,85	245,99	1.133,25
Julho	3.869,80	63,85	294,10	4,42	0,03	0,18	63,88	294,28
Agosto	50,00	0,83	3,80	70,08	0,46	2,80	1,28	6,60
Setembro	101.116,85	1.668,43	7.684,88	45,57	0,30	1,82	1.668,72	7.686,70
Outubro	363.491,65	5.997,61	27.625,37	38,24	0,25	1,53	5.997,86	27.626,90
Novembro	490.774,40	8.097,78	37.298,85	33.851,67	220,04	1.354,07	8.317,81	38.652,92
Dezembro	293.167,00	4.837,26	22.280,69	1.848,09	12,01	73,92	4.849,27	22.354,62
Total	1.270.967,15	20.970,96	96.593,50	35.945,61	233,65	1.437,82	21.204,60	98.031,33

ANEXO B – CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO

Período	2018	PIS	COFINS	2019	PIS	COFINS	2020	PIS	COFINS
Janeiro	577.619,87	9.530,73	43.899,11	591.728,64	9.763,52	44.971,38	618.008,97	10.197,15	46.968,68
Fevereiro	607.760,46	10.028,05	46.189,79	643.396,94	10.616,05	48.898,17	938.943,61	15.492,57	71.359,71
Março	599.102,49	9.885,19	45.531,79	696.296,64	11.488,89	52.918,54	770.960,31	12.720,85	58.592,98
Abril	686.833,42	11.332,75	52.199,34	746.671,02	12.320,07	56.747,00	739.073,15	12.194,71	56.169,56
Maio	503.131,43	8.301,67	38.237,99	805.373,65	13.288,67	61.208,40	772.769,83	12.750,70	58.730,51
Junho	592.844,61	9.781,94	45.056,19	660.717,99	10.901,85	50.214,57	2.653.005,91	43.774,60	201.628,45
Julho	575.305,35	9.492,54	43.723,21	650.395,61	10.731,53	49.430,07	849.150,45	14.010,98	64.535,43
Agosto	706.896,56	11.663,79	53.724,14	599.360,90	9.889,45	45.551,43	997.035,70	16.451,09	75.774,71
Setembro	615.496,94	10.155,70	46.777,77	879.213,06	14.507,02	66.820,19	1.180.974,22	19.486,07	89.754,04
Outubro	745.503,52	12.300,81	56.658,27	948.697,53	15.653,51	72.101,01	927.429,91	15.302,59	70.484,67
Novembro	666.661,66	10.999,92	50.666,29	810.533,86	13.373,81	61.600,57	1.122.596,40	18.522,84	85.317,33
Dezembro	623.637,53	10.290,02	47.396,45	796.069,17	13.135,14	60.501,26	3.065.460,16	50.580,09	232.974,97
Total	7.500.793,84	123.763,10	570.060,33	8.828.455,01	145.669,51	670.962,58	14.635.408,62	241.484,24	1.112.291,06

ANEXO C – DÉBITOS DE PIS E COFINS CUMULATIVO

Período	2018			2019			2020		
	Base	PIS	COFINS	Base	PIS	COFINS	Base	PIS	COFINS
Janeiro	91.471,80	594,57	2.744,15	41.858,40	272,08	1.255,75	3.397,45	22,08	101,92
Fevereiro	111.418,80	724,22	3.342,56	20.498,40	133,24	614,95	100,00	0,65	3,00
Março	100.111,80	650,73	3.003,35	68.480,00	445,12	2.054,40	0,00	0,00	0,00
Abril	129.700,00	843,05	3.891,00	63.374,40	411,93	1.901,23	0,00	0,00	0,00
Maio	118.979,20	773,36	3.569,38	138.493,60	900,21	4.154,81	100,00	0,65	3,00
Junho	170.586,60	1.108,81	5.117,60	105.236,00	684,03	3.157,08	14.900,00	96,85	447,00
Julho	274.273,00	1.782,77	8.228,19	84.706,30	550,59	2.541,19	3.869,80	25,15	116,09
Agosto	247.581,79	1.609,28	7.427,45	94.315,75	613,05	2.829,47	50,00	0,33	1,50
Setembro	189.846,80	1.234,00	5.695,40	74.346,65	483,25	2.230,40	101.116,85	657,26	3.033,51
Outubro	51.209,60	332,86	1.536,29	147.796,65	960,68	4.433,90	363.491,65	2.362,70	10.904,75
Novembro	57.508,40	373,80	1.725,25	79.174,75	514,64	2.375,24	490.774,40	3.190,03	14.723,23
Dezembro	34.723,20	225,70	1.041,70	24.751,15	160,88	742,53	293.167,00	1.905,59	8.795,01
Total	1.577.410,99	10.253,17	47.322,33	943.032,05	6.129,71	28.290,96	1.270.967,15	8.261,29	38.129,01

ANEXO D – BASE DE CÁLCULO IRPJ LUCRO PRESUMIDO

2018	Vendas	Arrendamento	Serviços Transporte	Receitas Financeiras	Total	Trimestre
	8%	100%	8%	100%		
Janeiro	120.416,59	90.000,00	0,00	1.922,34	212.338,93	627.355,37
Fevereiro	112.794,69	90.000,00	0,00	11.552,57	214.347,26	
Março	99.833,15	90.000,00	0,00	10.836,02	200.669,17	
Abril	123.363,88	90.000,00	0,00	29.963,12	243.327,00	717.377,08
Maio	82.241,56	90.000,00	0,00	44.391,25	216.632,81	
Junho	144.386,94	90.000,00	0,00	23.030,32	257.417,26	
Julho	106.977,18	90.000,00	0,00	11.382,63	208.359,81	739.451,59
Agosto	142.562,11	90.000,00	0,00	31.268,97	263.831,08	
Setembro	137.925,74	90.000,00	0,00	39.334,96	267.260,70	
Outubro	146.859,56	0,00	0,00	2,92	146.862,48	438.531,16
Novembro	145.867,97	0,00	0,00	5.342,90	151.210,87	
Dezembro	111.820,02	0,00	0,00	28.637,79	140.457,81	
Total	1.475.049,40	810.000,00	0,00	237.665,79	2.522.715,19	2.522.715,19

2019	Vendas	Arrendamento	Serviços Transporte	Receitas Financeiras	Total	Trimestre
	8%	100%	8%	100%		
Janeiro	126.928,32	0,00	0,00	32.702,87	159.631,19	536.940,47
Fevereiro	136.733,70	0,00	0,00	54.653,41	191.387,11	
Março	131.123,24	0,00	0,00	54.798,92	185.922,16	
Abril	179.488,87	0,00	0,00	14.056,33	193.545,20	463.206,13
Maio	128.575,51	0,00	0,00	21.680,10	150.255,61	
Junho	116.083,18	0,00	0,00	3.322,14	119.405,32	
Julho	133.709,93	0,00	0,00	6.694,63	140.404,56	391.115,55
Agosto	114.578,15	0,00	0,00	10.477,85	125.056,00	
Setembro	113.445,65	0,00	0,00	12.209,33	125.654,98	
Outubro	130.145,58	0,00	0,00	5,45	130.151,03	387.573,15
Novembro	137.422,90	0,00	0,00	1.273,49	138.696,39	
Dezembro	114.683,40	0,00	0,00	4.042,33	118.725,73	
Total	1.562.918,45	0,00	0,00	215.916,85	1.778.835,30	1.778.835,30

2020	Vendas	Arrendamento	Serviços Transporte	Receitas Financeiras	Total	Trimestre
	8%	100%	8%	100%		
Janeiro	133.685,54	0,00	0,00	10.530,51	144.216,05	443.774,91
Fevereiro	99.668,57	0,00	0,00	6.111,22	105.779,79	
Março	143.908,02	0,00	0,00	49.871,05	193.779,07	
Abril	178.015,76	0,00	0,00	4,75	178.020,51	587.903,81
Maio	175.158,03	0,00	0,00	56.855,07	232.013,10	
Junho	177.849,01	0,00	0,00	21,19	177.870,20	
Julho	185.633,37	0,00	0,00	42.150,12	227.783,49	624.084,11
Agosto	156.386,91	0,00	0,00	8.758,86	165.145,77	
Setembro	213.925,34	0,00	0,00	17.229,50	231.154,84	
Outubro	166.330,87	0,00	19.477,47	32.638,51	218.446,86	603.870,49
Novembro	172.470,70	0,00	35.521,15	33.851,67	241.843,53	
Dezembro	124.025,24	0,00	17.706,78	1.848,09	143.580,11	
Total	1.927.057,38	0,00	72.705,41	259.870,54	2.259.633,32	2.259.633,32

ANEXO E – BASE DE CÁLCULO CSLL LUCRO PRESUMIDO

2018	Vendas	Arrendamento	Serviços Transporte	Receitas Financeiras	Total	Trimestre
	12%	100%	12%	100%		
Janeiro	180.624,88	90.000,00	0,00	1.922,34	272.547,22	793.877,59
Fevereiro	169.192,04	90.000,00	0,00	11.552,57	270.744,61	
Março	149.749,73	90.000,00	0,00	10.836,02	250.585,75	
Abril	185.045,83	90.000,00	0,00	29.963,12	305.008,95	892.373,27
Maiο	123.362,34	90.000,00	0,00	44.391,25	257.753,59	
Junho	216.580,41	90.000,00	0,00	23.030,32	329.610,73	
Julho	160.465,77	90.000,00	0,00	11.382,63	261.848,40	933.184,10
Agosto	213.843,16	90.000,00	0,00	31.268,97	335.112,13	
Setembro	206.888,61	90.000,00	0,00	39.334,96	336.223,57	
Outubro	220.289,34	0,00	0,00	2,92	220.292,26	640.804,93
Novembro	218.801,96	0,00	0,00	5.342,90	224.144,86	
Dezembro	167.730,02	0,00	0,00	28.637,79	196.367,81	
Total	2.212.574,10	810.000,00	0,00	237.665,79	3.260.239,89	3.260.239,89

2019	Vendas	Arrendamento	Serviços Transporte	Receitas Financeiras	Total	Trimestre
	12%	100%	12%	100%		
Janeiro	190.392,48	0,00	0,00	32.702,87	223.095,35	734.333,10
Fevereiro	205.100,55	0,00	0,00	54.653,41	259.753,96	
Março	196.684,87	0,00	0,00	54.798,92	251.483,79	
Abril	269.233,31	0,00	0,00	14.056,33	283.289,64	675.279,91
Maiο	192.863,26	0,00	0,00	21.680,10	214.543,36	
Junho	174.124,77	0,00	0,00	3.322,14	177.446,91	
Julho	200.564,89	0,00	0,00	6.694,63	207.259,52	571.982,42
Agosto	171.867,23	0,00	0,00	10.477,85	182.345,08	
Setembro	170.168,48	0,00	0,00	12.209,33	182.377,81	
Outubro	195.218,37	0,00	0,00	5,45	195.223,82	578.699,09
Novembro	206.134,35	0,00	0,00	1.273,49	207.407,84	
Dezembro	172.025,09	0,00	0,00	4.042,33	176.067,42	
Total	2.344.377,67	0,00	0,00	215.916,85	2.560.294,52	2.560.294,52

2020	Vendas	Arrendamento	Serviços Transporte	Receitas Financeiras	Total	Trimestre
	12%	100%	12%	100%		
Janeiro	200.528,32	0,00	0,00	10.530,51	211.058,83	632.405,98
Fevereiro	149.502,85	0,00	0,00	6.111,22	155.614,07	
Março	215.862,03	0,00	0,00	49.871,05	265.733,08	
Abril	267.023,64	0,00	0,00	4,75	267.028,39	853.415,22
Maiο	262.737,05	0,00	0,00	56.855,07	319.592,12	
Junho	266.773,51	0,00	0,00	21,19	266.794,70	
Julho	278.450,06	0,00	0,00	42.150,12	320.600,18	902.056,92
Agosto	234.580,37	0,00	0,00	8.758,86	243.339,23	
Setembro	320.888,01	0,00	0,00	17.229,50	338.117,51	
Outubro	249.496,31	0,00	29.216,21	32.638,51	311.351,03	871.636,60
Novembro	258.706,06	0,00	53.281,73	33.851,67	345.839,46	
Dezembro	186.037,86	0,00	26.560,18	1.848,09	214.446,12	
Total	2.890.586,06	0,00	109.058,11	259.870,54	3.259.514,71	3.259.514,71